

**Université Paris 13**  
Faculté de Droit,  
Sciences politiques et Sociales

**L'INTÉGRATION EUROPÉENNE DE LA FISCALITÉ DIRECTE DES  
ENTREPRISES : RECHERCHE SUR L'ÉVOLUTION DES MODALITÉS DE  
L'INTÉGRATION FISCALE EUROPEENNE**

**THÈSE**

Pour obtenir le grade de

**DOCTEUR EN DROIT PRIVE DE L'UNIVERSITÉ PARIS 13**

présentée et soutenue publiquement par

**Faroudja AIT-AHMED**

Le 02 février 2012, à 14 heures

**Monsieur le Professeur Thierry LAMBERT**, Directeur de la recherche

Jury

**Madame Florence DEBOISSY**

Professeur à l'université Montesquieu-Bordeaux IV (rapporteur)

**Monsieur Jacques BUISSON**

Professeur à l'université Paris-Descartes (rapporteur)

**Monsieur Didier GUEVEL**

Professeur à l'université Paris 13

**Monsieur Michel AUJEAN**

Associé au sein du cabinet TAJ

Ancien Directeur des analyses et politiques fiscales à la Commission européenne

**Monsieur Thierry LAMBERT**

Professeur à l'université Paul Cézanne Aix Marseille III

*« L'université Paris 13 n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs ».*

*Je remercie infiniment le professeur Thierry Lambert pour avoir fait preuve d'un soutien sans faille durant ces années de recherche. Son orientation, son investissement, ses conseils ainsi que ses critiques m'ont toujours guidée et ont très largement contribué à mener ce projet à son terme. Je souhaite lui exprimer ma plus profonde et ma plus sincère gratitude.*

*Je remercie également ma famille et mes amis pour leur soutien.*

## SOMMAIRE

|  |            |
|--|------------|
| <b>SOMMAIRE</b> .....  | <b>4</b>   |
| <b>INTRODUCTION</b> .....  | <b>5</b>   |
| <b>PREMIERE PARTIE : L'INTÉGRATION FISCALE POSITIVE</b> .....  | <b>39</b>  |
| <b>Titre premier : L'harmonisation fiscale européenne, une méthode en partie révolue.</b>                                    | <b>40</b>  |
| Chapitre premier : Une méthode limitée au contexte du marché commun .....  | 41         |
| Chapitre second : L'absence d'harmonisation des directives adoptées en matière de<br>fiscalité directe des entreprises ..... | 82         |
| <b>Titre second : La coordination fiscale, une méthode non contraignante</b> .....   | <b>154</b> |
| Chapitre premier : Une méthode adaptée au contexte de l'Union économique et<br>monétaire .....                               | 156        |
| Chapitre second : Une méthode politiquement incitative .....   | 214        |
| <b>DEUXIÈME PARTIE : L'INTÉGRATION FISCALE NÉGATIVE</b> .....  | <b>268</b> |
| <b>Titre premier : La traduction fiscale de l'obligation de ne pas faire</b> .....   | <b>274</b> |
| Chapitre premier : La déclinaison fiscale des libertés de circulation par la Cour de justice<br>.....                        | 275        |
| Chapitre second : L'encadrement des aides d'Etat à caractère fiscal.....   | 362        |
| <b>Titre second : Le fédéralisme fiscal européen en devenir ?</b> .....  | <b>411</b> |
| Chapitre premier : Le renvoi préjudiciel, un outil de rapprochement des législations<br>fiscales nationales.....             | 415        |
| Chapitre second : Le principe de subsidiarité, un régulateur de l'exercice des<br>compétences fiscales .....                 | 480        |
| <b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....   | <b>549</b> |
| <b>INDEX ALPHABETIQUE</b> .....  | <b>600</b> |
| <b>TABLE DES MATIERES</b> .....  | <b>602</b> |

## INTRODUCTION

1. La question de l'intégration européenne des fiscalités directes nationales est très controversée d'un point de vue juridique, mais également politique dans la mesure où l'impôt est une preuve, une « *marque* »<sup>1</sup> de la souveraineté des États membres. Dans un marché unique dominé par une concurrence fiscale dommageable doublée de la multiplication d'obstacles fiscaux aux activités transfrontalières des entreprises, il est primordial de se demander quelle méthode adoptée en vue de la résolution des obstacles fiscaux à l'achèvement du marché intérieur. Cette question implique une confrontation des méthodes d'intégration fiscales et de l'intégration européenne appréhendée au sens général.
2. Les différences entre les systèmes d'imposition directe des entreprises des vingt-sept États membres provoquent des distorsions majeures dans le fonctionnement, la réalisation et l'achèvement du marché intérieur. Ces distorsions viennent compromettre les objectifs importants et fondamentaux de l'Union formulés par la stratégie de Lisbonne de 2000<sup>2</sup> renouvelée en 2005<sup>3</sup>. Il s'agit de faire de l'Europe un lieu plus attractif pour les investisseurs et les travailleurs, promouvoir la croissance et l'innovation. La stratégie de Lisbonne vise à faire de l'Union « *l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde* ». La question du lien existant entre les systèmes fiscaux nationaux et la réalisation d'objectifs globaux de l'Union européenne se pose également avec la Stratégie « Europe 2020 », et l'Acte pour le marché unique qui défend la mise en œuvre d'une croissance intelligente, durable et inclusive.
3. Les politiques fiscales ont un rôle important à jouer dans la réalisation de ces objectifs. Elles sont envisagées comme un soutien à la réalisation de tels objectifs. Très récemment, en décembre 2010, la Commission a confirmé la participation directe des politiques fiscales à la concrétisation des objectifs et politiques européens plus globaux édictés par ces stratégies. Elle a annoncé des mesures destinées à garantir que les règles fiscales ne découragent pas les citoyens de tirer profit du marché intérieur. Il s'agit de l'un des objectifs de la stratégie Europe 2020, qui consiste à donner aux citoyens européens les moyens de jouer pleinement leur rôle dans le marché unique<sup>4</sup>. La Commission sollicite un renforcement de la coordination des politiques fiscales en vue d'aider les États membres à réaliser ces objectifs. La fiscalité ne doit plus être facteur de dissuasion à l'égard des opérateurs économiques qui souhaiteraient profiter pleinement du marché intérieur.
4. Les « politiques fiscales »<sup>5</sup> visées s'apparentent, selon l'acception choisie pour nos travaux,

---

<sup>1</sup> BUISSON J., « Impôt et souveraineté », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, Dalloz, n° 46, 2002, pp. 25-31.

<sup>2</sup> Conseil européen de Lisbonne, mars 2000.

<sup>3</sup> En 2005, la Commission a suggéré de donner un nouvel élan à la stratégie de Lisbonne en mettant l'accent sur la croissance et l'emploi, v. « Travaillons ensemble pour la croissance et l'emploi - Un nouvel élan pour la stratégie de Lisbonne », COM (2005) 24 final du 2 février 2005, 34 pages. V. également SEC (2005) 192 ; SEC (2005) 193 ; et « Actions communes pour la croissance et l'emploi : le programme communautaire de Lisbonne », COM (2005) 330 final du 20 juillet 2005, 12 pages. V. également SEC (2005) 981. La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne a été mise en avant dans la communication de Commission du 25 octobre 2005, v. « La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne », COM (2005) 532 final, 19 pages.

<sup>4</sup> V. COMMISSION EUROPÉENNE, « Lever les obstacles fiscaux transfrontaliers pour les citoyens de l'Union européenne », COM (2010) 769 final du 20 décembre 2010, 11 pages. V. également SEC (2010) 1576 final.

<sup>5</sup> Pour une définition plus sociologique, v. LEROY M., *Sociologie des finances publiques*, Paris, Éd. La Découverte, Coll. Repères, Sciences politiques, 2007, 119 pages.

d'une part, à la fiscalité indirecte, frappant la dépense ou la consommation, ayant fait l'objet d'une harmonisation européenne prévue dès le Traité de Rome. Elle comprend, d'autre part, la fiscalité directe perçue directement sur le contribuable personne physique ou morale. Seule la fiscalité directe, et plus spécifiquement, celle applicable aux entreprises fondera notre étude. Nous entendons par cela l'imposition applicable au bénéficiaire ou revenu généré par l'entreprise.

5. Nous adoptons la définition de l'entreprise entendue au sens générique comme étant une structure économique et sociale et juridique qui regroupe des moyens humains, matériels, immatériels et financiers, qui sont combinés de manière organisée pour fournir des biens ou des services à des clients dans un environnement concurrentiel ou non concurrentiel. Une entreprise est généralement dotée d'une structure juridique, et donc légale, dont la forme dépend du cadre législatif et réglementaire en vigueur. Nous avons choisi cette notion générale dès lors que le droit de l'Union ne formule pas de distinction expresse entre la société et l'entreprise<sup>6</sup> contrairement au droit interne qui établit une dissociation très nette entre les notions d'entreprises et de sociétés notamment en droit fiscal. Par sociétés, sont ainsi visées de manière extensive les personnes morales comme « *les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé (...)* » (art. 54 al. 2 TFUE, ex. art. 48 al. 2 TCE). En conséquence, les critères établis par chacun des droits nationaux comme la forme juridique de la personne morale importent peu. Conformément à l'article 54 TFUE, la seule exception réside dans « *les sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif* » ne correspondant pas *a fortiori* à la recherche exclusive d'un bénéficiaire, mais bien à une gestion désintéressée. Quant à la notion d'entreprise, nous retrouvons également son évocation au sein du Traité, notamment au sein de la section 1 traitant des « règles applicables aux entreprises » du chapitre 1 s'agissant des règles de concurrence<sup>7</sup> ainsi que dans la section 2 visant les aides accordées par les États<sup>8</sup>. Ces deux notions peuvent ainsi être utilisées.
6. Les raisons de ce choix restreint à l'imposition directe des entreprises sont, d'une part, le caractère minimal de son appréhension législative par le Conseil, seul législateur dans ce domaine. Cela est justifié par l'absence de la prévision expresse de l'harmonisation de la fiscalité directe dans les traités ainsi que par sa protection au moyen du vote à l'unanimité. Ces deux éléments n'ont jamais été modifiés par les multiples traités de révision. D'autre part, il s'agit, en l'espèce, de l'aspect des fiscalités nationales qui participe majoritairement et activement à la mise en œuvre d'une concurrence fiscale dommageable entre les États membres et à la création de distorsions fiscales au sein du marché intérieur.
7. Il existe, sans conteste, un lien indéfectible unissant le citoyen à la contribution qu'est

---

<sup>6</sup> De surcroît, depuis l'arrêt Höfner rendu le 23 avril 1991, la Cour de Justice a adopté une conception fonctionnelle et extensive de la notion d'entreprise, fondée sur le critère de l'activité économique : toute entité exerçant une activité économique est considérée comme une entreprise au sens du droit communautaire, et ce quel que soit son statut juridique ou son mode de financement. En ce sens, v. également la recommandation de la Commission européenne 2003/361/CE du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises [notifiée sous le numéro C (2003) 1422], JO L 124 du 20.5.2003, pp. 36-41. La Commission précise dans son paragraphe 3 qu'« *il convient de préciser que, conformément aux articles 48 (devenu 54 TFUE), 81 et 82 du traité (devenu art. 101 et 102 TFUE) tels qu'interprétés par la Cour de justice des Communautés européennes, il y a lieu de considérer comme entreprise toute entité, indépendamment de sa forme juridique, exerçant une activité économique, y compris notamment les entités exerçant une activité artisanale et d'autres activités à titre individuel ou familial, les sociétés de personnes ou les associations qui exercent régulièrement une activité économique* ». Cette recommandation modifie celle de la Commission 96/280/CE, du 3 avril 1996, concernant la définition des petites et moyennes entreprises, JO L 107 du 30.4.1996, pp. 4-9.

<sup>7</sup> V. articles 101 TFUE (ex. art. 81 TCE) à article 106 TFUE (ex. art. 86 TCE).

<sup>8</sup> V. articles 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) à article 109 TFUE (ex. art. 89 TCE).

l'impôt<sup>9</sup> ce qui conduit à le lier à la nation. Ce lien est très présent en matière d'impôts directs. Cette catégorie révèle la corrélation existante entre l'État et le contribuable. La fiscalité directe est celle prélevée « directement » sur le contribuable personne physique ou morale tel l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Pour ces impôts, la résistance des États membres s'est montrée très vive dès le départ c'est-à-dire dès la mise en œuvre de la construction européenne avec la création de la Communauté économique européenne. Cela s'explique par un protectionnisme accru des États à l'égard de cet aspect de leurs fiscalités nationales qui témoigne de leur volonté de protéger leurs dernières prérogatives souveraines face à l'intégration progressive et renforcée de leurs compétences par l'ordre juridique européen.

8. Le « système fiscal » peut être défini comme un « *ensemble normatif, lui-même sous-ensemble d'un système juridique déterminé, un système fiscal est normalement l'expression de la volonté politique d'une communauté humaine organisée, fixée sur un territoire déterminé et disposant d'une autonomie suffisante pour pouvoir, par l'intermédiaire des organes qui la représentent, se doter de toute une série de règles juridiques, fiscales en particulier* »<sup>10</sup>. Les systèmes fiscaux nationaux ne sont pas épargnés par la « confrontation » existante entre les exigences du marché intérieur intégré et les fiscalités directes des entreprises. Leurs structures se modifient et leur taux convergent principalement vers le bas. Les systèmes d'imposition applicables aux entreprises en constituent le parfait exemple. La corrélation entre les systèmes nationaux de fiscalité directe des entreprises et les objectifs globaux européens entérine le caractère très actuel de la question de l'évolution des modalités de l'intégration fiscale européenne.
9. Pourquoi traiter spécifiquement de l'intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises ? Tout simplement, parce que de multiples propositions faites par les institutions européennes depuis la création des Communautés ont été axées sur le rapprochement de cet aspect des législations fiscales nationales. La fiscalité indirecte et notamment la taxe sur la valeur ajoutée était en quelque sorte prédestinée à faire l'objet d'une harmonisation dans la mesure où ses répercussions sur le marché commun au regard de la libre circulation des marchandises sont très vite apparues évidentes. C'est ce qui explique que les rédacteurs du Traité de Rome aient expressément prévu une telle harmonisation.
10. Ceci n'a pas été le cas en matière de fiscalité directe. Elle a purement et simplement été ignorée. Or, très vite est apparue la nécessité de rapprocher les systèmes de fiscalité directe des entreprises au regard de la préservation des conditions de concurrence entre les États et entre les entreprises d'États membres différents. La volonté originelle des institutions européennes était d'harmoniser ce champ de compétences dans le cadre du marché commun. Cette idée a été abandonnée lors de l'adoption de l'Acte unique européen de 1986 qui consacre la volonté d'achever le marché intérieur et de mettre en place une Union économique et monétaire réalisée par le Traité de Maastricht de 1992.
11. Cette époque est marquée par l'accroissement de la mondialisation, l'ouverture des frontières intracommunautaires doublée du caractère très mobile des entreprises. Ce contexte dévoile également les prémisses d'un renforcement de l'intégration européenne des politiques économiques, budgétaires et monétaires s'agissant plus spécifiquement des dix-sept États

---

<sup>9</sup> Il est nécessaire de préciser ce que recouvre le terme « impôt ». Sous la révolution, le terme employé était « contribution » suggérant davantage une participation du citoyen à la dépense publique. Aujourd'hui, l'impôt peut être défini comme un prélèvement pécuniaire à caractère obligatoire, définitif et sans contrepartie, opéré auprès des contribuables par voie d'autorité et perçu au profit d'une collectivité publique afin de couvrir les charges publiques. V. GEST G. et TIXIER G., *Droit fiscal international*, Paris, PUF, Collection *Droit Fondamental*, 1990, p. 15.

<sup>10</sup> GEST G. et TIXIER G., *idem*, p. 15.

membres de la zone Euro. Ces paramètres démontrent les enjeux d'un maintien des frontières fiscales reposant sur la fiscalité directe des entreprises édictée à l'échelle strictement nationale. Il s'agit là d'un paradoxe reposant sur une évolution accrue du processus d'intégration européenne concomitant à un « recul » de l'intégration fiscale européenne.

12. Cet aspect de la fiscalité a systématiquement été mis en avant, et ce, au travers de méthodes d'intégration variées révélant en quelque sorte une adaptation de celles-ci à l'évolution de la construction européenne. Les impôts directs sur les entreprises posent des questions économiques, institutionnelles, politiques et sociales. Ce champ de la fiscalité soulève la problématique plus générale du rôle et de la place de l'État par rapport aux forces du marché. Au même titre, il renvoie à la question des modalités de la répartition des prérogatives régaliennes entre l'État et l'Union ce qui amène naturellement à celle de la destinée de l'Union vouée, au choix, au maintien d'un grand marché ou à la consécration d'une union politique. Il s'agit, en conséquence, du domaine de prédilection de la nécessité d'un éventuel rapprochement des législations fiscales nationales, mais auquel les États refusent de consentir.
13. Cette question symbolise à la fois les antagonismes, les incohérences, les évolutions, les pénétrations, les confrontations des intérêts des ordres juridiques nationaux et de ceux de l'ordre juridique de l'Union. Il est admis, de longue date, que la fiscalité symbolise l'une des dernières compétences exclusives des États. Son transfert ou tout simplement les modalités de son partage avec les institutions européennes soulèvent encore de nombreux débats. Depuis les débuts de la construction européenne, la Commission use de son droit d'initiative afin de multiplier les tentatives de rapprochement des législations fiscales dans ce domaine afin d'aboutir à la neutralité des systèmes fiscaux des États membres et à l'égalité de traitement fiscal entre les ressortissants européens. Quant à la Cour de justice, elle a su démontrer au moyen de sa jurisprudence fiscale évolutive, constructive et inclusive que l'absence de volonté politique des États n'est pas suffisante pour pallier la nécessité d'un tel rapprochement.
14. Pour mieux appréhender cette évolution des modalités de l'intégration fiscale européenne, il convient de déterminer ce que recèle la notion d'intégration (I) avant d'en faire application à la fiscalité directe des entreprises (II) et d'établir les enjeux de cette problématique (III).

## **I/Délimitation de la notion d'intégration**

15. Le choix de la méthode est intimement lié au but poursuivi, à la finalité de l'action mise en œuvre<sup>11</sup>. L'objectif envisagé en matière de fiscalité directe des entreprises est celui de l'intégration. C'est d'ailleurs la finalité de toute la construction européenne. La fiscalité directe ne fait pas exception. Or, cette notion d'intégration est excessivement vaste. La définition fournie par le dictionnaire de vocabulaire juridique le démontre. Cette notion est définie comme le « *transfert de compétences étatiques d'un État à une organisation internationale dotée de pouvoirs de décision et de compétences supranationales* »<sup>12</sup>. Il transpose cette définition au cadre européen en considérant qu'il s'agit de l'« *octroi à certains organes communautaires de compétences supranationales s'exerçant dans certains domaines*

---

<sup>11</sup> La définition de la méthode peut être celle d'un « *ensemble de démarches raisonnées, suivies pour parvenir à un but* », in Dictionnaire Robert méthodique cité par MOLINIER J., « Les méthodes en droit communautaire », in Vers une culture juridique (ss. Dir. POILLOT-PERUZZETTO S.), Paris, Montchrestien, Centre de droit des affaires de l'université de sciences sociales de Toulouse I, 1998, p. 111.

<sup>12</sup>CORNU G., Vocabulaire juridique, Paris, PUF, Quadrige, 2001, p. 502.

de la vie économique et sociale des États membres »<sup>13</sup>. L'intégration se résume ainsi à un transfert de compétences des États vers un échelon supérieur.

16. Cette définition est très incomplète. Elle ne rend pas compte de tous les aspects de l'intégration, et plus spécifiquement, de l'intégration d'origine européenne. Cette notion est effectivement multifacette. La preuve en est rapportée par l'absence de transfert de compétences lors de la mise en œuvre de certaines méthodes d'intégration. Nous songeons bien évidemment à la coordination dont le qualificatif de méthode d'intégration ne fait aucun doute, mais dont il est également certain qu'elle ne provoque pas de transferts de compétences des États à l'égard des institutions de l'Union.
17. Néanmoins, un lien commun unit l'ensemble des méthodes d'intégration que sont la substitution, l'harmonisation et la coordination. Nous retrouvons ce lien dans l'essence même de la notion d'intégration qui, au sens étymologique, provient du latin « *integratio* » de « *integrare* » qui signifie réparer. Appréhendée du point de vue du droit général de l'Union européenne, l'intégration vise à réparer les dysfonctionnements inhérents à la confrontation des ordres juridiques nationaux et de l'ordre juridique de l'Union. Appréhendée du point de vue du droit fiscal, cette notion a pour objet de réparer les dysfonctionnements inhérents à la coexistence de divers systèmes fiscaux nationaux susceptibles de porter atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur intégré reposant notamment sur les libertés fondamentales de circulation et sur la libre concurrence.
18. Afin d'éviter d'éventuels amalgames, il est d'ores et déjà nécessaire de préciser que, selon nous, l'intégration n'est pas la coopération entendue au sens administratif. La coopération administrative en matière fiscale entre les États membres ne témoigne pas de la mise en œuvre effective d'une intégration fiscale européenne. La matière fiscale atteste cette distinction. La coopération appréhendée du point de vue du droit fiscal européen est de nature administrative. Elle vise l'assistance mutuelle des États membres et l'échange d'informations entre États membres en matière de contrôle et de lutte anti-fraude. En matière de fiscalité directe, ce problème a été encadré, de longue date, par l'adoption le 19 décembre 1977 de la directive 77/799/CEE complétant les dispositions existantes au sein des conventions fiscales bilatérales<sup>14</sup>. Ce dispositif a été actualisé avec l'adoption de la directive 2004/56/CE du Conseil<sup>15</sup>. À l'origine, la directive de 1977 visait à compléter les dispositions d'assistance mutuelle existant au sein des conventions fiscales bilatérales conclues entre États membres. Toutefois, il a été considéré qu'elle n'était pas adaptée aux nouveaux enjeux de la mondialisation. Le 2 février 2009, la Commission européenne a présenté une nouvelle proposition visant à remplacer la directive 77/799/CEE du Conseil sur l'assistance mutuelle assurée par les États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes

---

<sup>13</sup>CORNU G., *idem*, p. 502.

<sup>14</sup> 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, JO L 336 du 27 décembre 1977, pp. 15-20.

<sup>15</sup> V. Directive 2004/56/CE du Conseil du 21 avril 2004 modifiant la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance, J.O. n° L 127 du 29 avril 2004, pp. 70-72 fondée sur une proposition de directive de la Commission « portant modification de la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects », COM(2003) 446 final/2 du 31 juillet 2003, 11 pages. Cette directive vise à accélérer la circulation d'informations entre les autorités fiscales des États membres. Avant l'adoption de cette directive, les principales insuffisances de la directive de 1977 ont été examinées par le Groupe à haut niveau du Conseil sur la fraude dans un rapport de mai 2000 (document 8668/00) et dans deux communications de la Commission publiées en 2004, v. « Prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés », COM (2004) 611 final du 27 septembre 2004, 21 pages ; et en 2006, v. « La nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale », COM (2006) 254 final du 31 mai 2006, 11 pages. V. également SEC (2006) 659. En ce sens, nous retrouvons également la directive sur la fiscalité de l'épargne 2003/48/CE du Conseil adoptée le 3 juin 2003 qui vise à favoriser l'échange d'informations.

d'assurance<sup>16</sup>. Le Conseil ECOFIN du 15 février 2011 a adopté la nouvelle directive 2011/16/UE<sup>17</sup> sur la coopération administrative dans le domaine fiscal, abrogeant ainsi la directive 77/799/CEE<sup>18</sup>.

19. Il s'agit ainsi d'adopter des instruments renforcés en vue d'adapter la coopération administrative entre les États membres aux nouveaux enjeux de la mondialisation et d'instaurer la confiance, en imposant les mêmes règles, droits et obligations à tous les États membres. Toutefois, la coopération administrative garantit le maintien d'une compétence exclusive des États membres en matière d'impositions directes.
20. La coopération en matière fiscale ne vise aucunement le niveau des impôts, mais uniquement les modalités de leur recouvrement. Les risques de fraude ont été décuplés par la mondialisation et notamment en raison de la suppression des frontières physiques lors de l'avènement du marché intérieur. Ces éléments justifient le renforcement de la coopération administrative en matière fiscale. La fiscalité directe ne fait pas l'objet d'une harmonisation européenne. Aussi, a-t-il été considéré que le seul moyen de garantir un prélèvement correct des impôts dans les États membres et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale était de renforcer la coopération administrative entre les États.
21. Au premier abord, l'intégration pourrait être assimilée à la coopération dès lors que les États justifieraient des carences de cette dernière en vue de l'atteinte fiscale aux libertés de circulation. Néanmoins, une telle position serait inexacte. La coopération administrative ne procède pas au remplacement des législations nationales comme le ferait l'harmonisation. Elle ne crée pas non plus de cohérence entre les régimes d'imposition comme le ferait la coordination. La coopération vise uniquement à faciliter l'échange d'informations entre les administrations fiscales des États membres. Aussi, n'est-elle pas susceptible d'engendrer une modification des systèmes fiscaux nationaux, exception faite des hypothèses dans lesquelles elle servirait de justification aux États membres s'agissant de potentielles restrictions fiscales aux libertés de circulation qui seraient condamnées par le juge de l'Union.
22. La coopération est ainsi susceptible de participer de l'intégration. Néanmoins, ces deux méthodes doivent être parfaitement distinguées même si un objectif commun les relie : l'élimination des distorsions fiscales sur le marché intérieur. Le but de l'élimination de la distorsion fiscale sur le marché intérieur n'évince pas leur irréductible particularité.
23. L'amalgame entre la coopération administrative et l'intégration européenne de la fiscalité directe est indiscutable au sein de la communication de la Commission européenne du 28 avril 2009 intitulée « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal »<sup>19</sup> visant la fiscalité directe. Le concept de « *bonne gouvernance* » repose sur la « *nécessité d'une coopération internationale et de normes communes en matière fiscale* »<sup>20</sup>. Telle que définie par les ministres des Finances de l'Union lors de la réunion du Conseil « Ecofin » du 14 mai 2008, la « *bonne gouvernance* » est fondée sur les principes de transparence, d'échange d'informations et de concurrence fiscale loyale<sup>21</sup>. Cette énumération recouvre à la fois la

---

<sup>16</sup> V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, COM (2009) 29 final du 2 février 2009, 28 pages qui vise l'assistance mutuelle dans l'évaluation des impôts ; et proposition de directive du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures COM (2009)28 final du 2 février 2009, 34 pages.

<sup>17</sup> V. 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, JO L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12.

<sup>18</sup> Sur cette question, v. HAMADI H., « Le renouvellement de l'assistance administrative en matière fiscale au sein de l'Union européenne », Droit fiscal, n° 12, 24 mars 2011, 264, pp. 12-20.

<sup>19</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2009) 201 final du 28 avril 2009, 16 pages.

<sup>20</sup> COM (2009) 201 final, idem, p. 4.

<sup>21</sup> COM (2009) 201 final, idem, p. 5.

coopération administrative en matière fiscale et la référence à l'intégration fiscale européenne. L'intégration fiscale est visée au moyen de l'évocation de la concurrence fiscale dommageable ; la lutte contre celle-ci est permise au sein de l'Union par une méthode spécifique d'intégration qui est la coordination fiscale. Elle est également visée par le renvoi à la réglementation générale des aides d'État<sup>22</sup> qui en a été étendue par la Commission et par la Cour de justice au domaine fiscal.

24. Ce nouveau concept de « bonne gouvernance » témoigne ainsi de l'imbrication de la coopération administrative et de l'intégration européenne en matière fiscale. Il a permis, en quelque sorte, d'unifier trois aspects qui, de prime abord, étaient à distinguer que sont : la coopération administrative, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et la lutte contre les aides d'État fiscales irrégulières.
25. En conséquence, la coopération administrative n'est pas l'intégration fiscale. Néanmoins, il est indéniable que ces deux notions sont parfaitement liées au travers des moyens d'action mis en œuvre.
26. En somme, la distinction existante entre les notions de coopération et d'intégration analysée sous l'angle fiscal est notoire et devait être effectuée. Cette analyse nous a permis de nous rapprocher quelque peu de la notion d'intégration. Néanmoins, ce raisonnement par exclusion, est insuffisant pour délimiter de la notion d'intégration qui est protéiforme et fonctionnelle (A) et qui contient de nombreuses subdivisions (B).

### **A) Une notion protéiforme et fonctionnelle**

27. La notion d'intégration est protéiforme. Elle recèle de nombreuses facettes. Il n'est possible de l'appréhender précisément qu'au moyen d'une analyse des formes qu'elle est susceptible de revêtir.
28. L'intégration retient de nombreuses subdivisions. L'élément commun à celles-ci réside dans le lien indéfectible entre l'intégration et la construction européenne. Ce lien est justifié par l'aspect fonctionnel de l'intégration c'est-à-dire qu'elle est intimement liée au processus européen allant de sa création en passant par toutes les étapes de son évolution et de sa transformation. Il n'est pas concevable de détacher l'analyse des modalités de l'intégration du contexte juridique dans lequel ce processus s'insère à savoir l'évolution de la construction du modèle juridique européen.
29. L'appréhension fonctionnelle du processus d'intégration permet de démontrer que l'intégration participe à la construction européenne et qu'elle participe de la construction européenne. Dans le premier cas, le processus d'intégration initie le sens et la teneur que prendra l'évolution de l'Europe comparée aux États qui la compose. Dans le second cas, le processus d'intégration est fonction de cette évolution et s'adapte dans ses modalités en considération du sens et de la teneur de la construction européenne. L'intégration est synonyme des relations mises en œuvre entre le droit de l'Union et les droits nationaux. Aussi, l'intégration dépeint-elle un mouvement, une dynamique reliant les différents ordres

---

<sup>22</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, « L'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », SEC (1998) 1800 final du 11 novembre 1998, JO n° C 384 du 10 décembre 1998, p. 3. V. également Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, COM (2004) 434 du 9 février 2004. La réglementation des aides d'Etat sera étudiée dans la partie consacrée à « L'intégration fiscale négative », Renvoi Deuxième Partie, Titre premier, Chapitre second « L'encadrement des aides d'Etat à caractère fiscal ».

juridiques nationaux et européens. Les formes et les modalités de l'intégration évoluent en fonction des domaines de compétences envisagés. Seule l'intégration européenne en matière de fiscalité directe des entreprises constitue la base de notre raisonnement. Toutefois, cette notion qu'elle soit appréhendée d'un point de vue général ou spécifiquement fiscal, induit une typologie strictement délimitée qui nécessite d'être définie.

## **B) La diversité des subdivisions de la notion d'intégration**

30. La notion d'intégration revêt différentes formes très diversifiées. La disparité formelle de l'intégration se justifie par la diversité relationnelle entretenue entre le droit de l'Union et les droits nationaux. La pluralité formelle repose sur une hétérogénéité fonctionnelle des différents modes d'intégration. Chaque méthode d'intégration a une fonction qui lui est propre. Cependant, elles reposent toutes sur le même objet qui est le rapprochement des législations nationales à des degrés plus ou moins étendus.
31. C'est spécifiquement cet élément qui justifie l'exclusion du qualificatif de méthode d'intégration s'agissant de la coexistence. La coexistence résulte de ce que les droits nationaux et le droit de l'Union interviennent dans un domaine commun aux deux ordres juridiques tout en revêtant pour chacun d'entre eux des fonctions distinctes et spécifiques<sup>23</sup>. Cette méthode ne peut être considérée comme une méthode d'intégration au sens du droit européen. Elle n'est pas susceptible de conduire à un rapprochement des législations<sup>24</sup> qui constitue, selon nous, l'objet commun à toutes les méthodes d'intégration européenne en dépit d'une diversité de leur nature et de leurs effets. La coexistence nie en quelque sorte les interactions omniprésentes entre les deux ordres juridiques nationaux et européens. Celle-ci maintient les législations dans un cadre strictement national. Le droit de l'Union n'intervient que pour des aspects du domaine visé qui sont strictement européens. Bien que l'objet visé puisse être commun au droit de l'Union et au droit national, chacun est maintenu dans son ordre juridique propre. Toutefois, la coexistence peut être envisagée comme une étape préalable efficace de l'intégration susceptible de survenir *a posteriori*.
32. De notre point de vue, il existe actuellement deux principales catégories d'intégration européenne que sont : l'intégration « positive » et l'intégration « négative ». Nous pouvons également y ajouter une troisième catégorie qui est la subsidiarité appréhendée comme un régulateur de l'exercice des compétences nationales et européennes<sup>25</sup>. Ce principe juridique est à inclure dans le socle de l'intégration « négative ».
33. L'intégration positive est synonyme de « *la préemption de la compétence nationale au niveau européen au travers du processus de rapprochement des législations nationales* »<sup>26</sup>. Quel sens

---

<sup>23</sup> V. en ce sens BOULOUIS J., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Montchrestien, Coll. « Domat Droit public », 6<sup>e</sup> éd., 1997, p. 256 selon lequel la coexistence qui est une méthode d'intégration résulte « *de ce que les deux droits, le droit communautaire et le droit national, régissent le même objet, mais dans des dimensions par hypothèse différentes et avec des préoccupations qui peuvent ne pas être tout à fait identiques, de sorte que chacun remplit une fonction propre* ». V. également MOLINIER J., « Les méthodes en droit communautaire », in Vers une culture juridique (ss. Dir. POILLOT-PERUZZETTO S.), Paris, Montchrestien, Centre de droit des affaires de l'université de sciences sociales de Toulouse I, 1998, p. 111 relevant également que la coexistence résulte de ce que « (...) *le droit communautaire et le droit national peuvent intervenir dans le même domaine mais avec des conditions d'application propres à chacun* ».

<sup>24</sup> V. en ce sens MOLINIER J., idem, p. 112 même si l'auteur relève la possibilité d'une « *influence réciproque* » entre les deux catégories de normes.

<sup>25</sup> Pour un développement, renvoi Deuxième partie, Titre second, Chapitre second : « Le principe de subsidiarité, un régulateur de l'exercice des compétences fiscales ».

<sup>26</sup> Introduction de BERGE J.-S. in « Trois manières d'appréhender en droit européen le tandem « libre circulation et harmonisation », Forum de Trans Europe Experts (TEE) sur Les enjeux juridiques européens, 31 mars 2010,

attribuer à la « *préemption* » de la compétence nationale à l'échelle européenne provoquée par le rapprochement des législations nationales ? La théorie de la préemption développée par la doctrine s'applique en matière de compétences concurrentes et peut être définie comme « *désign(ant) le processus de dépossession progressive des États du fait de l'exercice de la compétence communautaire. Les États conservent la possibilité d'intervenir aussi longtemps que les autorités communautaires n'ont pas agi. Mais au fur et à mesure que la Communauté exerce sa compétence, la marge d'action des États se réduit, et ils ne peuvent plus légiférer qu'à l'intérieur du cadre tracé par les normes communautaires* »<sup>27</sup>. Cette théorie parfaitement appropriée à la méthode d'intégration positive conduit à allouer un caractère prédominant à la compétence de l'Union et un caractère accessoire à la compétence des États dans le domaine visé par l'intégration.

34. Au sein de cette catégorie, nous retrouvons trois méthodes d'intégration : la substitution, l'harmonisation et la coordination<sup>28</sup>.
35. Cette énumération repose sur une distinction très nette de chacune de ces méthodes qui témoigne de leur indépendance et de leur spécificité du point de vue de leur nature.
36. La substitution, plus communément dénommée uniformisation ou unification, consiste à fixer des normes communes en vue de l'élimination de toutes divergences entre les droits nationaux. Par définition, la substitution consiste en un « *un alignement des systèmes ou des droits nationaux, ou encore une substitution pure et simple d'une norme unique aux diverses normes nationales en présence* »<sup>29</sup>. Cette méthode correspond à l'idée selon laquelle « *des compétences étant mises en commun, le droit correspondant ne peut plus émaner des autorités nationales, privées de l'exercice de ces compétences et qu'il émane désormais des autorités communautaires, attributaires de cet exercice* »<sup>30</sup>. Il s'agit de la méthode d'intégration au degré le plus élevé qui repose sur un transfert exprès et complet des compétences étatiques à l'endroit des institutions européennes. Le mot d'ordre de cette méthode d'intégration est l'« unité » résultant du processus d'unification permis par celle-ci. La substitution parvient à remplacer purement et simplement les législations nationales par des législations européennes, et ce, dans tous leurs aspects. Les différences sont effacées de manière à conduire à une homogénéisation parfaite du domaine juridique visé<sup>31</sup>. Elle s'exerce ainsi au travers d'une amputation substantielle des prérogatives législatives nationales qui seront transférées dans leur totalité aux institutions de l'Union. Le titre de la compétence appartient dans ce cas aux institutions de l'Union. La compétence normative leur est intégralement transférée. La compétence exécutive est altérée. Dans le premier cas, la substitution est synonyme d'une perte de compétences des États qui n'auront plus la possibilité d'édicter des dispositions juridiques dans le domaine visé par cette méthode. Dans le second cas, les États seront dans l'obligation d'appliquer impérativement et parfaitement

---

Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Atelier « Libertés de circulation » sous la présidence de Jean-Sylvestre Bergé et de Loïc Azoulay, Pôle « Libertés de circulation », Question débattue : « Libre circulation et harmonisation : un tandem pour l'Europe ? ».

<sup>27</sup> FINES F., « Le champ d'application matériel, reflet des compétences communautaires », *Revue des affaires européennes*, n° 1, 2003/2004, p. 43.

<sup>28</sup> Certains auteurs y ajoutent la reconnaissance mutuelle que nous avons fait le choix d'inclure au sein des méthodes de l'intégration négative.

<sup>29</sup> GAUTRON J.-Cl., « Harmonisation, coordination, unification », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 181.

<sup>30</sup> BOULOUIS J., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 6<sup>e</sup> éd., 1997, p. 253.

<sup>31</sup> MOLINIER J., « Les méthodes en droit communautaire », in *Vers une culture juridique* (ss. Dir. POILLOT-PERUZZETTO S.), Paris, Montchrestien, Centre de droit des affaires de l'université de sciences sociales de Toulouse I, 1998, p. 115 oppose cette méthode qu'il qualifie de « *démarche unilatérale* » à celle de l'harmonisation et de la coordination que l'auteur qualifie de méthodes « *relationnelles* ».

les normes juridiques européennes dans leur totalité. Aucune marge de manœuvre n'est tolérée. La perte de compétences des États au regard de son transfert à l'Union constitue le moyen de parvenir à un droit véritablement commun n'autorisant aucune divergence.

37. S'agissant de l'harmonisation, le professeur Gautron a développé l'idée selon laquelle « *le rapprochement est un processus, l'harmonisation l'état qui en résulte* »<sup>32</sup>. Par analogie, nous pouvons considérer que « l'uniformisation est un processus, la substitution l'état qui en résulte ».
38. Ses incidences en termes de compétences normatives et exécutives expliquent que cette méthode ne puisse s'exercer qu'à travers la voie du règlement<sup>33</sup>, seul instrument juridique susceptible de contraindre la compétence législative nationale dans l'ensemble de ses modalités. Le règlement est obligatoire dans tous ses éléments dès sa publication. Il n'autorise pas une application partielle, incomplète ou sélective. Il est directement applicable, et ce, de manière uniforme et immédiate, sans que soit nécessaire une quelconque transposition nationale. Dans ce cas, l'intégration est strictement juridique<sup>34</sup>. La « loi » européenne se substituera à la loi nationale. Ses implications justifient la place de la substitution au sommet de la hiérarchie des méthodes d'intégration. Elles expliquent également la rareté de l'adoption de règlements à l'échelle de l'Union, et ce, d'autant plus en matière fiscale marquée par le socle de la souveraineté.
39. L'harmonisation est la méthode d'intégration qui traditionnellement désigne le « *rapprochement des législations* » évoqué dans les traités<sup>35</sup>. Cette similarité est admise de longue date et de façon unanime par la doctrine. L'harmonisation consiste à « *réaliser un rapprochement fonctionnel des législations en donnant aux législateurs nationaux des objectifs à atteindre* »<sup>36</sup>. Dans ce cas, il s'agit de modifier et de faire évoluer le droit national tout en lui assignant des finalités à atteindre<sup>37</sup>. Il s'agit d'une méthode subsidiaire à l'uniformisation<sup>38</sup>. Elle peut être son complément ou son préalable. Dans ce cas, l'intégration est de nature hybride, elle est à la fois juridique et fonctionnelle. Le mot d'ordre de cette méthode d'intégration est la réalisation d'« objectifs ». Les objectifs sont déterminés par le droit de l'Union et contraignent les États à une modification de leurs dispositions législatives, réglementaires et administratives en vue de les atteindre<sup>39</sup>. Une interprétation négative de

---

<sup>32</sup> GAUTRON J.-Cl., « Harmonisation, coordination, unification », in Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 181.

<sup>33</sup> Article 288 al. 2 TFUE (ex. art. 249 al. 2 TCE) qui dispose que « (l) e règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre ».

<sup>34</sup> En ce sens, v. BOULOUIS J., idem, p. 254 relevant que « (d)ans ce cadre, le droit communautaire réalise une intégration juridique, non seulement parce qu'il se présente, formellement et matériellement, comme un droit uniforme, mais également parce que, par hypothèse, il n'a pas de rapports directs avec un droit national, que les autorités des États membres ne sont plus compétentes pour édicter ».

<sup>35</sup> Article 94 TCE devenu article 115 TFUE.

<sup>36</sup> Intervention de FRANCO S. in « Entre harmonisation et unification, la voie souvent méconnue de la coordination », Forum de Trans Europe Experts (TEE) sur Les enjeux juridiques européens, 31 mars 2010, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Atelier « Libertés de circulation » sous la présidence de Jean-Sylvestre Bergé et de Loïc Azoulay, Pôle « Libertés de circulation », Question débattue : « Libre circulation et harmonisation : un tandem pour l'Europe ? ».

<sup>37</sup> En ce sens, V. BOULOUIS J., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 6<sup>e</sup> éd., 1997, p. 254 selon lequel le droit national « doit se modifier et évoluer en fonction d'exigences définies et imposées par le droit communautaire, de sorte que les différents systèmes nationaux présentent entre eux un certain degré d'homogénéité et de cohérence, découlant de finalités désormais communes ».

<sup>38</sup> V. BOULOUIS J., idem, p. 254 selon lequel « ce rapprochement et cette harmonisation avaient été conçues pour accompagner et compléter les effets du droit uniforme de substitution, dont la généralisation était impossible, aussi bien techniquement que politiquement ».

<sup>39</sup> V. MOLINIER J., « Les méthodes en droit communautaire », in Vers une culture juridique (ss. Dir. POILLOT-

l'article 94 TCE (devenu art. 115 TFUE) nous autorise à considérer que le principal objectif attendu de cette méthode est « *l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* ». Pour y aboutir, l'harmonisation va créer des « *relations d'équivalence (et non d'identité)* »<sup>40</sup> entre les normes juridiques qui découleront de la directive adoptée.

40. Par conséquent, l'harmonisation est purement fonctionnelle. Elle est vouée à un objectif fondateur et évolutif : la réalisation et le bon fonctionnement du « marché commun » devenu « marché unique » puis « marché intérieur ». Ces notions témoignent d'un processus progressif, évolutif et continu en vue de la réalisation d'un même projet : le marché commun qui doit conduire à un marché unique, lequel doit s'identifier à un marché intérieur. Selon une jurisprudence constante de la Cour, l'instauration du « marché commun » vise à éliminer toutes les entraves aux échanges intracommunautaires en vue de la fusion des marchés nationaux dans un « marché unique » réalisant des conditions aussi proches que possible de celles d'un véritable marché intérieur<sup>41</sup>.
41. L'aspect fonctionnel de cette méthode d'intégration autorise son assimilation à la directive qui est l'instrument juridique privilégié de sa mise en œuvre. La directive, contrairement aux règlements, lie les États membres quant aux résultats à atteindre, mais leur attribue la compétence quant à la forme et aux moyens pour les atteindre<sup>42</sup>. Cela signifie que les États membres seront contraints du point de vue des objectifs, mais ils verront en quelque sorte leurs compétences normatives « préservées » dès lors que la directive nécessite, pour son application, de faire l'objet d'une transposition à l'échelle nationale. Néanmoins, nous aurons l'occasion de démontrer que ce propos peut être très fortement relativisé. La directive est ainsi le plus souvent assimilée à une « loi-cadre » nécessitant une intervention des autorités nationales.
42. La coordination est une méthode intermédiaire ayant un degré d'intégration moindre comparée aux deux précédentes méthodes d'intégration. Elle est plus proche de l'harmonisation sur le plan des effets bien qu'elle s'en distingue parfaitement en termes de nature. L'idée commune à ces deux méthodes d'intégration est celle de rapprocher les législations lorsque l'uniformisation substitue les normes communes européennes aux normes nationales. En dépit de cet objectif commun, la coordination est fondamentalement différente de la méthode de l'harmonisation. La coordination « *au lieu de tenter d'atténuer ou de supprimer les différences entre les droits (...) consiste à maintenir les divergences de contenu des législations tout en ordonnant les hypothèses d'application de ceux-ci* »<sup>43</sup>. L'intégration est, dans ce cas, relationnelle. Il s'agit, pour le droit de l'Union, de mettre en relation les droits nationaux du point de vue de leurs effets<sup>44</sup>. Lorsque le mot d'ordre de l'harmonisation

---

PERUZZETTO S.), Paris, Montchrestien, Centre de droit des affaires de l'université de sciences sociales de Toulouse I, 1998, p. 114.

<sup>40</sup> POILLOT-PERUZZETTO S., « Quelles méthodes pour quelle Europe ? », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 194.

<sup>41</sup> CJ, 17 mai 1994, aff. C-41/93, France c/ Commission, Rec. I, p. 1829, spéc. point 19.

<sup>42</sup> Article 288 al. 3 TFUE (ex. art. 249 al. 3 TCE) qui dispose que « (1) *a directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens* ».

<sup>43</sup> Intervention de FRANCQ S. in « Entre harmonisation et unification, la voie souvent méconnue de la coordination », Forum de Trans Europe Experts (TEE) sur Les enjeux juridiques européens, 31 mars 2010, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Atelier « Libertés de circulation » sous la présidence de Jean-Sylvestre Bergé et de Loïc Azoulai, Pôle « Libertés de circulation », Question débattue : « Libre circulation et harmonisation : un tandem pour l'Europe ? ».

<sup>44</sup> POILLOT-PERUZZETTO S., « Quelles méthodes pour quelle Europe ? », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 196.

est la réalisation d'« objectifs », celui de la coordination est la cohérence des « effets » des dispositions nationales. La méthode de l'harmonisation impose aux droits nationaux des modifications en vue de la réalisation d'objectifs fixés par l'Union. La coordination correspond à la situation dans laquelle « *les droits nationaux demeurant ce qu'ils sont, le droit communautaire n'intervient qu'au plan de leurs effets pour les coordonner au bénéfice de sujets de droit susceptibles de relever de plusieurs d'entre eux* »<sup>45</sup>. Cette méthode s'efforce ainsi de rapprocher les effets des législations nationales qui seront maintenues. L'objectif est la réduction des disparités des effets issus de l'application de diverses législations nationales<sup>46</sup>. C'est cette interprétation qui doit être faite de l'article 2 alinéa 5 TFUE prévu dans le Titre 1 relatif aux « catégories et domaines de compétences de l'Union ». Cette disposition fait expressément référence à la méthode de coordination<sup>47</sup>. L'insertion de cette méthode d'intégration au sein du traité attribue une légitimité juridique à cette méthode initiée par la Commission européenne. De surcroît, l'entrée de la coordination dans le traité permet de délimiter les contours spécifiquement européens de cette notion.

43. L'instrument privilégié de cette méthode d'intégration est la « *soft law* » prenant la forme d'actes non juridiquement contraignants que sont les communications, rapports et livres blancs de la Commission, les codes de conduite, les résolutions ou bien encore les recommandations<sup>48</sup>. Le droit de l'Union est, dans ce cas, un droit d'influence. Ceci révèle un autre élément de distinction entre cette méthode et celle de l'harmonisation voire de la substitution.
44. Ces deux dernières méthodes que sont l'uniformisation et l'harmonisation sont, sans conteste, de nature européenne. Appréhendée dans le cadre de l'Union, la coordination ne revêt pas une nature européenne, mais plutôt intergouvernementale dans laquelle prédomine le consensus entre les États<sup>49</sup>. Le droit de l'Union fait office d'intermédiaire juridique puisqu'il assure la gestion des relations existantes entre les diverses législations nationales<sup>50</sup>. La scission entre ces méthodes n'est pas claire tant l'influence, la dynamique, et la complémentarité entre ces dernières sont effectives<sup>51</sup> et ne cesseront jamais de l'être.

---

<sup>45</sup> V. BOULOUIS J., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 6<sup>e</sup> éd., 1997, p. 256.

<sup>46</sup> BOULOUIS J., *idem*, p. 256.

<sup>47</sup> Cette disposition énonce que « (d)ans certains domaines et dans les conditions prévues par les traités, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des Etats membres, sans pour autant remplacer leur compétence dans ces domaines » et précise clairement que « (l)es actes juridiquement contraignants de l'Union adoptés sur la base des dispositions des traités relatives à ces domaines ne peuvent pas comporter d'harmonisation des dispositions législatives et réglementaires des Etats membres ». Cette disposition établit une distinction très nette entre la coordination et l'harmonisation.

<sup>48</sup> Les recommandations et les avis sont expressément prévus dans le Traité à l'article 288 al. 5 TFUE (ex. art. 249 al. 5 TCE) qui dispose que « (l)es recommandations et les avis ne lient pas ».

<sup>49</sup> V. en ce sens, GAUTRON J.-Cl., « Harmonisation, coordination, unification », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 179.

<sup>50</sup> En ce sens, v. POILLOT-PERUZZETTO S., « Quelles méthodes pour quelle Europe ? », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 196 relevant que « (l)a coordination permet à l'Europe dans les domaines non unifiés et éventuellement harmonisés, de gérer la diversité des solutions nationales pour conserver une unité : l'Europe se contente de l'organisation des échanges sans valeur matérielle autre que l'échange. L'ordre communautaire se contente ainsi d'assurer les relations entre les droits nationaux sur la question de leur applicabilité ».

<sup>51</sup> En ce sens, v. GAUTRON J.-Cl., « Harmonisation, coordination, unification », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 179. V. également POILLOT-PERUZZETTO S., *idem*, pp. 197-198. V. également BOULOUIS J., précité, p. 256.

45. L'intégration négative constitue l'autre grande catégorie des méthodes d'intégration européenne. Elle résulte principalement de l'activité juridictionnelle européenne. Les juges de l'Union ont toujours considéré que l'absence d'harmonisation n'était pas susceptible de justifier une atteinte aux dispositions générales des traités. Ils ont ainsi démontré que la primauté du droit de l'Union conjugué à l'effet direct de certains articles des traités et de certaines directives devait s'appliquer, et ce, en dépit du défaut d'harmonisation. L'interprétation téléologique et fonctionnelle du juge de l'Union a conféré une portée grandissante et élargie à nombre de dispositions générales du traité. L'objectif étant, conformément à son statut et à ses fonctions, d'assurer une interprétation et une application effective et uniforme du droit de l'Union au sein de l'ensemble des États membres. Cette méthode a été appliquée dans de nombreux domaines juridiques. Le domaine de la fiscalité directe des entreprises ne fait pas exception. Par conséquent, la qualification d'intégration négative ne revêt en soi aucune connotation critique ou dévalorisante. Elle suggère simplement que la mise en œuvre de cette méthode d'intégration européenne crée des « obligations de ne pas faire » à l'égard des États membres, n'ayant pas fait l'objet d'une acceptation préalable et expresse par ces derniers.
46. Nous pouvons ajouter au sein de cette catégorie le principe de reconnaissance mutuelle considéré par la très grande majorité de la doctrine comme un substitut de l'harmonisation. Ce principe a fait l'objet d'une application par la Cour de justice dès 1979 dans le très célèbre arrêt « Cassis de Dijon »<sup>52</sup> ayant permis la libre circulation des produits en l'absence d'harmonisation des dispositions nationales. Ce principe a été étendu aux libertés de circulation des personnes. La seule exception autorisée par la Cour de justice aux obstacles à la circulation intracommunautaire résultant des disparités des législations nationales naît de la présence d'« exigences impératives »<sup>53</sup>. Même si ce principe n'a pas fait l'objet d'une application dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises, nous retrouvons en quelque sorte cette exception dans la jurisprudence fiscale de la Cour relative aux discriminations et entraves à la libre circulation susceptibles d'être justifiées par la présence de « raisons impérieuses d'intérêt général ». Aussi, est-il permis de penser que la Cour de justice puisse contourner les exigences de l'harmonisation fiscale en ayant recours au principe de reconnaissance mutuelle. Ceci lui permettrait, dans le cadre d'une intégration négative, de supprimer les effets néfastes des disparités existantes entre les législations fiscales nationales.
47. Nous venons de délimiter la notion d'intégration appréhendée au sens du droit de l'Union. Il est désormais nécessaire de déterminer les contours de la mise en œuvre de ces méthodes dans le domaine fiscal. Ceci nous mènera à démontrer le paradoxe existant entre l'évolution progressive et renforcée de l'intégration européenne et le « recul » de l'intégration européenne des systèmes nationaux d'imposition directe des entreprises.

## **II/L'existence d'un paradoxe entre l'évolution intégrative de la construction européenne et le « recul » de l'intégration fiscale européenne**

48. L'étude de la question fiscale doit être indubitablement rattachée à l'évolution de la construction européenne s'agissant notamment du passage du marché commun au marché intérieur en passant par la mise en œuvre de l'union économique et monétaire. Ce passage

---

<sup>52</sup>CJ, 20 février 1979, aff. 120/78, Rewe-Zentral AG, Rec. 1979, p. 649.

<sup>53</sup>CJ, 20 février 1979, idem, spéc. point 8.

témoigne d'un changement de nature de la Communauté.

49. La progression de la construction européenne a mis en lumière les enjeux fondateurs des questions fiscales (A). Pour être résolues, ces dernières peuvent être appréhendées au travers de méthodes d'intégration « positive » acceptées par les États (B) ou « négative » imposées à ces derniers dès lors que leur résistance est susceptible de porter atteinte aux objectifs et politiques plus globaux de l'Union européenne (C).

### **A) La question fiscale, une problématique européenne**

50. La progression de l'unification économique, monétaire et politique de la construction européenne a révélé l'importance et les enjeux fondateurs des questions d'ordre fiscal. L'évolution et le renforcement de l'Europe d'un point de vue institutionnel et décisionnel sont un progrès. Paradoxalement, l'évolution des questions fiscales révèle un « recul » voire une véritable « régression » des méthodes d'intégration utilisées en vue d'un rapprochement des législations fiscales nationales. La régression est relative à la fois au degré et à la nature des méthodes d'intégration choisies en matière fiscale et, plus spécifiquement, en matière de fiscalité directe des entreprises.
51. L'intégration politique, économique et monétaire est de plus en plus forte. Elle a progressé dans ses différentes variantes au fur et à mesure du franchissement des diverses étapes de la construction européenne. L'intégration fiscale, du point de vue des objectifs affichés depuis les débuts de la construction européenne, révèle la volonté des États de limiter l'intégration des fiscalités directes des entreprises obligeant ainsi les institutions de l'Union, et plus particulièrement, la Commission européenne, à minimiser la teneur et la portée de ces propositions sur ces questions.
52. Néanmoins, nous ne nions pas l'existence d'une fiscalité européenne telle qu'appréhendée par le professeur Dibout qui constatait déjà, il y a de nombreuses années, « *l'existence d'une fiscalité européenne qui correspond plutôt à un système de règles européennes à portée fiscale ayant une incidence sur la structure et l'évolution des fiscalités nationales des États membres pour l'accomplissement des buts de la construction européenne* »<sup>54</sup>. Cette définition met parfaitement en exergue les interactions existantes entre la question fiscale et la construction européenne. Selon nous, elle révèle le flou inhérent aux relations existantes entre le droit de l'Union et les droits fiscaux nationaux.
53. Nous pouvons dégager trois éléments de cette définition de la fiscalité européenne.
54. D'une part, les règles européennes fondant la fiscalité européenne ont une « portée » fiscale et non un objet fiscal. Cela, signifie que, la fiscalité européenne relève majoritairement de dispositions juridiques générales non spécifiques à la fiscalité. À titre d'exemple, nous pouvons citer les libertés fondamentales de circulation ou la réglementation générale des aides d'État. Cela dénote d'une démarche juridique atypique reposant sur des dispositions d'ordre général et non spécifiquement fiscal.
55. D'autre part, la fiscalité européenne entendue au sens attribué par le professeur Dibout a pour effet « *une incidence sur la structure et l'évolution des fiscalités nationales* ». Ce second élément révèle une appréhension de la fiscalité européenne comme un droit d'influence ce qui conduit à relativiser la nature et la portée normative de ce droit. Il n'est pas de notre propos de

---

<sup>54</sup> DIBOUT P., « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », Revue des affaires européennes, n° 2, 1995, p. 5.

dénier la qualification de « droit » aux règles émanant de l'Union telles qu'appliquées en matière fiscale. Ces règles conservent, sans conteste, une nature et une portée juridique, mais il est autorisé de penser que ce droit revêt une nature originale. L'originalité provient de la forme du droit de l'Union en matière fiscale. Celui-ci peut prendre la voie d'actes normatifs entendus au sens classique à savoir juridiques, contraignants, généraux et impératifs. Dans ce cas, l'intégration européenne des fiscalités directes nationales est acceptée par les États et respecte tout le processus prévu par le Traité en matière d'adoption de normes et, plus spécifiquement, de directives.

56. Cependant, le droit fiscal européen peut également prendre la voie d'« obligations de ne pas faire » imposées par les institutions européennes aux États membres. Celle-ci est à distinguer de l'intégration fiscale acceptée par les États dès lors qu'elle ne fait pas l'objet de l'adoption d'actes normatifs, mais repose principalement sur des dispositions générales du traité auxquelles la Cour de justice aidée de la Commission attribue un sens et une portée fiscale. En ce sens, l'intégration fiscale est négative. Elle s'impose aux États au moyen de la multiplication d'interdictions ou de restrictions.
57. Entre ces deux voies, nous constatons un développement très net de la méthode de coordination reposant sur un « consensus » entre les États membres. Celle-ci conduit à la nécessité d'un comportement des États qui se doit d'être conforme aux objectifs et politiques européennes, mais sans pour autant donner lieu à l'adoption d'actes juridiquement contraignants. La contrainte, en l'espèce, est principalement de nature politique. L'adoption du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises ayant pour objet principal le gel et le démantèlement des mesures fiscales dommageables en constitue la meilleure illustration. Cette méthode est à intégrer dans la catégorie de l'intégration fiscale positive, car elle fait l'objet d'une acceptation préalable et expresse des États membres.
58. Enfin, ce dédoublement de la démarche intégrative européenne en matière de fiscalité directe des entreprises et, en particulier, le développement de l'intégration négative, est justifié par « *l'accomplissement des buts de la construction européenne* ». Il s'agit ainsi du troisième et dernier élément de la fiscalité européenne tel que défini par le Professeur Dibout. La réalisation des objectifs et des politiques de l'Union constitue la principale motivation à la mise en œuvre d'une fiscalité européenne que celle-ci prenne la voie de l'intégration positive ou négative.
59. Les raisons politiques et économiques qui ont favorisé l'évolution et l'accroissement de l'intégration européenne sont les mêmes que celles qui ont engendré un « recul » de l'intégration fiscale européenne. S'agissant des raisons politiques, la concurrence fiscale révèle le passage de la coexistence à l'interdépendance des régimes fiscaux nationaux. La fiscalité devient ainsi un outil utilisé par les États s'affrontant sur le marché européen de l'impôt. Cette situation n'est pas tenable lorsqu'elle n'est pas maîtrisée, aussi nécessite-t-elle un rapprochement effectif des législations fiscales nationales. S'agissant des raisons économiques, l'unification du marché nécessite une homogénéisation des règles de concurrence. L'ouverture des frontières douanières favorise ainsi la mobilité des opérateurs économiques pour lesquels la fiscalité est un critère important du choix d'implantation géographique<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup>Il convient de rappeler que ce n'est pas le seul élément pris en compte par les entreprises. Aucune étude économique n'a pu démontrer l'exclusivité ou la prédominance de l'impôt comme facteur d'implantation géographique. Pour une affirmation récente de ce principe, v. notamment LAMBERT T., « Réflexions sur la concurrence fiscale », Recueil Dalloz, 2010, p. 1733 et s. relevant que « (c) *e qui rend attirant et chatoyant un territoire c'est, en réalité, la conjonction de divers éléments parmi lesquels le secret bancaire, la diversité des produits financiers et le coût du crédit, le coût de la main-d'œuvre et sa compétence, mais aussi la qualité des prestations et des infrastructures, qui sont offertes notamment en termes de services collectifs. L'existence d'un*

60. Les méthodes d'intégration fiscale européenne sont variées et surtout variables. Elles évoluent considérablement en fonction des objectifs assignés à la construction européenne et au destin que nous souhaitons lui attribuer. L'absence de la fiscalité directe des entreprises dans les traités ne doit pas nous laisser penser que la question fiscale est étrangère aux implications de l'Union que ce soit au regard de ses objectifs ou de ses politiques. Aussi, est-il nécessaire d'appréhender la diversité des méthodes d'intégration fiscale afin de justifier du lien indéfectible de chacune d'entre elles avec la réalisation du marché commun devenu marché intérieur puis union économique et monétaire. Ce lien révèle la spécificité de l'évolution de l'intégration européenne en matière de fiscalité directe des entreprises comparée aux autres domaines juridiques.

## **B) La variabilité des méthodes d'intégration fiscale « positive »**

61. Les méthodes d'intégration fiscale peuvent être scindées en deux principales catégories qui reposent sur une différenciation entre l'intégration fiscale positive et l'intégration fiscale négative. La distinction provient de ce que l'intégration européenne des fiscalités directes peut être respectivement choisie ou subie par les États membres.

62. En premier lieu, nous retrouvons les méthodes d'intégration acceptées par les États. L'acceptation peut provenir de l'adoption d'actes normatifs juridiquement contraignants. Elle peut également résulter d'une concertation entre États qui donnera lieu à un consensus sur un rapprochement éventuel de quelques aspects de leurs législations fiscales. La première correspond globalement à l'harmonisation fiscale et devient uniformisation lorsqu'elle se trouve généralisée à tous les aspects de la question fiscale visée. La seconde correspond à la coordination fiscale.

63. En second lieu, nous retrouvons les méthodes d'intégration imposées aux États membres. Cette catégorie naît principalement de l'œuvre créatrice de la Cour de justice de l'Union qui a, au fil de sa jurisprudence fiscale, démontré qu'elle était parfaitement en mesure de se substituer aux carences du législateur européen qu'est le Conseil représentatif des États dans ce domaine. La Commission européenne, alliée de la Cour, adopte également une attitude susceptible d'être interprétée comme recelant la volonté de pallier la lenteur de l'harmonisation et/ou de la coordination fiscale inhérente aux obstacles liés au protectionnisme étatique de leurs compétences fiscales.

64. Il convient de délimiter précisément les différentes notions fondant l'intégration fiscale européenne. Il ne s'agit, pour l'essentiel, que d'une reprise des méthodes d'intégration européenne utilisées dans divers domaines juridiques et non spécifiques à la fiscalité. En l'espèce, la spécificité de l'intégration fiscale européenne de la fiscalité directe des entreprises ne provient pas de la nature des méthodes d'intégration, mais bien des modalités de leur mise en œuvre dans ce domaine considéré comme relevant encore de la « souveraineté » des États membres.

65. Cette analyse ne peut faire l'économie d'un rappel systématique du cadre juridique dans lequel chacune d'entre elles s'insère. Seule une connaissance du contexte juridique européen permet d'appréhender précisément le sens, la teneur, la portée et les effets de ces différentes

---

*marché de proximité, solvable, est également un élément dont il faut tenir compte* ». En ce sens, v. également le 22<sup>ème</sup> rapport au Président de la République du Conseil des impôts cité par l'auteur.

méthodes d'intégration. Ce contexte nous autorise à affirmer que l'uniformisation fiscale est une méthode d'intégration inenvisageable et inappropriée (a). L'harmonisation fiscale est une méthode spécifique au marché commun (b) qui voit se substituer la coordination fiscale dans le contexte de l'union économique et monétaire (c).

### **a) L'uniformisation fiscale, une méthode inenvisageable et inappropriée**

66. L'uniformisation fiscale « exige un degré d'intégration politique et sociale qui n'est pas actuellement envisageable »<sup>56</sup>. Dans le cadre européen, l'uniformisation renvoie actuellement au marché unifié et à la monnaie unique sauf exceptions pour cette dernière de dix États membres. Elle est résiduelle, voire inexistante, en matière fiscale. L'impôt le plus fortement européenisé est actuellement la taxe sur la valeur ajoutée et il ne s'agit pas d'une uniformisation, mais plutôt d'une harmonisation en ce sens que des divergences principalement relatives aux taux d'imposition qui sont inclus dans une fourchette subsistent entre les différents États membres. Cette harmonisation a été prévue dès le Traité de Rome envisageant la création du marché commun. En matière de fiscalité directe des entreprises, elle est actuellement parfaitement inenvisageable. Pour y parvenir, elle nécessite, au préalable, une harmonisation parfaite des législations fiscales nationales qui est très loin d'être réalisée. L'uniformisation fiscale englobe tous les aspects du processus fiscal allant de la détermination de l'assiette aux modalités de recouvrement en passant par les taux d'imposition. L'uniformisation conduit à substituer la compétence de l'Union à celle des États membres non seulement dans la mise en œuvre des législations fiscales, mais également dans leur adoption.

### **b) L'harmonisation fiscale, une méthode spécifique à la réalisation du marché commun**

67. En matière fiscale, nous connaissons deux types d'harmonisation. L'harmonisation fiscale peut être « spontanée » ou législative. La diversité formelle de l'harmonisation fiscale engendre une diversité notionnelle et fonctionnelle de cette notion.

68. L'harmonisation fiscale peut être « spontanée » en ce que « le rapprochement des systèmes fiscaux des pays de la Communauté s'effectue sous l'effet des forces intégratrices (...) »<sup>57</sup>. Nous retrouvons, dans cette définition, la référence à l'« intégration » sous l'évocation des « forces intégratrices ». Néanmoins, dans cette hypothèse, ce terme revêt une acception spécifique. L'intégration est économique et non spécifiquement fiscale. Il s'agit d'une référence aux forces du marché conduisant à un « rapprochement » des systèmes d'imposition des États membres. Dans ce cadre, la fiscalité est utilisée par les États membres comme un moyen d'attirer les opérateurs économiques, mais elle est également victime de ce processus dès lors que les États se trouvent contraints de l'adapter du fait d'une attitude concurrentielle

---

<sup>56</sup>BLONDE M.-H., CORNILLEAU G., HELWASER P., LE CACHEUX J., LE DEM J., STERDYNYIAK H., « Vers une fiscalité européenne ? », Revue de l'OFCE, n° 31, 1990, p. 123.

<sup>57</sup>BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, 1990, n° 4, p. 242. Pour une utilisation de la notion d'« harmonisation spontanée », v. également DIBOUT P., « L'Europe et la fiscalité directe », LPA, n° 153, 23 décembre 1998, p. 17. Et du même auteur, v. « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », Revue des affaires européennes, n° 2, 1995, pp. 5-19.

entre ces derniers et les États voisins. La mondialisation a exacerbé l'intégration économique ayant des effets immédiats sur les systèmes fiscaux nationaux. Le processus et les effets de l'harmonisation « spontanée » sont à distinguer de l'harmonisation législative entendue au sens des traités.

69. L'harmonisation « spontanée » s'exerce, dans ce cas, sous l'effet de la concurrence fiscale souvent dommageable. Les États adaptent leurs systèmes fiscaux en vue de l'attrait ou du maintien des investisseurs opérant sur le marché intérieur. Cela conduit à un rapprochement des systèmes fiscaux nationaux inhérent à l'imitation mise en œuvre entre les différents États.
70. L'harmonisation « spontanée » a pour effet de conduire à un « rapprochement des systèmes fiscaux (qui) s'effectue selon un procédé similaire de diffusion imitative qui, loin d'aboutir à l'uniformisation des législations, tend à maintenir, sous une ressemblance de surface, une réelle diversité »<sup>58</sup>. Nous constatons, effectivement, un rapprochement des taux de l'impôt sur les sociétés qui convergent vers le bas<sup>59</sup> alors que la composition des assiettes reste très différenciée entre les États membres. Dans cette hypothèse, l'harmonisation est « artificielle ». Elle ne s'exerce qu'en surface. Même si nombreux sont ceux à défendre la théorie selon laquelle la concurrence fiscale a entraîné une convergence « naturelle » des taux d'imposition. La convergence n'est pas l'harmonisation. L'objectif primaire de l'harmonisation fiscale est de permettre la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne qui participerait de la réalisation et du bon fonctionnement du marché intérieur. Or, ce processus ne conduit aucunement à la réalisation de tels objectifs. L'harmonisation législative, prévue par les traités, ambitionne la réalisation d'objectifs européens globaux. Il s'agit d'une véritable méthode d'intégration juridique et contraignante. *A contrario*, l'harmonisation « spontanée » n'est que la résultante de choix politiques étatiques et individuels visant à la réalisation d'intérêts strictement nationaux. Ce phénomène est économique et non de nature juridique. Il ne participe pas de la réalisation d'objectifs européens. Nous pouvons même affirmer qu'il les compromet au moyen d'une concurrence fiscale dommageable créant des distorsions fiscales au sein du marché intérieur. De surcroît, il illustre la volonté des États de préserver leurs prérogatives dans ce domaine. Or, ces derniers voient, en réalité, leurs compétences fiscales soumises aux forces du marché<sup>60</sup>.
71. L'harmonisation fiscale « spontanée » témoigne ainsi de son inefficience à la réalisation des

<sup>58</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, 1990, n° 4, p. 242.

<sup>59</sup> Pour une illustration d'un abaissement continu des taux d'impôt sur les sociétés, V. Communiqué de presse Eurostat, DG Taxud Stat/10/95 du 28 juin 2010, 6 pages relatant la baisse continue du taux maximal d'imposition des sociétés depuis 2000. V. également le rapport intitulé « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission. V. également le rapport 2011 intitulé « *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* » (Réformes fiscales dans les États membres de l'UE: les enjeux de la politique fiscale en matière de croissance économique et de viabilité budgétaire) publié le 10 octobre 2011.

<sup>60</sup> V. Premier mémorandum Monti relevant qu'« une mise en commun délibérée et limitée de la souveraineté fiscale en vue d'une prise de décision collective aurait permis d'éviter un transfert involontaire de souveraineté de chacun des États membres aux forces du marché », COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne », SEC (96) 487 final, 20 mars 1996, Premier Mémorandum Monti, reproduit par Agence Europe, Europe doc. n° 1981, 3 avril 1996. La doctrine a également relevé cette soumission des États aux forces du marché dû à l'absence d'un rapprochement véritable des législations fiscales nationales. En ce sens, v. notamment MONTAGNIER G., « Harmonisation fiscale européenne », chronique RTDE, 1997, p. 368 affirmant qu'« en croyant défendre leur souveraineté fiscale, les États l'ont en réalité abandonnée au jeu des forces du marché, par exemple, en l'absence d'une politique fiscale coordonnée à l'égard des matières imposables mobiles. Les États ont dû, pour éviter les fuites de capitaux, baisser leur fiscalité sur les revenus mobiliers et les entreprises dans le cadre d'une concurrence « sauvage », et maintenir ou renforcer par compensation l'imposition assise sur les salaires ». V. également ASSIMACOPOULOU E., L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2000, p. 18 relevant que « la défense de la souveraineté nationale en matière fiscale a progressivement conduit à un transfert, inattendu mais réel, de souveraineté fiscale des États membres aux forces du marché ».

objectifs et politiques européens ainsi qu'à la préservation de l'exclusivité des compétences fiscales étatiques. Il ne s'agit que de la conséquence d'une volonté accrue des États de ne pas permettre le transfert ou le partage de cette compétence avec les institutions européennes. Ceci est prouvé par le caractère minimal des actes normatifs adoptés en matière de fiscalité directe des entreprises depuis la création de la Communauté économique européenne.

72. Le rapprochement des législations fiscales découlant de cette dynamique relève d'une harmonisation hybride qui ne répond pas aux caractéristiques de la méthode d'intégration fiscale qu'est l'harmonisation législative et qui ne conduit pas aux mêmes effets. Toutefois, c'est celle qui caractérise aujourd'hui majoritairement la fiscalité directe des entreprises<sup>61</sup>.
73. Le caractère mobile des entreprises et de leurs capitaux conduit à privilégier l'harmonisation fiscale « spontanée ». La concurrence fiscale a été favorisée dans le cadre européen dès les années 1990 par le développement de la mondialisation c'est-à-dire des échanges et des investissements ainsi que par l'ouverture des frontières intracommunautaires. Or, la concurrence fiscale a connu une mutation à l'origine de nombreux méfaits sur le marché intérieur et sur les prérogatives étatiques. Celle-ci s'est progressivement transformée en une concurrence fiscale dommageable. Les structures d'imposition nationales sont désagrégées. Les prélèvements obligatoires sur les bénéficiaires des sociétés ont diminué, ce qui a conduit à une perte de recettes fiscales étatiques, qui a, le plus souvent été compensée par un transfert à l'égard des charges sur le travail.
74. L'évolution de la construction européenne marquée par une suppression des frontières douanières et par la mise en place d'une unification économique et monétaire a favorisé le développement de ce phénomène. De surcroît, les dix-sept États membres de la zone Euro ont également vu un amenuisement de leurs prérogatives en matière budgétaire ainsi qu'un transfert de leur souveraineté monétaire, ce qui les a indéniablement conduit à faire de l'outil fiscal un substitut. L'outil fiscal devient un instrument mis au service de la concurrence que se livrent les États membres sur le marché de l'impôt européen. L'un des principaux vecteurs de cette lutte est la fiscalité directe des entreprises dès lors qu'elle vise les opérateurs les plus mobiles.
75. L'harmonisation « spontanée » est significative d'un rapprochement « superficiel » uniquement en substance des législations fiscales par le marché. Elle s'oppose à l'harmonisation fiscale législative ou consentie. Cette opposition provient de la simple convergence<sup>62</sup> des systèmes fiscaux nationaux inhérente à ce processus qui se révèle inefficace au regard des effets qu'il produit.
76. Il s'agit ainsi de l'illustration des effets susceptibles d'être engendrés par un protectionnisme accru par les États de leurs compétences qui engendre une régulation de la fiscalité par le marché et non par le droit.
77. L'harmonisation fiscale législative est définie par la Commission européenne comme la

---

<sup>61</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, 1990, n° 4, p. 243 selon lesquels : « (i)ronie du sort, l'impôt sur les sociétés se trouve être une des « domaines privilégiés de l'harmonisation spontanée » dans la mesure où « le développement des sociétés multinationales et la mondialisation de l'économie incitent les États membres de la Communauté à prendre des mesures fiscales similaires ».

<sup>62</sup>Cette notion est définie par les économistes comme « une voie médiane (qui) consiste à profiter de cette remise en cause obligatoire des fiscalités nationales pour rationaliser dans chaque pays l'ensemble de la fiscalité, pour éviter les pertes d'efficacité à l'échelle nationale comme à l'échelle communautaire, pour promouvoir des réformes fiscales « à l'européenne », de façon indépendante dans chaque pays mais du moins convergente. Il ne s'agit pas d'exiger des pays qu'ils s'alignent sur la moyenne communautaire mais plutôt de prendre exemple sur les pratiques les meilleures », v. BLONDE M.-H., CORNILLEAU G., HELWASER P., LE CACHEUX J., LE DEM J., STERDYNIK H., « Vers une fiscalité européenne ? », Revue de l'OFCE, n° 31, 1990, p. 123.

« création d'un corpus législatif communautaire qui se substitue aux lois nationales »<sup>63</sup>. Il s'agit ainsi de remplacer des législations fiscales nationales par des dispositions prévues dans les directives<sup>64</sup>. L'harmonisation consiste en la création d'un « *corps unifié de législation communautaire lequel prime sur les législations nationales* »<sup>65</sup>. L'étendue des distorsions fiscales à éviter ou à supprimer détermine le degré de remplacement des dispositifs fiscaux nationaux<sup>66</sup>. Pour certains, l'harmonisation est effective en cas de « *présence d'une règle communautaire unique, voire uniforme, dans chaque État membre* »<sup>67</sup>. Ces définitions sont susceptibles de créer une confusion. Elles font toute référence respectivement à la substitution, à l'unification ou à l'uniformisation des dispositions nationales consécutives à la mise en œuvre de l'harmonisation fiscale législative.

78. Ces définitions pourraient laisser penser que l'harmonisation conduit à une unification des règles adoptées dans le domaine visé. Or, selon nous, l'harmonisation en matière de processus, de nature et d'effet est à distinguer de l'uniformisation. Comme nous l'avons déjà envisagé, l'objet et les outils de ces deux méthodes divergent considérablement. Nombreux sont ceux à avoir relevé les effets de substitution susceptibles de découler de la mise en œuvre de l'harmonisation européenne. Cette théorie découle du droit de l'Union européenne. Nous ne pouvons remettre en cause sa réalité dès lors que l'harmonisation de nombreux domaines juridiques s'est effectuée sans heurts et, a même été facilitée<sup>68</sup> par l'entrée en vigueur de l'Acte unique européen en 1986 qui a notamment étendu le champ des compétences des institutions communautaires et qui a favorisé le développement du vote à la majorité qualifiée<sup>69</sup> visant à faciliter le rapprochement des législations nationales<sup>70</sup>.

79. Toutefois, le domaine de la fiscalité directe, et plus spécifiquement, des entreprises est une exception à ce principe. Le Livre blanc de la Commission de 1985 identifiant 310 mesures législatives indispensables à la réalisation de « l'achèvement du marché intérieur » au 31 décembre 1992, a purement et simplement fait abstraction de la fiscalité directe des entreprises. L'Acte unique européen a entrepris la transformation, au 1er janvier 1993, du marché commun en un marché unique, tout en créant de nouvelles compétences communautaires et en procédant à une réforme des institutions communautaires du point de vue de leurs pouvoirs et du processus décisionnel au Conseil. Il a ouvert la voie à l'intégration politique et à l'union économique et monétaire consacrées par le Traité de Maastricht. Les refontes permises par l'Acte unique européen sont fondamentales, et ce, au regard de l'organisation et des prérogatives de la Communauté ainsi que de manière plus spécifique du point de vue du rapprochement des législations aidant à une intégration européenne plus forte.

---

<sup>63</sup> Commission européenne, « Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur » COM (2006) 823 final du 19 décembre 2006, 9 pages.

<sup>64</sup>En ce sens, v. AUJEAN M., « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », Gazette du palais, n° 6, 18 décembre 2003, pp. 3651-3661.

<sup>65</sup>En ce sens, v. AUJEAN M., « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s.

<sup>66</sup>ASSIMACOPOULOU E., L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté, LGDJ, Bibliothèque de science financière, juin 2000, p. 120 définit cette notion comme « *un mécanisme juridique d'alignement des droits nationaux qui cherche à éliminer, ou au moins, à atténuer les distorsions que les disparités de ces droits provoquent dans le cadre de la réalisation des objectifs communautaires en produisant des règles similaires (...). Le concept d'harmonisation présuppose donc l'existence de certaines disparités ou de différences qui doivent être éliminées ou diminuées pour ne pas entraver la réalisation des objectifs communautaires* ». Nous adhérons à cette définition.

<sup>67</sup>DE FREMINET P., « A défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », LPA, n° 97, 15 mai 2002, p. 41.

<sup>68</sup> V. VIGNES D., « Le rapprochement des législations mérite-t-il encore son nom ? », in Mélanges en hommage à Jean Boulouis, L'Europe et le droit, Paris, Dalloz, 1991, pp. 533-546, spéc. pp. 540-545.

<sup>69</sup> Sauf exceptions des mesures concernant la fiscalité, la libre circulation des personnes et les droits et intérêts des travailleurs salariés, v. article 95 §2 TCE (devenu art. 114 §2 TFUE).

<sup>70</sup> V. notamment les articles 100 A et 100 B intégrés par l'Acte unique européen.

Malgré ces avancées importantes, le domaine de la fiscalité directe des entreprises n'a, à aucun moment, vu le rapprochement des législations facilité. Ce domaine reste soumis au principe de l'unanimité. L'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises voit en quelque sorte son abandon consacré par l'adoption de l'Acte unique européen qui annonce pourtant la mise en œuvre d'un marché intérieur intégré.

80. Le domaine fiscal, et plus spécifiquement celui de la fiscalité directe des entreprises, constitue une exception à cette vision de l'harmonisation susceptible de produire certains effets de substitution. Lorsque nombre de domaines juridiques ont vu le passage à la majorité qualifiée en vue de l'adoption d'actes visant à harmoniser les législations, la fiscalité directe des entreprises est restée soumise au principe de l'unanimité donnant lieu à une harmonisation des législations fiscales inexistante. De ce constat découlent deux éléments : l'inutilité de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises à la réalisation et au bon fonctionnement du marché intérieur ; et le protectionnisme étatique accru de ce domaine de compétences. Ces deux éléments nous amènent à considérer que l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises est une méthode révolue.
81. L'objet de l'harmonisation fiscale législative est d'« éviter les déséquilibres qui résulteraient de l'ouverture des frontières pour les échanges de marchandises et les flux financiers »<sup>71</sup>. L'objet principal de cette méthode d'intégration est la réduction voire la suppression des distorsions fiscales aux mouvements transfrontaliers de capitaux ou de revenus au sein du marché unique. Cette méthode s'attache à l'intérêt des opérateurs économiques opérant sur le marché alors que l'harmonisation « spontanée » vise prioritairement l'intérêt fiscal des États, car l'objectif est principalement de préserver les recettes fiscales étatiques. C'est ce paradoxe qui a dominé durant toute l'évolution de l'harmonisation fiscale au sein de l'Union, et ce dès les débuts de la construction communautaire.
82. L'harmonisation fiscale en matière de fiscalité directe des entreprises a été proposée dès 1962 par le « Comité Fiscal et Financier » mis en place par la Commission européenne. Ce comité dit « Neumark » a posé les premières fondations à la problématique globale de l'harmonisation fiscale dépassant ainsi la seule question des taxes sur le chiffre d'affaires. Le principal objectif de l'harmonisation fiscale était alors de participer activement à la réalisation du marché commun au moyen de la mise en œuvre d'une neutralité fiscale au sein de la Communauté européenne. Les propositions formulées par ce Comité vont dans le sens d'une harmonisation effective de différents aspects de la fiscalité<sup>72</sup>. Pour ce qui est de la fiscalité directe des entreprises, le Comité préconisait clairement une « harmonisation poussée des dispositions relatives aux méthodes d'assiette et de recouvrement ». De surcroît, nous retrouvons, dans ce rapport, les origines des directives « mères-filiales » et « fusions » ainsi que la convention d'arbitrage qui ne seront adoptées qu'en 1990 soit 28 ans plus tard<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup>BLONDE M.-H., CORNILLEAU G., HELWASER P., LE CACHEUX J., LE DEM J., STERDYNYIAK H., « Vers une fiscalité européenne ? », Revue de l'OFCE, n° 31, 1990, p. 123.

<sup>72</sup>Sans être trop exhaustive, il convient de rappeler que celui-ci avait trois axes d'études que sont l'analyse des « disparités quantitatives et qualitatives existants dans les systèmes financiers des Etats membres, en tant que facteurs capables de nuire à la réalisation des objectifs du marché commun », puis des « disparités dans la composition des dépenses publiques », et enfin des « disparités dans la composition des systèmes fiscaux » avant de formuler des « propositions pour une harmonisation qualitative et quantitative de certains impôts particuliers ». Pour plus de développements, v. AUJEAN M., « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s.

<sup>73</sup>La directive 90/435/CEE institue un régime commun aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents tant en matière de taxation des dividendes perçus par la mère que de retenue à la source sur la distribution par la filiale, v. Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990, JOCE, 20 août 1990 ; Droit fiscal 1990, n° 40, comm. 1807. La directive 90/434/CEE instaure un régime fiscal commun en matière de fusion, scission, apport d'actif et échanges d'action entre sociétés d'états membres différents, v. Directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990, JOCE, 20 août 1990 ; Droit fiscal 1990, n° 40, comm. 1807. Quant à la convention 90/436/CEE, elle prévoit des

83. C'est la prise en compte de la fiscalité directe des entreprises comme participant de la réalisation du marché commun qui attribue toute son originalité à ce rapport. N'omettons pas, en effet, qu'en 1962, la construction européenne était régie par le Traité sur la Communauté économique européenne dont l'objet était d'établir un marché commun reposant sur la libre circulation des marchandises et des prestations de services. C'est ce qui justifiait la nécessité de l'adoption de règles communes en matière de concurrence et de fiscalité. Or, dans cette perspective, seule la fiscalité indirecte devait faire l'objet d'une telle adoption dès lors qu'elle était seule susceptible d'entraver la libre circulation des marchandises. De plus, seule l'harmonisation de cet aspect des fiscalités nationales était prévue dans le Traité de Rome. Néanmoins, le rapport Neumark a soutenu ardemment l'idée d'une harmonisation de la fiscalité directe des entreprises alors même que cet aspect n'était pas constitutif de l'objet du Traité. Le Traité constitutif comme les traités de révision n'ont jamais évoqué l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Seul un rapprochement des dispositions « *législatives, réglementaires et administratives* » des États membres est prévu dans l'article 100 TCEE (devenu art. 94 TCE puis art. 115 TFUE) qui constitue une disposition générale applicable, par extension, à ce domaine de compétences. Le rapprochement n'est pas l'harmonisation. Cette disposition qualifiée de « *lex generalis* »<sup>74</sup> n'autorise pas l'assimilation du « rapprochement » à l'« harmonisation ». Ceci reviendrait à considérer que seule l'harmonisation est en mesure de rapprocher les législations nationales. Il n'en est rien. D'autres méthodes sont susceptibles d'aboutir à un tel rapprochement sans pour autant être constitutives d'une quelconque harmonisation. Contrairement à l'interprétation doctrinale majoritaire, nous considérons que le rapprochement est un objet non spécifique de la méthode de l'harmonisation. Au mieux, il peut être considéré comme un préalable de l'harmonisation.
84. En ce sens, ce rapport était très novateur puisqu'il a soulevé des problématiques d'harmonisation et a formulé des propositions qui vont se révéler très pertinentes dans les années suivantes. Toutefois, en dépit de la pertinence de ces propositions, l'harmonisation ne se trouve pas justifiée juridiquement dans ce domaine dès lors qu'elle est parfaitement absente au sein des Traités européens. Ni l'Acte unique européen, ni le Traité de Maastricht, ni le Traité d'Amsterdam, ni le Traité de Nice, ni le Traité constitutionnel, ni le Traité de Lisbonne n'ont apporté une quelconque modification à cette disposition. Seule la numérotation a été modifiée.
85. Que pouvons-nous retirer du choix de cette méthode d'intégration ainsi que de son évolution du point de vue du contexte juridique ?
86. Globalement, cette méthode d'intégration a été soutenue par les institutions communautaires depuis le rapport du Comité Neumark en 1962 jusqu'au livre blanc de la Commission européenne portant sur « L'achèvement du marché intérieur » datant du 14 juin 1985 dressant un calendrier des actions à mener pour réaliser le marché unique au sens d'un espace européen sans frontières intérieures au plus tard le 31 décembre 1992. Le livre blanc qui a été repris lors des travaux préparatoires à la conclusion de l'Acte unique européen en février 1986 a purement et simplement occulté l'intégration de la fiscalité directe des différentes étapes de ce processus nécessitant l'abolition totale des frontières physiques, techniques et fiscales. Il s'agit d'une chose surprenante lorsque nous comparons ce domaine aux autres domaines juridiques qui ont connu le processus inverse au point où certains spécialistes ont

---

dispositifs d'élimination des doubles impositions en cas de redressement de bénéficiaires d'entreprises associées situées dans des États membres différents, v. Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990, Droit fiscal 1990, n° 40, comm. 1807.

<sup>74</sup> V. MONTAGNIER G., « Politique fiscale », in Dictionnaire juridique de l'Union européenne (ss. Dir. BARAV A. et PHILIP C.).

été jusqu'à évoquer la « *banalisation* »<sup>75</sup> du rapprochement des législations à la suite de la décision de 1985. L'Acte unique européen est unanimement appréhendé comme l'acte qui a permis de relancer la construction européenne au regard de la réalisation des objectifs du traité. Or, c'est précisément ce traité qui consacre simultanément l'abandon de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises et la mise en œuvre d'une nouvelle méthode de rapprochement des législations fiscales par la Commission européenne axée prioritairement sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable s'exerçant entre les États membres.

87. Comment expliquer que différents rapports établis dès la création des Communautés européennes aient démontré la nécessité d'une harmonisation de la fiscalité directe des entreprises à la réalisation du marché commun et que celle-ci ait été abandonnée au moment même où ont été envisagées les étapes indispensables à l'achèvement du marché intérieur ? Ce paradoxe entre l'avancement du marché intérieur de plus en plus intégré et le recul très net de l'intégration harmonisatrice de la fiscalité directe des entreprises peut s'expliquer par la présence d'obstacles politiques illustrés par la volonté des États de préserver leurs prérogatives dans ce domaine, mais également juridiques, car l'harmonisation fiscale requiert l'adoption d'actes normatifs à l'unanimité.

88. Le caractère législatif de cette méthode d'intégration provient de son insertion dans les traités ainsi que dans la nécessité de l'adoption d'un acte législatif à l'échelle de l'Union à savoir une directive. L'harmonisation de la fiscalité indirecte et en particulier de la taxe sur le chiffre d'affaires, droits d'accises et autres impôts indirects est directement visée par l'article 93 TCE (devenu art. 113 TFUE). L'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises n'est visée par aucun article du Traité. Néanmoins, il est admis que l'article 94 TCE (devenu art. 115 TFUE) prévoyant les modalités d'un rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres soit applicable en matière de fiscalité directe<sup>76</sup>. Cette disposition détient une portée fiscale dès lors qu'elle est susceptible de s'appliquer dans ce domaine, mais sans pour autant avoir un objet spécifiquement fiscal. Elle se situe, en effet, dans le chapitre 3 relatif au rapprochement des législations, lui-même inséré dans le Titre VII relatif aux « règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations » compris dans la troisième partie du traité relatif aux « politiques et actions internes de l'Union ». Néanmoins, le chapitre relatif au rapprochement des législations suit directement celui afférent aux dispositions fiscales. Aussi n'est-il pas incongru d'envisager un lien entre ces deux thématiques.

89. Cette disposition ne traite pas expressément de l'harmonisation et lui préfère le terme de « rapprochement ». Quelles sont les modalités prévues par ce texte s'agissant du rapprochement effectif des législations ? Trois conditions sont évoquées. L'une d'elles est afférente au processus décisionnel et plus précisément aux modalités du vote de la directive qui doit se faire à l'unanimité des États membres au sein du Conseil. Les deux autres conditions sont relatives aux effets des dispositions législatives réglementaires ou administratives qui doivent avoir une « *incidence directe* » sur « *l'établissement ou le fonctionnement du marché commun* » devenu « *marché intérieur* »<sup>77</sup>. Les conditions sont très strictes. L'unanimité requise est presque impossible à atteindre au vu du très grand nombre des États membres ainsi que des intérêts souvent divergents entre ces derniers. Quant au

---

<sup>75</sup>V. en ce sens, VIGNES D., « Le rapprochement des législations mérite-t-il encore son nom ?, in Mélange en hommage à Jean Boulouis « L'Europe et le droit », Paris, Dalloz, 1991, p. 534.

<sup>76</sup>Cette disposition prévoit que « *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* ».

<sup>77</sup>C'est l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne en 2009 qui a substitué la référence du « marché intérieur » à celle du « marché commun ».

caractère « direct » de l'incidence des dispositions nationales sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur aucun critère ni aucune méthodologie ne permettent d'appréhender précisément son existence. Aussi, le rapprochement est-il très difficile à atteindre. Il l'est d'autant plus que ces modalités sont les mêmes que celles qui existaient dans les débuts de la construction européenne. Cela signifie que ce processus est resté figé alors même que l'intégration européenne n'a cessé de croître allant notamment dans le sens d'une intégration politique dépassant ainsi l'objectif d'un simple marché ouvert. Toutefois, c'est la seule méthode d'intégration qui soit envisagée par les traités comme étant susceptible d'être appliquée à la fiscalité directe des entreprises.

90. Nous en concluons au refus absolu des États de favoriser un rapprochement poussé jusqu'à l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises et ainsi à leur volonté de maintenir une différenciation très stricte entre l'harmonisation de la fiscalité indirecte et le rapprochement de la fiscalité directe.

91. En dépit de son aspect normatif et contraignant à l'égard des prérogatives fiscales des États membres, le rapprochement législatif comparé à l'harmonisation « spontanée » préserve en quelque sorte les prérogatives fiscales étatiques. Les dispositions prévues dans la directive seront applicables de manière similaire à l'ensemble des États membres ce qui les soumet à un traitement équivalent. L'équivalence induit une égalité entre États membres ce qui conduit à garantir leurs compétences fiscales qui connaîtront une évolution dans leurs modalités d'exercice. L'harmonisation « spontanée » assure l'exercice exclusif et territorial de la compétence fiscale. Le rapprochement législatif engendre un exercice partagé et collégial de la compétence fiscale. Néanmoins, dans le premier cas, l'exclusivité de la compétence est relativisée par l'influence grandissante des forces du marché obligeant en quelque sorte les États à adapter leurs systèmes d'imposition de manière à les rendre plus attractifs. Dans le second cas, les règles applicables seront adoptées dans un cadre supranational et s'imposeront de manière égalitaire à l'ensemble des États ce qui conduit à préserver leurs compétences fiscales. En ce sens, la régulation par la « loi » du marché de l'impôt européen protège les compétences fiscales étatiques.

### **c) La coordination fiscale, une méthode adaptée à l'Union économique et monétaire**

92. La commission européenne considère que cette méthode qui « s'appuie sur les systèmes nationaux pour les rendre compatibles avec le traité et entre eux (...) ne cherche pas à remplacer les systèmes fiscaux nationaux existants par un système communautaire uniforme, mais vise à garantir que ces systèmes nationaux puissent fonctionner ensemble sans heurts »<sup>78</sup>. Plus globalement, la coordination fiscale peut être appréhendée comme un « instrument de cohérence des politiques fiscales nationales »<sup>79</sup>.

93. La méthode de la coordination et de l'harmonisation fiscale ne sont pas exclusives l'une de

---

<sup>78</sup> Commission européenne, « Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur », COM (2006) 823 final du 19 décembre 2006, 9 pages, spéc. p. 4. La même définition est attribuée à cette méthode par la doctrine, v. AUJEAN M., « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », Gazette du palais, n° 6, 18 décembre 2003, pp. 3651-3661 selon lequel il s'agit d'une « coordination volontaire et négociée qui rend les politiques fiscales nationales compatibles avec le Traité et compatibles entre elles » et qui « s'appuie sur le maintien de systèmes et d'instruments nationaux », v. même auteur in « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4.

<sup>79</sup>V. DIBOUT P., « L'Europe et la fiscalité directe », LPA, n° 153, 23 décembre 1998, p. 11.

l'autre. Elles peuvent être utilisées de manière complémentaire, voire subsidiaire<sup>80</sup>.

94. La spécificité de la méthode de la coordination fiscale est le recours à des instruments non juridiquement contraignants communément dénommés « *soft law* ». Cette méthode d'intégration se caractérise par sa souplesse induisant une préservation des prérogatives fiscales étatiques. Elle trouve également sa spécificité dans son absence en matière fiscale au sein des traités. L'absence d'évocation de la coordination fiscale dans les traités octroie, de manière assez paradoxale, une plus grande possibilité d'action à la Commission. Celle-ci n'est pas limitée par un processus décisionnel rigoureux ou par un champ d'action qui serait strictement délimité dans les traités dans la mesure où elle est elle-même initiatrice de cette méthode d'intégration dans ce domaine. Aussi, la contrepartie de la souplesse et du caractère non contraignant de la coordination fiscale n'est-elle pas l'obtention de prérogatives plus grandes et plus larges dont serait tributaire la Commission européenne ?
95. Quant à l'argument d'une préservation des compétences fiscales étatiques permis par la souplesse inhérente à cette méthode d'intégration fiscale, il doit également être nuancé. La coordination favorise le recours à des instruments non juridiquement contraignants. Ces instruments recèlent ainsi une portée politique certaine, mais l'absence de caractère juridique implique l'absence de sanctions. Cela signifie que les États, s'ils le souhaitent, sont parfaitement en mesure de ne pas respecter les dispositions inhérentes à ces instruments adoptés sur la base d'une concertation et d'un consensus entre les États membres. Le refus d'un État ou sa volonté *a posteriori* de se désengager est susceptible de conduire à la mise en œuvre de traitements fiscaux différenciés entre ces derniers. Cette situation risque, à terme, de créer des atteintes potentielles à l'égard des compétences fiscales des États qui auraient fait le choix de suivre les dispositions prévues dans les instruments adoptés dans le cadre de la coordination fiscale. De surcroît, cela risquerait de porter atteinte à la réalisation des objectifs du traité.
96. Quels sont les effets du choix de la coordination fiscale ? Et surtout quels sont les éléments ayant motivé une telle substitution de l'harmonisation par la coordination fiscale ?
97. Il est avéré que cette méthode a permis de relancer la politique fiscale communautaire au début des années 90. Elle a fait son entrée sur la scène fiscale européenne avec la communication de la Commission du 20 avril 1990 et a été consacrée lors du Conseil Ecofin de Vérone de 1996.
98. Les disparités entre les législations fiscales nationales ont toujours existé. Elles étaient déjà présentes dans les débuts de la réalisation du marché commun dans la mesure où la construction européenne s'est faite au travers de l'intégration des ordres juridiques nationaux

---

<sup>80</sup>En ce sens, v. DIBOUT P., *idem*, pp. 8-17 relevant que « (c)oordination et harmonisation en matière de fiscalité directe n'apparaissent, dans cette perspective, ni comme des synonymes ni comme des antagonistes, mais plutôt comme des instruments complémentaires d'action dans un domaine qui a vocation à demeurer de la compétence étatique à titre principal et, subsidiairement, de la dynamique communautaire ». L'auteur appréhende l'utilisation faite de l'harmonisation fiscale comme étant subsidiaire et accessoire à la coordination fiscale. A titre d'illustration de la complémentarité de ces deux méthodes d'intégration, nous retrouvons le premier mémorandum Monti qui « a présenté des mesures situées sur les terrains, d'une part, de l'harmonisation fiscale, lorsqu'elle est nécessaire pour supprimer les entraves existantes, et d'autre part, de la coordination des fiscalités nationales dont la gestion étatique doit, sans abandon de souveraineté, être concertée pour éviter les excès de la concurrence fiscale ». V. également Michel Aujean, *in* « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », *Gazette du palais*, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s. précisant, à juste titre, que « (l)e concept de coordination est en outre suffisamment large pour permettre de couvrir des domaines de la fiscalité pour lesquels l'harmonisation ne serait pas considérée nécessaire ou même souhaitable, mais où existe néanmoins un besoin bien réel de faire en sorte que les systèmes nationaux soient en mesure de fonctionner ensemble sans frictions notables ».

détenant pour chacun d'entre eux un système fiscal propre. L'harmonisation fiscale a fait l'objet de nombreuses propositions. Elles ont toutes été rejetées au motif que l'harmonisation fiscale n'était pas nécessaire à la réalisation du marché commun. Toutefois, l'adoption des traités de révision ayant modifié le Traité de Rome ainsi que la mise en place de l'Union économique et monétaire ont multiplié les contraintes non seulement à l'égard des politiques de finances publiques, mais également à l'égard des politiques fiscales nationales<sup>81</sup>. Nombreux ont été ceux à soutenir l'idée d'une harmonisation fiscale indispensable à l'achèvement du marché intérieur. De leur point de vue, la monnaie unique nécessitait une fiscalité unique.

99. Néanmoins, les multiples obstacles à l'harmonisation fiscale ayant conduit à un échec profond de cette méthode d'intégration ont marqué les esprits. Par conséquent, l'accroissement des difficultés fiscales inhérentes à la mise en place de l'union économique et monétaire a motivé les institutions de l'Union, et notamment la Commission européenne, à proposer une méthode d'intégration fiscale intermédiaire de manière à favoriser l'acceptation des États membres et à relancer la politique fiscale européenne en matière de fiscalité directe des entreprises<sup>82</sup>. Pour quelle raison ? Tout simplement parce que les États, et en particulier, ceux de la zone Euro ont eu à « subir » le transfert à l'Union de leur souveraineté monétaire ainsi que l'altération de leurs prérogatives budgétaires du fait des contraintes liées à l'interdiction des déficits publics excessifs. La préservation de leurs prérogatives fiscales est ainsi devenue essentielle. Il a fallu, de ce fait, développer une méthode d'intégration fiscale susceptible de contenir une convergence des intérêts étatiques et européens. C'est l'esprit de la coordination fiscale. C'est ce qui explique son succès.

100. L'entrée de la coordination fiscale dans l'Union coïncide avec la mise en place de l'Union économique et monétaire permise par le Traité de Maastricht en 1992. Pour autant, cette méthode d'intégration n'était pas favorite dans un tel contexte. Pour preuve, il convient de se rappeler les précédentes étapes de la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire. Cela implique notamment de se remémorer certaines dispositions du rapport Werner du 8 octobre 1970 concernant la réalisation des étapes de l'Union économique et monétaire<sup>83</sup>. Ce rapport est fondamental en ce qu'il énonce les différentes étapes nécessaires à la réalisation de l'union économique et monétaire. Il avance bien évidemment la nécessité d'un renforcement des politiques économiques, la coordination et l'harmonisation des politiques budgétaires<sup>84</sup> ainsi que l'abolition des obstacles aux mouvements de capitaux<sup>85</sup>. Qu'en est-il de la participation des politiques fiscales à une telle réalisation ? De manière assez surprenante, ce rapport affirme expressément que : « *dans le domaine des impôts directs, il faudra harmoniser certains types d'impôts qui sont susceptibles d'avoir une influence directe sur les mouvements de capitaux à l'intérieur de la Communauté. En l'occurrence, il s'agit*

---

<sup>81</sup>COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 2.

<sup>82</sup>Il a été relevé qu'« avec l'adoption d'une nouvelle approche de la politique fiscale dans son ensemble, s'efforçant de prendre en compte les effets économiques et sociaux de l'échec répété de toute tentative de décision dans ce domaine que le Commissaire Monti allait relancer les initiatives qui aujourd'hui encore inspirent la construction de la politique fiscale dans l'Union », v. AUJEAN M., « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s.

<sup>83</sup>L'objectif d'une union économique et monétaire entre les pays membres de la Communauté économique européenne (CEE) avait été adopté par le sommet des Six à La Haye les 1<sup>er</sup> et 2 décembre 1969 et a été confirmé par le sommet des neuf de Paris des 19 et 21 octobre 1972 envisageant la fin des années 1980 comme objectif de réalisation. Néanmoins, les gouvernements n'ont pu se mettre d'accord sur le plan d'ensemble présenté par Pierre Werner, président du Gouvernement et ministre des Finances du Luxembourg.

<sup>84</sup>V. Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté dit « Rapport Werner », Supplément au Bulletin 11, 1970, 71 pages, spéc. p. 20.

<sup>85</sup>Rapport Werner, idem, p. 21.

*notamment de l'harmonisation du régime fiscal appliqué aux intérêts provenant des valeurs mobilières à revenu fixe et aux dividendes. De même, il faudra entamer et poursuivre activement l'harmonisation de la structure des impôts sur les sociétés »*<sup>86</sup>. Clairement, le rapport sur lequel reposent les fondations de l'Union économique et monétaire défend la nécessité d'une harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Or, ni l'Acte unique européen qui décidait de l'établissement d'un grand marché intérieur sans frontières et qui estimait indispensable de compléter celui-ci par une véritable union économique et monétaire en conférant à la Communauté les prérogatives nécessaires à une telle union ; ni le Traité sur l'Union européenne instituant l'union économique et monétaire n'ont envisagé une telle harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Pourtant, une telle unification économique et surtout monétaire a révélé plus distinctement les divergences existantes entre les systèmes fiscaux nationaux ce qui a pu accroître la concurrence fiscale devenue dommageable entre États.

101. C'est précisément sur le fondement de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable reposant sur un accroissement de la coordination combinée à une coopération administrative entre États membres que la Commission va relancer la politique fiscale européenne dans ce domaine. Cette nouvelle méthode va également se justifier au regard d'une appréhension nouvelle de la fiscalité intervenant comme vecteur des politiques économiques, de la promotion de l'emploi et de la lutte contre le chômage. C'est la vision défendue en 1993 par la Commission européenne dans son Livre blanc intitulé « Croissance, compétitivité, emploi. Les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle »<sup>87</sup>. La coordination des fiscalités directes va ainsi voir ajouter à son objet initial, qui est la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, celui d'une relance de l'emploi et de la croissance dans l'Union. Ces nouveaux objectifs attribués à la fiscalité directe des entreprises prise en compte au moyen de la méthode de la coordination révèlent une évolution considérable des modalités de l'intégration fiscale européenne. En réalité, ces deux objectifs sont intimement liés dès lors que la concurrence fiscale dommageable qui vise à maintenir ou à attirer les investisseurs s'est notamment effectuée sur une politique de « moins-disant » fiscal. Or, l'abaissement de l'imposition entraîne une diminution des recettes fiscales des États. C'est la raison pour laquelle la baisse de la fiscalité du capital a été compensée par une augmentation de la fiscalité sur le travail moins mobile. Ce transfert conduit, de fait, à entraver la création d'emplois ce qui corrélativement porte atteinte aux objectifs européens globaux de lutte contre le chômage et d'accroissement de la croissance défendus dans le Livre blanc de la Commission.

102. Qu'en est-il plus particulièrement du rapport entretenu entre l'harmonisation fiscale abandonnée et la coordination fiscale utilisée prioritairement comme moyen de lutte contre la concurrence fiscale dommageable ? La lutte contre la concurrence fiscale dommageable au travers d'une méthode coordinatrice est venue se substituer aux échecs répétés de l'harmonisation fiscale qui était pourtant présentée comme la seule solution au dépassement de l'Europe envisagée comme une simple « zone de libre-échange ». Le décalage est ainsi criant entre la mise en place d'une intégration économique poussée à son paroxysme qui a vu s'estomper les frontières intracommunautaires de diverses natures qu'elles soient douanières, économiques, techniques, institutionnelles et les obstacles fiscaux aux activités transfrontalières ne s'adaptant que très partiellement. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable reposant sur une approche coordonnée aurait dû, en principe, constituer une

---

<sup>86</sup> Rapport Werner, idem, p. 21.

<sup>87</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Livre blanc de la Commission, « Croissance, compétitivité, emploi. Les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle », COM (93) 700, Suppl. Bull. CE n° 6/93.

étape préalable à l'acceptation par les États d'un véritable rapprochement de leurs systèmes fiscaux nationaux. Or, actuellement, du point de vue de l'intégration positive, elle est l'unique moyen d'espérer un tel rapprochement minimal.

103. La coordination fiscale confère une prévalence aux États. La Commission conserve son pouvoir d'initiative. Toutefois, la teneur des propositions formulées vise à préserver les compétences fiscales étatiques. Ceci risque de rapprocher le rôle de la Commission de celui d'arbitre ayant pour finalité la promotion de la concertation et du consensus entre États afin que chacun ait la conviction de satisfaire des intérêts propres. La protection et la satisfaction des intérêts fiscaux des États favorisent l'acceptation de la coordination de leurs politiques fiscales sous l'égide de la Commission européenne. Il s'agit de la condition première et indispensable à l'acceptation par ces derniers de la mise en œuvre d'une compatibilité entre leurs systèmes fiscaux et entre ces derniers et le droit de l'Union.
104. Le processus d'adoption du Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises va dans ce sens. Son adoption, en effet, a été favorisée grâce à son insertion dans un paquet global proposé par la Commission avec l'objectif de favoriser les intérêts spécifiques de chacun des États membres et ceux de l'Union. Ce paquet global a donné lieu à la réunion de trois éléments qui, à première vue, n'ont aucun lien. Il s'agit du Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises ; de la proposition de directive instituant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre entreprises associées d'États membres différents adoptée le 3 juin 2003<sup>88</sup> ; et de la proposition de directive en matière de fiscalité de l'épargne adoptée le même jour<sup>89</sup>. Sous couvert d'une apparente différenciation, ces trois éléments se rejoignent dès lors que nous les appréhendons du point de vue de la méthode de coordination et, plus spécifiquement, de son objet.
105. La coordination a, en effet, un double objet : la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et la promotion de la croissance et de l'emploi. Nous retrouvons ces deux objectifs dans le paquet global, dont les mesures « *sont établies en termes de réduction de la concurrence fiscale, de perte de recettes fiscales et d'orientation des structures fiscales vers l'emploi* »<sup>90</sup>. Cette appréhension globale de la fiscalité du point de vue des instruments fiscaux envisagés ainsi que de la méthode adoptée révèle la spécificité de la coordination fiscale se distinguant très nettement de l'harmonisation du point de vue de sa nature, de ses modalités et de ses effets. C'est une méthode atypique, mais efficace qui conduit à un compromis entre la participation nécessaire de la fiscalité directe des entreprises aux politiques de l'Union et la préservation des intérêts spécifiques des États membres. Elle réussit l'exploit d'« Unir dans la diversité » conformément au slogan de l'Union. L'efficacité de cette méthode provient de l'équilibre qu'elle institue entre les aspects juridiques et politiques des problèmes inhérents au domaine fiscal. Ces deux aspects participent et/ou contrarient de manière égalitaire à la perspective de la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne. C'est une démarche ingénieuse qui a su faire avancer une situation fiscale bloquée notamment par les difficultés liées à l'exigence du principe de l'unanimité. De surcroît, la corrélation mise en œuvre entre l'objectif initial de lutte contre la concurrence fiscale dommageable et celui de la réalisation de politiques européennes conduit à une évolution de la nature de cette méthode qui de strictement intergouvernementale tend à devenir véritablement européenne.

---

<sup>88</sup>La directive 2003/49 du 3 juin 2003 définit un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées ou leurs établissements stables, tous résidents d'États membres, JOUE L157/49, 26 juin 2003.

<sup>89</sup>Directive n° 2003/48/CE du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE, L. 157/38 du 26 juin 2003.

<sup>90</sup>MALHERBE J. et HERMANT O., « Fiscalité européenne de l'épargne : une directive en attente », Droit fiscal, n° 47, 2002, p. 1548.

106. Néanmoins, cela n'a pu se faire qu'au moyen d'instruments politiques dont la teneur et la portée juridique sont encore floues ce qui soulève des problèmes en termes de sécurité et d'efficacité juridique.
107. Un écueil susceptible d'être provoqué par l'utilisation exacerbée de la méthode de la coordination dans le domaine fiscal comme dans tout autre domaine juridique induisant des interactions avec le droit de l'Union est à éviter. Il s'agit du risque d'aboutir à « *l'Europe de fait aux dépens de l'Europe du droit* »<sup>91</sup>. Le professeur Poillot-Peruzzetto a très justement démontré que « *la construction européenne passe de moins en moins par des normes classiques et favorise la recherche de bonnes pratiques et de lignes directrices, ce qui conduit au recul du droit dans la perception et l'identification de l'Europe* »<sup>92</sup>. Le domaine fiscal et en particulier celui de la fiscalité directe des entreprises a fait l'objet d'une utilisation accrue de ce type de « *bonnes pratiques* » ou de « *lignes directrices* » visant principalement à poursuivre la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne jusque-là ralentie par une harmonisation difficile et inexistante. Ces pratiques synonymes de « *soft legislation* » et majoritairement constitutives de la méthode d'intégration qu'est la coordination sont à différencier des instruments strictement juridiques. Elles relèvent du fait et sont à distinguer du droit. Le meilleur exemple de cette tendance à recourir au factuel plus susceptible d'être accepté par les États comparé au juridique est le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises. C'est le symbole même de la méthode de la coordination en ce qu'il a fait l'objet d'une résolution au Conseil dont il est impossible d'appréhender précisément les contours, la teneur et la portée de cet acte hors nomenclature. De surcroît, comme si cela ne suffisait pas à rassurer les États membres, cette résolution précise clairement que le Code de conduite est un « *engagement politique* »<sup>93</sup>. Aussi, faut-il s'en réjouir ?
108. Il n'est pas de notre propos de porter un jugement subjectif à l'égard de la multiplication des recours à des instruments non juridiques ou du moins non contraignants, mais simplement de relever le recul très net du droit comme facteur de l'intégration fiscale européenne. C'est d'ailleurs ce recul qui va favoriser l'émergence et le développement de l'intégration fiscale « négative » principalement mise en œuvre par la Cour de justice et de manière accessoire par la Commission, pour combler le vide juridique relatif à ce domaine. Cela a pour conséquence que les juges de l'Union vont en quelque sorte se substituer aux carences du législateur européen et qu'une assemblée politique non élue à savoir la Commission va devoir trouver les moyens de pallier les obstacles formulés par les États à un rapprochement véritable et effectif des législations fiscales nationales.

### C) L'intégration fiscale négative

109. Elle est principalement mise en œuvre par la Cour de justice aidée de la Commission européenne. Dans une telle hypothèse, la Cour de justice sanctionne toute discrimination ou entrave fiscale aux libertés de circulation aidées du principe d'égalité de traitement. Ces

---

<sup>91</sup> POILLOT-PERUZZETTO S., « Quelles méthodes pour quelle Europe ? », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, pp. 190-191.

<sup>92</sup> POILLOT-PERUZZETTO S., *idem*, p. 191.

<sup>93</sup> Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres réunis au sein du Conseil du 1<sup>er</sup> décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, JOCE n° C 2, 6 janvier 1998, p. 3. La formule complète est que le Code de conduite est « *un engagement politique et n'affecte donc pas les droits et obligations des États membres ni les compétences respectives des États membres et de la Communauté telles qu'elles découlent du traité* ».

dispositions présentes dans le traité ont vu l'extension de leur champ d'application à la matière fiscale permise par le juge de l'Union. La méthode d'interprétation téléologique de la Cour de justice a également initié une extension de la portée de ces dispositions. Cette méthode d'intégration négative entendue au sens de la multiplication d'« obligations de ne pas faire » imposées aux États membres permet la réalisation d'une « *harmonisation par la voie infractionnelle* »<sup>94</sup> provoquée notamment par la multiplication des renvois préjudiciels sollicités par les contribuables nationaux auprès de leurs juridictions. Il s'agit d'une méthode d'intégration originale, spécifiquement européenne, et révélant en quelque sorte le caractère suprême et fédérateur de la Cour de justice de l'Union et de sa jurisprudence.

110. La répression est venue en quelque sorte se substituer à la prévention qu'aurait pu permettre la mise en œuvre d'une véritable politique européenne encore très absente de ce domaine. La prévention s'exerçant au moyen de conventions fiscales bilatérales ou multilatérales est insuffisante pour régir un problème global affectant l'ensemble du marché intérieur. C'est cette inefficience des solutions conventionnelles qui justifie la multiplicité des propositions d'ordre fiscal de la Commission européenne en matière de fiscalité directe des entreprises qui tente, de longue date, de « (...) réaliser les quatre libertés fondamentales (...), la convergence des politiques économiques ainsi que le fonctionnement normal des politiques communes »<sup>95</sup>. Elle est désormais aidée de la Cour de justice qui n'hésite pas à faire œuvre créatrice dans ce domaine.

### III/Enjeux, problématique et annonce du plan

111. Depuis les débuts de la construction européenne, différentes méthodes d'intégration ont été envisagées voire pour certaines mises en œuvre afin de favoriser un rapprochement des législations fiscales nationales.

112. La fiscalité directe des entreprises constitue un domaine de compétence étatique qui témoigne de multiples interactions existantes entre l'évolution de l'organisation européenne et l'exercice de la compétence fiscale étatique.

113. Ce domaine connaît une double dynamique permettant de pallier les effets néfastes provoqués par la coexistence de vingt-sept systèmes fiscaux nationaux édictés en considération de données historiques, culturelles, sociologiques et économiques strictement nationales. Ce domaine n'a jamais fait l'objet d'une insertion expresse aux Traités. La raison est la volonté des « pères fondateurs » de préserver le caractère étatique de cette compétence qui recèle des aspects politiques évidents et dont l'intégration aurait été en mesure de bloquer toute avancée de la construction européenne. Ce domaine connaît ainsi une intégration européenne dont les modalités sont inédites comparée à d'autres domaines de compétences.

114. Le choix de l'une ou l'autre de ces méthodes est intimement lié au contexte juridique dans lequel elle s'insère cumulé à la volonté politique des États.

115. L'harmonisation fiscale a été la méthode privilégiée dans le cadre visant la réalisation du marché commun.

116. L'harmonisation fiscale a été globalement un échec sauf en matière d'impôts indirects. Le

---

<sup>94</sup> BURGIO M. « L'UE et la fiscalité directe des entreprises », Revue des affaires européennes, « L'Europe fiscale », n° 2, 1995, p. 21.

<sup>95</sup> BURGIO M. idem, p. 21.

protectionnisme étatique accru de ce domaine de compétence justifie une intégration positive très limitée. Celle-ci qui se traduit traditionnellement par l'harmonisation européenne remplaçant les normes nationales par des normes européennes ne s'applique pas en matière de fiscalité directe des entreprises. Elle ne se justifie pas juridiquement par son absence dans les traités. Seul un rapprochement des législations est envisageable. Cette méthode est ainsi en partie révolue. Elle existe en matière de fiscalité indirecte, mais elle est totalement inefficace s'agissant de la fiscalité directe des entreprises. C'est ce dont témoigne l'adoption des directives adoptées dans ce domaine dont la portée est très limitée. Ceci est surprenant lorsque nous envisageons les méfaits de cet aspect des fiscalités nationales au regard de la réalisation et du bon fonctionnement du marché intérieur.

117. L'harmonisation fiscale a ensuite laissé place à la méthode de la coordination fiscale dans le cadre de l'Union économique et monétaire annoncée dès l'Acte unique européen signé en 1986 consacrant le principe de la libre circulation des personnes, services, marchandises et capitaux avant de voir la signature du Traité de Maastricht en 1992 créant l'Union européenne et précisant les conditions du futur passage à la monnaie unique. Cette évolution de l'organisation européenne a donné lieu à un renforcement de l'intégration des politiques économiques, budgétaires et monétaires s'agissant plus spécifiquement, pour cette dernière, des États de la zone Euro. Ce renforcement de l'intégration européenne justifie le recours à une méthode d'intégration plus souple et non contraignante afin d'espérer la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne. La mise en place d'un marché unique reposant sur la suppression des frontières et des obstacles aux libertés de circulation n'a pas permis un véritable rapprochement des législations fiscales qui soit accepté par les États.
118. La coordination fiscale a eu, pour principal objet, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable avant de s'étendre progressivement à la suppression généralisée des distorsions aux activités transfrontalières des entreprises exerçant sur le marché intérieur. Il s'agit d'une méthode d'intégration plus souple s'exprimant par le recours à la « *soft law* ». La coordination fiscale connaît une évolution substantielle de son objet au fur et à mesure de l'évolution de la construction européenne. La coordination fiscale passe progressivement d'une approche strictement intergouvernementale illustrée par l'adoption du paquet fiscal, à une approche plus globale de nature européenne illustrée par la liaison effectuée entre la fiscalité directe des entreprises et la réalisation des objectifs de l'Union européenne consacrés par la stratégie de Lisbonne et la stratégie Europe 2020. L'élargissement du champ d'application de cette méthode témoigne de son changement de nature. Du point de vue de la réalisation des objectifs annoncés, cette dernière méthode n'en est encore qu'à ses débuts.
119. L'harmonisation comme la coordination fait partie intégrante de la catégorie des méthodes d'intégration fiscale dites positive. Cette qualification provient de leur acceptation préalable et expresse par les États membres. En ce sens, l'exercice de la compétence fiscale est en quelque sorte préservé dès lors que ces méthodes d'intégration reposent sur l'adoption d'actes acceptés par le Conseil. L'intégration fiscale positive connaît des avancées très limitées en raison du protectionnisme accru de la part des États membres s'agissant de ce domaine de compétence encore soumis au principe de l'unanimité.
120. Or, la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne s'en ressent dès lors que la fiscalité directe des entreprises se répercute sur la réalisation et le bon fonctionnement du marché intérieur fondé principalement sur les libres circulations. Celles-ci se voient restreintes par la mise en œuvre de mesures fiscales nationales discriminatoires ou entravantes.
121. C'est ce qui justifie le recours à la méthode d'intégration fiscale dite négative par les institutions européennes qui s'exerce parallèlement à l'intégration fiscale positive. Le juge de l'Union comme la Commission ont fait montre d'un rapprochement d'origine prétorienne des

systèmes de fiscalité directe nationaux applicables aux entreprises. L'objectif européen de bon fonctionnement du marché intérieur qui repose sur le libre exercice des libertés de circulation et sur l'absence de distorsions de concurrence prime l'exercice exclusif de la compétence fiscale étatique.

122. Aussi, l'intégration fiscale européenne a-t-elle évolué pour prendre la voie d'une intégration imposée aux États passant par la multiplication d'« obligations de ne pas faire » dans le domaine fiscal. Les dispositions générales utilisées par les institutions européennes constituent la traduction fiscale d'« obligations de ne pas faire » imposées aux États membres. La multiplication de ces obligations négatives interfère sur l'exercice exclusif de la compétence fiscale qui se doit, en tous cas, de respecter le droit de l'Union.
123. L'intégration fiscale positive et négative s'exerce parallèlement. La seconde tente de pallier les insuffisances de la première.
124. Le domaine fiscal révèle un paradoxe entre le recul de l'intégration fiscale positive et un accroissement de l'intégration fiscale négative. Cela témoigne du contraste existant entre l'absence de volonté politique des États freinant l'édiction de règles juridiques fiscales à l'échelle de l'Union et une avancée évidente en terme de rapprochement des législations fiscales nationales permise notamment par l'œuvre créatrice de la Cour de justice. Il est désormais évident que la fiscalité directe des entreprises n'est pas étrangère aux objectifs et politiques prévus au sein des traités européens. Elle participe activement à l'intégration économique et politique de la construction européenne. La preuve est l'intérêt continu porté à ce domaine depuis la création des Communautés. Les difficultés inhérentes à l'adoption de véritables directives d'harmonisation en ont ainsi fait un instrument juridique désuet qui conduit à abandonner toute perspective d'harmonisation fiscale législative en matière de fiscalité directe des entreprises. À cette hypothèse, se substitue désormais l'interprétation téléologique du juge de l'Union reposant sur des dispositions générales du droit de l'Union et en particulier des libertés de circulation qui ne doivent rencontrer aucune difficulté à s'appliquer. Quant à la coordination fiscale, elle a donné lieu à des succès ponctuels, mais cette méthode apparaît encore quelque peu cloisonnée dans la perspective de l'élimination de la concurrence fiscale dommageable.
125. Cette évolution dénote d'une appréhension globale de la fiscalité directe des entreprises non comme un objectif ou une politique strictement européen, mais bien comme un moyen de réaliser les objectifs et politiques de l'Union. Selon nous, c'est la raison pour laquelle la lutte contre la concurrence fiscale dommageable s'est substituée à la méthode de l'harmonisation au moyen d'une coordination des politiques fiscales. En effet, envisager la fiscalité comme un outil visant à la réalisation des objectifs de l'Union nécessite préalablement de rapprocher les systèmes fiscaux en les rendant compatibles entre eux et avec l'Union. Il s'agit d'une étape préalable à l'utilisation de la fiscalité comme un moyen de réaliser le marché intérieur et d'en assurer son bon fonctionnement. Une fois seulement cette étape franchie, il est possible d'envisager la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne.
126. Néanmoins, les entraves et discriminations fiscales aux libertés de circulation ainsi que les distorsions fiscales de concurrence déjà existantes au sein du marché intérieur ne sont pas admissibles. C'est ce qui justifie l'action menée par la Cour de justice depuis son premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe des entreprises en 1986. Le juge de Luxembourg n'a pas attendu l'élaboration d'une politique fiscale européenne permise par une harmonisation législative avant de sanctionner les dispositions fiscales visées en procédant à une sorte d'« harmonisation fiscale prétorienne ».

127. L'évolution des méthodes d'intégration fiscale soulève ainsi la question de la diversité des mécanismes adoptés ainsi que des difficultés posées par ces derniers. Les conséquences inhérentes à la mise en œuvre de ces méthodes d'intégration au regard de ce qu'il est courant de nommer la « souveraineté fiscale » des États feront l'objet d'une analyse approfondie.

128. La notion de « souveraineté fiscale »<sup>96</sup> requiert la présence de trois conditions. Ces

---

<sup>96</sup> Nombre d'auteurs, spécialistes de droit fiscal, se sont tentés à une définition de la « souveraineté fiscale » même si les définitions de cette notion restent peu nombreuses et toutes très proches. V. J.-P. JARNEVIC, Note sous décision du Conseil Constitutionnel n° 83-160 DC du 19 juillet 1983, AJDA, 1984, p. 31. Il apparaît que la création originelle en revient à Maxime Chrétien. Le professeur Chrétien, dans son ouvrage intitulé « A la recherche du droit international fiscal commun. Etude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales », Paris, Recueil Sirey, 1955, 246 pages, va jusqu'à affirmer que « (...) bien que la souveraineté étatique ne s'applique pas uniquement aux impôts, elle se teinte cependant d'une couleur particulière dans la mesure où elle s'y applique : c'est pourquoi nous parlons de la souveraineté fiscale », p.4. La définition attribuée à la souveraineté fiscale par le professeur Chrétien a très largement influencé la doctrine française. D'éminents spécialistes de droit fiscal ont repris les caractéristiques de la « souveraineté fiscale » affirmées par l'auteur. Gilles Dalimier met en avant le critère de « l'autonomie technique » qui se trouve être, selon lui, « le signe distinctif fondamental de la souveraineté fiscale », DALIMIER G., « Droit fiscal international français », Jurisclasseur fiscal, fasc. n°14, 11/1992, §10, p. 4 définissant celle-ci comme étant le « pouvoir d'édicter un système d'impôts présentant une autonomie technique et budgétaire par rapport aux systèmes susceptibles d'entrer en concurrence avec lui », idem, p. 4. Nous y retrouvons le critère de l'autonomie technique posé par le professeur Chrétien. Le professeur Berlin rejoint également la conception de la souveraineté fiscale du professeur Chrétien, in Droit fiscal communautaire, Paris, PUF, 1988, Collection Droit Fondamental, p. 55. Les critères retenus sont les mêmes. Dans le même sens, nous retrouvons nombre d'auteurs, notamment le professeur Cartou in Droit fiscal international et européen, Paris, Dalloz, Coll. Précis, 1981, p. 14 ; ainsi que les professeurs Castagnède et Toledano in Fiscalité internationale de l'entreprise, Paris, PUF, Coll. Fiscalité, 1ère éd., 1987, p. 27. Nous y retrouvons également les deux mêmes critères. Les professeurs Tixier, Kerogues et Gest rejoignent également la position adoptée par le professeur Chrétien in Droit fiscal international, Pratique française, Paris, 1974. Dans l'ensemble de ces définitions, nous retrouvons les deux éléments caractéristiques de celle-ci telle qu'elle a été définie par le professeur Chrétien. Le système fiscal pour être susceptible de s'appliquer nécessite ainsi que deux conditions soient remplies qui sont : une « autonomie technique » et une « exclusivité d'application territoriale ». Les professeurs Gest et Tixier ont précisé ces éléments. S'agissant de la condition d'« exclusivité d'application », elle implique que « (1)er système fiscal s'applique, à l'exclusion de tout autre système concurrent, dans un territoire géographique déterminé où il est l'unique pourvoyeur de ressources fiscales d'un budget ou d'un système budgétaire », GEST G. et TIXIER G., idem, p. 15 ; v. également JARNEVIC J.-P. in Droit fiscal international, Paris, Economica, Coll. Finances publiques, 1986, p. 4 ; v. également CARTOU L., in Droit fiscal international et européen, Paris, Dalloz, coll. Précis, 1981, pp.15-16. Cette condition implique l'existence d'un seul système fiscal pour un seul territoire lui permettant l'attribution de ressources. S'agissant de la condition de l'« autonomie technique » du système fiscal, il s'agit d'« un système fiscal complet, c'est-à-dire qui contient toutes les règles d'assiette, liquidation et recouvrement nécessaires à sa mise en œuvre, et ce même si son contenu a été élaboré sous l'influence directe ou indirecte d'un autre système fiscal ou s'il évolue dans la même direction que ce dernier (...) l'autonomie n'est pas, en effet, remise en cause dès lors que les règles procèdent formellement d'une autorité interne », GEST G. et TIXIER G., idem, p.16 ; v. également JARNEVIC J.-P., in Droit fiscal international, Paris, Economica, Coll. Finances publiques, 1986, p.4. La même analyse se retrouve dans l'ouvrage du professeur Louis Cartou considérant que le pouvoir de créer l'impôt « s'applique à tous les éléments de la fiscalité : définition du contribuable, détermination des taux de l'impôt, (assiette, fait générateur, évaluation), modalités du recouvrement, règlement des litiges », in Droit fiscal international et européen, Paris, Dalloz, coll. Précis, 1981, p.15. Malgré quelques nuances principalement de type formel, l'ensemble de ces définitions se rejoignent dans la mesure où « ces définitions, bien que non identiques, sont parfaitement homogènes. Chacunes d'entre elles fonde, en effet, la souveraineté fiscale sur la compétence exclusive et autonome pour élaborer l'impôt et l'appliquer », v. JARNEVIC J.-P., Note sous décision du Conseil Constitutionnel n° 83-160 DC du 19 juillet 1983, AJDA, 1984, p. 31. Les professeurs Gest et Tixier, dans leur ouvrage de droit fiscal international, reprenant les deux critères de la notion de la souveraineté fiscale du professeur Chrétien ont précisé ces éléments, v. GEST G. et TIXIER G., idem, pp.15-16. Malgré cette reprise, ils y ont ajouté une troisième condition en précisant qu'« autonomie technique et exclusivité d'application sur un territoire déterminé ne suffisent pas, dans cette optique, à caractériser la souveraineté fiscale ; il faut encore l'exclusivité de la compétence », idem, p.17. Ce triptyque correspond aux conditions nécessaires à la reconnaissance et à l'existence de la souveraineté fiscale selon le professeur Buisson, l'ayant définie comme le « pouvoir d'édicter un système fiscal, système fiscal qui est doté d'une autonomie technique et doit bénéficier

conditions, nécessaires à la reconnaissance de la souveraineté fiscale d'un État, impliquent : la compétence de l'État pour créer un système fiscal ; ce dernier doit être autonome c'est-à-dire que toutes les règles nécessaires à son fonctionnement doivent être prévues et notamment les règles d'assiette, de liquidation, de recouvrement, de règlement des litiges ; enfin il doit être délimité géographiquement de façon à être applicable exclusivement sur le territoire de l'État concerné afin de permettre à celui-ci d'en retirer des fonds, des recettes qui vont être nécessaires à sa subsistance.

129. La notion de « souveraineté fiscale » entendue comme le pouvoir détenu par l'État de créer un système fiscal doté d'une autonomie technique, d'une exclusivité d'application territoriale et relevant d'une exclusivité de la compétence étatique est-elle encore pertinente dans un cadre européen multipliant les contraintes à l'égard des États membres ?
130. Aussi, cette notion sera-t-elle principalement appréhendée du point de vue de son aspect matériel à savoir l'exercice de la compétence fiscale.
131. Il n'est pas question de relater chronologiquement les diverses méthodes, mais bien d'établir la spécificité de chacune d'entre elles et d'en faire ressortir leur adaptabilité au contexte dans lequel elles sont avancées. Il est fondamental de privilégier une analyse confrontant les méthodes d'intégration, l'évolution de la construction européenne et le positionnement des États relativement aux questions d'ordre fiscal. Cette méthodologie permet d'entrevoir une adaptation de la méthode d'intégration fiscale qui est fonction à la fois du contexte juridique et de la résistance des États. La multiplicité de ces paramètres nous autorise à affirmer le passage d'un parallélisme à une prévalence de l'intégration fiscale imposée visant à pallier les difficultés de l'intégration fiscale positive jusqu'à pouvoir envisager un fédéralisme fiscal européen en devenir. Derrière cette substitution des méthodes se dissimule la crainte perpétuelle des États de voir leurs prérogatives fiscales atteintes par l'intégration normative sur laquelle repose toute la construction européenne. En ce sens, la question recèle une dimension politique fondatrice s'ajoutant à la dimension juridique bien présente.
132. Ce domaine de compétence connaît ainsi la mise en œuvre d'une double voie : l'intégration fiscale positive et négative appliquée de façon parallèle. Elles témoignent de l'évolution de l'organisation européenne qui requiert une adaptation des systèmes fiscaux nationaux. Cette adaptation recèle des conséquences inévitables sur l'exercice de la compétence fiscale étatique. Est-il encore possible d'affirmer qu'il s'agit d'une compétence préservée de l'intégration européenne bénéficiant d'un exercice exclusif des États membres ?
133. Avant d'envisager les modalités et les effets de l'intégration fiscale négative (partie 2), il est indispensable de revenir sur les deux méthodes qui fondent l'intégration fiscale positive afin d'en apprécier les mécanismes, les difficultés ainsi que les enjeux (partie 1).

---

*d'une application exclusive sur le territoire de l'Etat concerné », in « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les Etats membres de la Communauté : l'exemple de la France », Recueil Dalloz, 1999, p. 129. En ce sens, nous retrouvons le professeur Jean-Pierre Jarvenic in Droit fiscal international, Paris, Economica, Coll. Finances publiques, 1986, p. 4. L'auteur reprend les conditions d'autonomie et d'exclusivité du pouvoir fiscal tout en y ajoutant la condition de la « plénitude du pouvoir fiscal » comprenant le pouvoir de « créer l'impôt et de l'appliquer avec toutes les conséquences que ces prérogatives impliquent » à savoir « le pouvoir d'imposition (...) (le) pouvoir de contrôle et (le) pouvoir de sanction qui garantissent l'effectivité du premier », idem, p. 4.*

## PREMIERE PARTIE : L'INTÉGRATION FISCALE POSITIVE

134. L'évolution de l'organisation européenne révèle un impact certain sur le choix des méthodes d'intégration fiscale. Le contexte du marché commun témoigne d'une volonté d'harmoniser la fiscalité directe des entreprises (Titre 1).
135. Le passage du marché commun à l'union économique et monétaire symptomatique d'un renforcement de l'intégration européenne voit la coordination fiscale se substituer à l'harmonisation du fait de son caractère moins contraignant (Titre 2).
136. Dans les deux hypothèses, l'intégration fiscale est acceptée par les États membres.

## **Titre premier : L'harmonisation fiscale européenne, une méthode en partie révolue**

137. L'harmonisation est une méthode d'intégration qui a pu être considérée comme indispensable à la réalisation du marché commun, mais qui en réalité n'est pas fondée juridiquement en matière de fiscalité directe des entreprises. Aussi, est-il nécessaire de justifier l'abandon de l'harmonisation législative lors de la perspective de la réalisation du marché intérieur. Cette démonstration se fera en expliquant ce que recouvre la notion d'harmonisation. Ceci nous permettra de mieux appréhender ses finalités, et de justifier du caractère révolu de cette méthode depuis 1985 à savoir depuis l'adoption de l'Acte unique européen (chapitre 1).
138. L'objectif n'est pas de dresser un bilan de l'harmonisation, mais bien de comprendre ce que recouvre cette notion et de quelle manière cette méthode d'intégration a été perçue. L'harmonisation fiscale est une notion floue. L'harmonisation de la fiscalité directe n'est pas prévue au traité. Dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises, ce n'est qu'un instrument au service de trois objectifs généraux que sont : la loyauté des conditions de concurrence, l'adaptation des entreprises dans la perspective de la politique industrielle commune ainsi que l'exercice des libertés de circulation.
139. L'harmonisation n'est pas une méthode d'intégration effective en matière de fiscalité directe des entreprises. La preuve de ce propos est rapportée par la possible remise en cause du qualificatif d'harmonisation du contenu des directives adoptées dans ce domaine (chapitre 2).

## **Chapitre premier : Une méthode limitée au contexte du marché commun**

140. Il est généralement considéré que tout a déjà été écrit et que tout a déjà été dit sur l'harmonisation fiscale communautaire des impôts directs des entreprises. Il n'en est rien. De nombreuses années après le rapport du Comité Neumark de 1962, un nouveau regard peut être porté sur cette méthode d'intégration qui a longtemps été présentée comme indispensable à la réalisation et au bon fonctionnement du marché commun.
141. Défendre cette méthode implique d'en maîtriser parfaitement les contours juridiques du point de vue de la délimitation de la notion d'harmonisation (section I) ce qui nous mènera à démontrer l'absence concrète d'une véritable harmonisation en matière d'imposition directe des entreprises (section II).

### **Section I : Délimitation juridique de la notion d'harmonisation fiscale**

142. La fiscalité fait partie intégrante de la souveraineté des États. Aussi, concevoir une atteinte à cette souveraineté nécessite une parfaite maîtrise des outils juridiques susceptibles de la provoquer. Traiter de l'harmonisation fiscale revient à renouveler la conception de la « souveraineté fiscale » entendue comme un pouvoir exclusif de l'État, une autonomie technique et une exclusivité d'application territoriale de l'impôt<sup>97</sup>. Les implications de cette méthode d'intégration au regard des prérogatives fiscales étatiques obligent à une détermination claire et effective de la notion d'harmonisation.
143. La conceptualisation juridique de la notion d'harmonisation est indispensable à l'appréhension de son contenu et de ses effets. La question du sens de l'harmonisation fiscale est essentielle à la détermination de ses incidences. À la diversité sémantique, de l'harmonisation unanimement assimilée au rapprochement (I) répond en réalité une différenciation des régimes afférents à ces deux notions qui nécessite de les distinguer (II).

#### **I/La diversité sémantique de l'harmonisation**

144. Il est unanimement considéré que le rapprochement des dispositions nationales est similaire à leur harmonisation. La matière fiscale, et plus spécifiquement la fiscalité directe des entreprises, nous permet de rapporter la preuve contraire.
145. Le rapprochement constitue, au mieux, un préalable de l'harmonisation (B). L'appréhension de ce domaine à la lumière des traités permet de démontrer que le rapprochement est un objet non spécifique à l'harmonisation (A).

---

<sup>97</sup> CHRETIEN M., A la recherche du droit international fiscal commun-Etude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales, Paris, recueil Sirey, 1955, 246 pages.

## A) Le rapprochement des législations, un objet non spécifique à l'harmonisation

146. Le rapprochement des législations est souvent assimilé à l'harmonisation de celles-ci. En réalité, le rapprochement est un objet non spécifique de la méthode de l'harmonisation.
147. Les bases juridiques prévues dans les traités définissent la capacité d'action de la Communauté. Qu'en est-il en matière fiscale ? L'article 93 TCE devenu article 113 TFUE (ex. art. 99 TCEE) visant les impôts indirects évoque l'« harmonisation » lorsque l'article 94 TCE devenu article 115 TFUE (ex. art. 100 TCEE), susceptible d'être appliqué aux impôts directs, vise le « rapprochement » des dispositions nationales. L'« harmonisation » évoquée à l'article 93 TCE donne lieu au remplacement des systèmes nationaux de taxes sur le chiffre d'affaires par un système commun qui est la taxe sur la valeur ajoutée reposant sur des règles communes et communautaires prévues dans des directives transposées dans les droits nationaux voire par l'adoption de règlements permise par la modification de cette disposition par l'Acte unique européen. L'harmonisation est cependant à distinguer de l'uniformisation dans la mesure où par exemple les taux de TVA sont différents d'un État membre à l'autre. La seule condition réside dans leur maintien au sein d'une fourchette prévoyant un taux d'imposition minimum et un taux d'imposition maximum.
148. Aucune disposition expresse au traité ne prévoit l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. La seule disposition susceptible de s'appliquer est l'article 94 TCE<sup>98</sup>. Une double preuve est apportée à l'applicabilité de cette disposition aux impôts directs.
149. D'une part, l'insertion de l'article 100 A §2<sup>99</sup> (devenu art. 95 §2 TCE puis art. 114 §2 TFUE) par l'Acte unique européen a clairement exclu les dispositions fiscales de son champ d'application. Cette exclusion cantonne la fiscalité directe à la disposition générale que représente l'article 100 TCEE (devenu art. 94 TCE puis art. 115 TFUE), et les impôts indirects à l'article 99 TCEE (devenu art. 93 TCE puis art. 113 TFUE)<sup>100</sup>.
150. D'autre part, les directives adoptées en matière d'imposition directe des entreprises l'ont été sur le fondement de l'article 100 TCEE (devenu art. 94 TCE)<sup>101</sup>.
151. Cette disposition a été qualifiée de « *lex generalis* »<sup>102</sup> du fait de son caractère global et de

---

<sup>98</sup> Certains auteurs voient également une application *a contrario* à la fiscalité directe de l'article 98 TCEE mais il n'a jamais été appliqué. Nous pouvons y ajouter les dispositions relatives aux libertés de circulation aidées du principe de non-discrimination ainsi que celles relatives à la réglementation des aides d'Etat. Néanmoins, ces dispositions n'engendrent pas une intégration fiscale positive à l'égard des Etats membres. Dans ce cas, l'intégration est négative ce qui signifie que les Etats seront tenus par une obligation de ne pas faire c'est-à-dire une obligation de ne pas porter atteinte à ces dispositions au travers de moyens fiscaux. En ce sens, v. GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, p. 110.

<sup>99</sup> Selon cette disposition « (l) §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 ».

<sup>100</sup> En ce sens, v. GEST G., « Réforme fiscale-Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », p. 111.

<sup>101</sup> Il s'agit de deux directives. D'une part, il s'agit 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 les sociétés d'Etats membres différents, JO n° L225 du 20 août 1990, pp. 1-5. D'autre part, il s'agit de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, JO L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9.

<sup>102</sup> v. MONTAGNIER G., « Politique fiscale », in Dictionnaire juridique de l'Union européenne (ss. Dir. BARAV A. et PHILIP C.).

son absence de spécificité à un domaine juridique particulier<sup>103</sup>. À l'absence de spécificité de cette disposition, répond certainement une volonté des pères fondateurs de maintenir une grande souplesse à l'égard des prérogatives régaliennes des États membres. Le risque était, bien entendu, de bloquer le processus d'intégration européenne qui, lors de la création de la Communauté économique européenne, n'en était qu'au début d'un long processus non encore achevé à l'heure actuelle<sup>104</sup>. La liberté laissée aux États a eu pour contrepartie d'obscurcir une notion fondamentale à l'intégration européenne. La notion d'harmonisation est, en effet, une « *fausse notion claire* »<sup>105</sup>. Or, il n'est pas possible de concevoir une utilisation aléatoire de cette notion.

152. La doctrine admet unanimement la similarité entre rapprochement et harmonisation<sup>106</sup>. De ce point de vue, le rapprochement évoqué à l'article 94 TCE signifierait l'harmonisation de divers domaines juridiques et notamment de la fiscalité directe. Cette vision majoritaire globalisante n'est pas suffisante pour délimiter les contours juridiques de la notion d'harmonisation. Deux éléments nous autorisent à douter de l'assimilation de ces deux notions.

153. Le premier élément provient de l'utilisation différenciée du terme « *harmonisation* » visant la fiscalité indirecte au sein de l'article 93 TCE et de celui de « *rapprochement* » visant la fiscalité directe au sein de l'article 94 TCE. Certains auteurs ont admis que « (s)'*agissant de la fiscalité directe, le Traité de la Communauté européenne ne fait plus référence à la notion d'"harmonisation", il se borne à faire référence à la notion de "rapprochement" des législations (art. 100A). Cette différence de terminologie n'est pas fortuite : le rapprochement, qui ne peut être obtenu qu'en respectant la règle de l'unanimité, ne poursuit qu'un seul*

---

<sup>103</sup> L'article 220 TCEE devenu article 293 TCE renvoie à la compétence des États de négocier s'ils le souhaitent des conventions fiscales bilatérales en vue de supprimer les doubles impositions au sein de la Communauté. Cette disposition a été supprimée par le Traité de Lisbonne. Sa suppression était inévitable dès lors qu'elle n'a produit que peu de résultat à savoir une seule convention adoptée le 23 juillet 1990.

<sup>104</sup> Nombreux sont également les auteurs à considérer que l'absence de référence expresse à la fiscalité directe des entreprises dans le traité s'explique par le fait que l'incidence de cet aspect de la fiscalité sur le marché commun apparaissait minime. En ce sens, v. par exemple MONTAGNIER G., « Fiscalité européenne », RTDE, 1974, p. 326.

<sup>105</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, n°4, 1990, p. 248 « (l)*a fluidité même du vocabulaire employé par les textes (harmonisation, rapprochement des législations) prête à des interprétations diverses* ».

<sup>106</sup> En ce sens, v. MONTAGNIER G., « L'harmonisation communautaire des impôts directs », RFFP, n° 4 « Les finances de la Communauté européenne », 1983, pp. 119-148. V. GEST G., « Réforme fiscale. Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n°60, 1997, p. 111. V. COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 141 et s. V. également. BERLIN D., Droit fiscal communautaire, Paris, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988, pp. 215-218 qui traite du rapprochement envisagé à l'article 100 TCEE comme étant susceptible de justifier une harmonisation des fiscalités directes nationales, v. également p. 222 relevant que « (s)'*il est possible sur un plan théorique de distinguer l'«harmonisation» qui, tout en pouvant porter sur la substance du droit, n'implique que la résorption des contradictions, du « rapprochement » qui sous-entend une action en profondeur sur les législations nationales pour les rendre sinon identiques du moins analogues, la pratique montre que l'action de la Communauté sur les législations nationales varie en intensité, non pas au regard de la base juridique, donc de l'harmonisation ou du rapprochement-mais plutôt en fonction des besoins, ou de l'intérêt de la Communauté dans le domaine concerné* ». Pour la doctrine du droit communautaire, v. VIGNES D., « Le rapprochement des législations mérite-t-il encore son nom ? », in Mélanges en hommage à Jean Boulouis, L'Europe et le droit, Paris, Dalloz, 1991, pp. 533-546. V. également Commentaire article par article des traités UE et CE (ss. la direction de LEGER P.), Helbing et Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2000, p. 904. V. également MAITROT de la MOTTE A., Souveraineté fiscale et construction communautaire Recherches sur les impôts directs, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2005, pp. 276-279. L'auteur affirme expressément que « (...) le « *rapprochement des législations* » envisagé par l'article 94 en vue de réduire les disparités « *qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun* » est un mécanisme d'harmonisation », spéc. p. 278.

*objectif, celui de préserver la souveraineté fiscale des États membres* »<sup>107</sup>. Nous rejoignons ce positionnement même s'il est nécessaire de préciser que le traité de la Communauté européenne n'a jamais fait référence à la notion d'« harmonisation » au sein de la disposition applicable à ce domaine que constitue l'ancien art. 100 A TCEE. Le choix de termes différents dans chacune de ces dispositions nous autorise à formuler des doutes sérieux quant à la similarité de ces deux notions. Cette différenciation des termes utilisés dès la rédaction du traité de Rome peut être interprétée comme une volonté implicite des pères fondateurs de ne pas bloquer le processus d'intégration de la fiscalité directe. En dépit d'une telle manœuvre, les conséquences juridiques de ces deux notions sont bien distinctes ce qui empêche leur amalgame. Si l'« harmonisation » devait être évoquée eu égard à l'intégration minimale de la fiscalité directe des entreprises, quelle notion pourrait être utilisée s'agissant de la fiscalité indirecte connaissant un degré d'intégration communautaire très élevé ?

154. Le second élément provient, ensuite, de la nature induite de ces deux notions. L'harmonisation est constitutive d'une méthode d'intégration. Celle-ci est juridique en ce sens qu'elle revêt une connotation particulière ainsi qu'un processus spécifique d'adoption d'actes normatifs et contraignants en vue de sa réalisation. Le rapprochement est plutôt à insérer dans un champ lexical d'ordre politique plutôt que juridique. L'idée que ce terme sous-tend est celle d'un consensus entre États qui est, certes, susceptible d'aboutir à l'adoption d'actes normatifs, mais qui laisse néanmoins une très grande place aux négociations entre États c'est-à-dire au processus intergouvernemental. Cela rejoint l'idée selon laquelle « *le rapprochement est un processus, l'harmonisation l'état qui en résulte* »<sup>108</sup>. Le rapprochement voit prédominer les négociations entre États membres et institutions communautaires lorsque l'harmonisation consacre l'adoption d'actes normatifs issus de ces négociations. Le rapprochement est ainsi un préalable à l'harmonisation, mais il ne peut être assimilé à celle-ci. Bien entendu, l'aspect politique est également présent au sein de l'harmonisation notamment parce que ce sont les États qui adoptent ces actes au sein d'une institution communautaire à savoir le Conseil. De surcroît, l'unanimité est requise s'agissant des actes adoptés dans le domaine fiscal. Néanmoins, lorsque l'aspect politique prédomine au sein du rapprochement, c'est l'aspect juridique qui est consacré lors de l'harmonisation.

155. Assimiler « harmonisation » et « rapprochement » reviendrait à considérer que seule l'harmonisation est en mesure de rapprocher les législations nationales. Il n'en est rien. D'autres méthodes sont susceptibles d'aboutir à un tel rapprochement sans pour autant être constitutives d'une quelconque harmonisation.

156. La délimitation de la notion d'harmonisation fiscale nécessite de raisonner à travers l'exclusion d'autres méthodes de rapprochement des législations. Au terme de cette analyse, il nous sera possible de considérer que l'harmonisation législative est à distinguer de l'ensemble des notions auxquelles elle est couramment assimilée.

---

<sup>107</sup> BUISSON J., « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les Etats membres de la Communauté : l'exemple de la France », D., 1999, pp. 131-132.

<sup>108</sup> GAUTRON J.-Cl., « Harmonisation, coordination, unification », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 181.

## B) Le rapprochement des législations, un préalable de l'harmonisation

157. Afin de démontrer que le rapprochement des législations n'est pas à rattacher exclusivement à l'harmonisation législative, nous allons notamment confronter cette méthode d'intégration à l'harmonisation « spontanée » qui s'exerce sous le seul effet des forces du marché.
158. Les formes de l'harmonisation fiscale peuvent être de deux types. L'harmonisation fiscale peut être « spontanée » ou législative. La diversité formelle de l'harmonisation fiscale donne lieu à une diversité notionnelle et fonctionnelle de celle-ci.
159. L'harmonisation fiscale peut être « spontanée » en ce sens que « *le rapprochement des systèmes fiscaux des pays de la Communauté s'effectue sous l'effet des forces intégratrices (...)* »<sup>109</sup>. Dans cette définition, nous retrouvons le terme « intégration ». Cependant, dans ce cas, il revêt une connotation spécifique que ce soit au travers du processus adopté et des effets engendrés. L'intégration est économique et non spécifiquement fiscale. La fiscalité est un outil à la fois mis au service et victime de l'intégration économique exacerbée permise notamment par le phénomène de mondialisation.
160. En terme de processus, l'harmonisation au sens de rapprochement des législations nationales s'exerce, dans ce cas, sous l'effet de la concurrence fiscale souvent dommageable. Les États mettent en concurrence leurs systèmes fiscaux afin d'attirer les opérateurs économiques et les investissements sur leur territoire. La mise en concurrence aboutit à un rapprochement des législations fiscales nationales au moyen d'un processus d'adaptation mis en œuvre par les États à l'égard des systèmes fiscaux d'États voisins.
161. En termes d'effet, l'harmonisation spontanée conduit à ce que « *le rapprochement des systèmes fiscaux s'effectue selon un procédé similaire de diffusion imitative qui, loin d'aboutir à l'uniformisation des législations, tend à maintenir, sous une ressemblance de surface, une réelle diversité* »<sup>110</sup>. Effectivement, les taux d'imposition sur les sociétés se rapprochent alors que les assiettes d'impositions restent très différenciées entre les différents États membres. Il s'agit, ainsi, d'une harmonisation fiscale quelque peu « artificielle » s'opérant vers le bas. Nombreux sont ceux à défendre l'idée selon laquelle la concurrence fiscale a entraîné une convergence « naturelle » des taux de fiscalité. La convergence n'est pas l'harmonisation, mais elle constitue effectivement un rapprochement. Ce processus n'aboutit aucunement à consolider une véritable politique fiscale européenne. Les objectifs de l'harmonisation « spontanée » ne sont aucunement liés à ceux de l'harmonisation « législative » en tant que méthode d'intégration européenne. Il ne s'agit que d'un phénomène économique ne participant pas à la réalisation ou au bon fonctionnement du marché intérieur. La seule réduction des disparités entre les législations fiscales nationales n'est pas suffisante pour autoriser son assimilation à l'harmonisation législative prévue au Traité. Bien au contraire, la concurrence fiscale qui fait l'objet d'un accroissement doublé d'une mutation en une forme déloyale et dommageable depuis le début des années quatre-vingt-dix compromet la réalisation des objectifs et des politiques européennes. À cela, s'ajoute le fait qu'elle ne préserve aucunement les prérogatives fiscales étatiques du « joug » de l'Union.
162. L'harmonisation « spontanée » repose ainsi sur la concurrence fiscale s'exerçant sur le marché ce qui donne lieu, en quelque sorte, à une dépendance des États à l'égard des forces du

---

<sup>109</sup>BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, 1990, n° 4, p. 242. Pour une utilisation de la notion d'« harmonisation spontanée », v. également DIBOUT P., « L'Europe et la fiscalité directe », LPA, n° 153, 23 décembre 1998, p. 17. Et du même auteur, v. « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », Revue des affaires européennes, n°2, 1995, pp. 5-19.

<sup>110</sup>BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, 1990, n° 4, p. 242.

marché<sup>111</sup>. La soumission des États provient de l'absence ou de l'insuffisance de décision collective. Cette absence normative amène à considérer que le rapprochement des législations fiscales induit de cette méthode relève d'une harmonisation hybride ne répondant pas aux caractéristiques de la méthode d'intégration fiscale qu'est l'harmonisation législative et n'aboutissant pas aux mêmes effets. Néanmoins, c'est celle qui caractérise aujourd'hui majoritairement la fiscalité directe des entreprises<sup>112</sup>. De surcroît, le rapprochement entre les systèmes fiscaux nationaux est effectif. Cela, en dépit, de l'absence d'actes législatifs.

163. Le caractère mobile des entreprises et de leurs capitaux privilégie la concurrence fiscale sur cette base d'imposition en l'absence d'instruments normatifs. Le développement de la mondialisation de l'économie à savoir des échanges et des investissements ainsi que l'ouverture des frontières intracommunautaires a globalement favorisé l'accroissement de la concurrence fiscale entre les États depuis le début des années 1990. Le problème que soulève ce phénomène est sa mutation en une forme dommageable provoquant notamment une modification des structures d'imposition nationales se réalisant le plus souvent par une diminution des prélèvements obligatoires synonyme d'une perte de recettes fiscales afférente principalement aux bases d'imposition les plus mobiles dont fait partie la fiscalité directe des entreprises. L'objet de la concurrence fiscale est, bien entendu, de maintenir ou d'attirer les investisseurs sur le territoire national. Cette concurrence fiscale est d'autant plus exacerbée au sein de l'Union européenne qui se caractérise par une ouverture des frontières douanières et par la mise en place d'une unification économique et monétaire. L'intégration économique européenne croissante qui a indéniablement entraîné une perte d'autonomie des États à la fois monétaire et budgétaire<sup>113</sup> conduit à privilégier l'outil fiscal comme instrument de la concurrence fiscale que se livrent les États. La fiscalité directe des entreprises est l'un des principaux vecteurs de cette lutte. L'abaissement continu de l'impôt sur les sociétés<sup>114</sup> est notamment la preuve d'un tel développement de la concurrence fiscale au sein de l'Union fondée sur l'utilisation par les États de l'outil fiscal comme une véritable arme de séduction sur le marché européen de l'impôt<sup>115</sup>. Cette méthode d'intégration fondée sur une « harmonisation » par le marché aboutit à des conséquences très néfastes.

---

<sup>111</sup>V. Premier mémorandum Monti qui précise qu' « une mise en commun délibérée et limitée de la souveraineté fiscale en vue d'une prise de décision collective aurait permis d'éviter un transfert involontaire de souveraineté de chacun des Etats membres aux forces du marché ». La doctrine a également relevé cette soumission des Etats aux forces du marché dû à l'absence d'un rapprochement véritable des législations fiscales nationales. En ce sens, v. notamment MONTAGNIER G., « Harmonisation fiscale européenne », chronique RTDE, 1997, p. 368 affirmant qu' « en croyant défendre leur souveraineté fiscale, les Etats l'ont en réalité abandonnée au jeu des forces du marché, par exemple, en l'absence d'une politique fiscale coordonnée à l'égard des matières imposables mobiles. Les Etats ont dû, pour éviter les fuites de capitaux, baisser leur fiscalité sur les revenus mobiliers et les entreprises dans le cadre d'une concurrence « sauvage », et maintenir ou renforcer par compensation l'imposition assise sur les salaires ». V. ASSIMACOPOULOU E., L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté, LGDJ, Bibliothèque de science financière, juin 2000, p. 18 relevant que « la défense de la souveraineté nationale en matière fiscale a progressivement conduit à un transfert, inattendu mais réel, de souveraineté fiscale des Etats membres aux forces du marché ».

<sup>112</sup> Ce constat est avéré depuis de nombreuses années. V. BELTRAME P. et MONTAGNIER G., L'Europe des impôts, AJDA, 1990, n° 4, p. 243 selon lesquels : « (i)ronie du sort, l'impôt sur les sociétés se trouve être un des « domaines privilégiés de l'harmonisation spontanée » dans la mesure où le développement des sociétés multinationales et la mondialisation de l'économie incitent les Etats membres de la Communauté à prendre des mesures fiscales similaires ».

<sup>113</sup>En ce sens, VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 9.

<sup>114</sup>V. Communiqué de presse Eurostat, DG Taxud Stat/10/95 du 28 juin 2010, 6 pages relatant la baisse continue du taux maximal d'imposition des sociétés depuis 2000.

<sup>115</sup> L'abaissement de l'impôt sur les sociétés est une tendance mondiale. V. les travaux de L'OCDE notamment OCDE, Concurrence fiscale dommageable-Un problème mondial, 1998, 88 pages ; Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables, Rapport d'étape, 2004, 20 pages. Néanmoins, les caractéristiques et les objectifs de la construction européenne se traduisent par un accroissement des méfaits de cette concurrence fiscale devenue dommageable au sein de l'Union.

164. Pourquoi traiter de l'harmonisation spontanée ? Tout simplement parce que la fiscalité directe des entreprises constitue un terrain privilégié de ce processus. L'harmonisation spontanée est une notion qui a été développée par les professeurs Beltrame et Montagnier. Ces derniers ont considéré que l'harmonisation spontanée résultait du rapprochement des systèmes fiscaux des États membres « *sous l'effet de forces intégratrices (...)* »<sup>116</sup>. Ce processus repose sur le fondement d'une « *diffusion imitative* »<sup>117</sup> qui « *fait référence à un processus d'imitation généralisée et réciproque qui ne s'exerce pas unilatéralement à partir d'un modèle dominant* »<sup>118</sup>. Il s'agit d'un phénomène principalement de nature économique. Celui-ci donne lieu à un rapprochement des législations fiscales. Néanmoins, il s'agit d'un rapprochement artificiel maintenant de nombreuses différenciations au sein de ces dernières<sup>119</sup>.
165. L'harmonisation « spontanée » voit prédominer un aspect essentiellement pécuniaire, qui d'un point de vue fiscal, renvoie aux recettes fiscales étatiques. L'harmonisation « spontanée » que nous avons qualifiée de rapprochement des législations fiscales par le marché s'oppose à l'harmonisation fiscale législative ou consentie. L'opposition provient de ce que l'harmonisation « spontanée » se révèle n'être qu'une simple convergence<sup>120</sup> des systèmes fiscaux nationaux inefficace au regard des effets qu'elle produit. Il s'agit ainsi de la résultante du protectionnisme étatique de la matière fiscale donnant lieu à une régulation par le marché plutôt que par le droit. Malgré l'inefficacité de ce processus, nous ne pouvons nier qu'il repose sur une volonté des États membres de rapprocher leurs dispositifs fiscaux de ceux des États voisins. En dépit de ces nombreuses imperfections, les systèmes fiscaux nationaux voient un rapprochement de leur taux et parfois de la composition de leurs assiettes.
166. La dynamique du rapprochement des fiscalités nationales est le seul élément commun à l'harmonisation législative et à l'harmonisation « spontanée ». Les atteintes portées aux prérogatives fiscales témoignent des différenciations de ces deux méthodes. En dépit de son aspect normatif et contraignant à l'égard des prérogatives fiscales des États membres, le rapprochement législatif prévu à l'article 100 TCEE (art. 115 TFUE) comparativement à l'harmonisation spontanée, préserve en quelque sorte la souveraineté fiscale étatique. Les dispositions prévues dans la directive seront applicables de manière similaire à l'égard de l'ensemble des États membres ce qui les soumet à un traitement équivalent. L'équivalence induit une égalité entre États membres ce qui préserve leurs compétences fiscales qui connaîtront une évolution dans leurs modalités d'exercice. L'harmonisation spontanée préserve l'exercice exclusif et territorial de la compétence fiscale. Le rapprochement législatif entraîne un exercice partagé et collégial de l'exercice de la compétence fiscale. Néanmoins, dans le premier cas, l'exclusivité de la compétence est relativisée par l'influence grandissante des forces du marché obligeant les États à adapter leurs systèmes d'imposition de manière à les rendre attractifs. Dans le second cas, les règles applicables sont adoptées dans un cadre

<sup>116</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, n°4, 1990, p. 242.

<sup>117</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, n°4, 1990, pp. 246-248.

<sup>118</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., idem, p. 246.

<sup>119</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., idem, p.246. Les professeurs Beltrame et Montagnier relèvent, à juste titre, que « *loin de conduire à l'uniformisation, la diffusion imitative en matière fiscale tend à rapprocher les systèmes fiscaux, à les rendre compatibles, tout en maintenant, voire en développant, leur variété interne qui seule permet l'innovation et l'adaptation aux conditions de temps et de lieu* ».

<sup>120</sup> Cette notion est définie par les économistes comme « *une voie médiane (qui) consiste à profiter de cette remise en cause obligatoire des fiscalités nationales pour rationaliser dans chaque pays l'ensemble de la fiscalité, pour éviter les pertes d'efficacité à l'échelle nationale comme à l'échelle communautaire, pour promouvoir des réformes fiscales « à l'européenne », de façon indépendante dans chaque pays mais du moins convergente. Il ne s'agit pas d'exiger des pays qu'ils s'alignent sur la moyenne communautaire mais plutôt de prendre exemple sur les pratiques les meilleures* », v. BLONDE M.-H., CORNILLEAU G., HELWASER P., LE CACHEUX J., LE DEM J., STERDYNIK H., « Vers une fiscalité européenne ? », Revue de l'OFCE, n°31, 1990, p. 123.

supranational et s'imposent de manière égalitaire à l'ensemble des États ce qui parvient à préserver l'exercice de leurs compétences fiscales. En ce sens, la régulation par la « loi » du marché de l'impôt aboutit à protéger les compétences fiscales étatiques.

167. L'harmonisation législative est définie par la Commission européenne comme la « *création d'un corpus législatif communautaire qui se substitue aux lois nationales* »<sup>121</sup>. Il s'agit de remplacer les législations fiscales nationales par les dispositions prévues dans les directives<sup>122</sup>. L'harmonisation conduit ainsi à « *créer un corps unifié de législation communautaire lequel prime sur les législations nationales* »<sup>123</sup>. Le degré de « remplacement » des dispositifs fiscaux nationaux varie en fonction de l'étendue des distorsions fiscales à éviter ou à supprimer<sup>124</sup>. Pour certains, l'harmonisation est effective en cas de « *présence d'une règle communautaire unique, voire uniforme, dans chaque État membre* »<sup>125</sup>. Ces définitions fournies par la Commission ainsi que par la doctrine ne doivent pas être source de confusion. Elles traitent toutes de l'unification ou de la substitution des règles adoptées par l'Union comme résultant de la méthode de l'harmonisation. Ces définitions nous laissent penser que l'harmonisation donne lieu à une unification des règles adoptées dans le domaine visé. Or, selon nous, l'harmonisation en matière de processus, de nature et d'effet est à distinguer de l'uniformisation. L'objet et les outils de ces deux méthodes divergent considérablement<sup>126</sup>.
168. Pour être effective, l'uniformisation nécessite une harmonisation préalable parfaite des législations fiscales nationales qui est très loin d'être réalisée. L'uniformisation fiscale englobe tous les aspects du processus fiscal allant de la détermination de l'assiette aux modalités de recouvrement en passant par les taux d'imposition. L'uniformisation substitue la compétence de l'Union à celle des États membres non seulement dans la mise en œuvre des législations fiscales, mais également dans leur adoption. De nombreux auteurs ont relevé les effets de substitution susceptibles de découler de la mise en œuvre de l'harmonisation. Nous retrouvons cette théorie en droit de l'Union européenne. Elle est parfaitement juste en ce que dans de nombreux domaines juridiques, l'harmonisation des législations s'est réalisée sans

---

<sup>121</sup> Commission européenne, COM (2006) 823 final intitulé « Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur » du 19 décembre 2006, 9 pages.

<sup>122</sup> En ce sens, v. AUJEAN M., « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », Gazette du palais, n° 6, 18 décembre 2003, pp. 3651-3661.

<sup>123</sup> En ce sens, v. AUJEAN M., « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s.

<sup>124</sup> ASSIMACOPOULOU E., L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté, LGDJ, Bibliothèque de science financière, juin 2000, p.120 la définit comme « *un mécanisme juridique d'alignement des droits nationaux qui cherche à éliminer, ou au moins, à atténuer les distorsions que les disparités de ces droits provoquent dans le cadre de la réalisation des objectifs communautaires en produisant des règles similaires (...). Le concept d'harmonisation présuppose donc l'existence de certaines disparités ou de différences qui doivent être éliminées ou diminuées pour ne pas entraver la réalisation des objectifs communautaires* ».

<sup>125</sup> DE FREMINET P., « A défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », LPA, n° 97, 15 mai 2002, p. 41.

<sup>126</sup> Certains auteurs vont, au contraire, distinguer deux conceptions de l'harmonisation. A ce titre, nous pouvons citer le professeur Montagnier selon lequel : « *une conception minimaliste, harmoniser les fiscalités signifie seulement que les systèmes d'imposition nationaux doivent être corrigés de manière à ce qu'ils ne faussent pas les conditions de concurrence, c'est-à-dire à ce qu'il n'y ait pas de mouvements de capitaux ou de produits, de créations d'entreprises motivés uniquement ou principalement par des considérations fiscales ; dans une conception maximaliste, on développe toutes les implications fiscales de l'objectif de réalisation d'un Marché commun fonctionnant comme un véritable marché interne, ce qui conduit à terme à la suppression des frontières fiscales (...). Ceci suppose un rapprochement de leur taux. Mais cette mesure ne peut être prise isolément : ce rapprochement postule que chaque Etat tire une proportion à peu près égale de ses ressources budgétaires des impôts directs et des impôts indirects. On passe ainsi, nécessairement, de la simple modification de tels ou tels impôts à un rapprochement, aussi difficile qu'ambitieux, de la structure des fiscalités nationales* », in « Fiscalité », RTDE, 1976, pp. 497-498.

heurts et a été facilitée<sup>127</sup> lors de l'adoption de l'Acte unique européen.

169. Le domaine fiscal, et plus spécifiquement celui de la fiscalité directe des entreprises, constitue une exception à cette vision de l'harmonisation susceptible de produire certains effets de substitution. Lorsque nombre de domaines juridiques ont vu le passage à la majorité qualifiée en vue de l'adoption d'actes visant à harmoniser les législations, la fiscalité directe est restée soumise au principe de l'unanimité ce qui compromet très fortement toute avancée législative dans ce domaine. De ce constat découlent deux éléments : l'inutilité de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises à la réalisation et au bon fonctionnement du marché intérieur ; et le protectionnisme étatique accru de ce domaine de compétences. Ces deux éléments nous autorisent à considérer que l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises est une méthode révolue.

## II/Le régime spécifique du rapprochement distinct de celui de l'harmonisation

170. La notion d'harmonisation n'étant pas clairement délimitée, il nous revient d'appréhender les modalités du rapprochement et de l'harmonisation afin de conclure à leur similarité ou au contraire à leur différenciation. Le caractère impératif de l'adoption des directives (A) va précéder l'analyse de la différenciation des critères juridiques du rapprochement et de l'harmonisation (B).

### A) Le caractère impératif de l'adoption de directives

171. L'absence de la fiscalité directe dans le Traité de Rome est justifiée par le fait que les rédacteurs du traité fondateur n'ont pas eu dans l'idée de mettre en œuvre une véritable politique fiscale communautaire<sup>139</sup> entendu au sens du droit interne. L'objectif était strictement délimité : celui de l'harmonisation des législations nécessaires au bon fonctionnement de la Communauté et, en particulier, du Marché commun. Ceci vise spécifiquement la fiscalité sur les marchandises. Les rédacteurs du Traité ont ainsi opté pour la levée des obstacles quantitatifs et tarifaires aux échanges s'exerçant au sein de la Communauté. Le traité instituant la Communauté économique européenne avait pour objectif de créer un marché commun caractérisé par une union douanière reposant à la fois sur la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux et sur l'élaboration

---

<sup>127</sup>V. VIGNES D., « Le rapprochement des législations mérite-t-il encore son nom ? », in Mélanges en hommage à Jean Boulouis, L'Europe et le droit, Paris, Dalloz, 1991, pp. 533-546, spéc. pp. 540-545.

<sup>139</sup> Nous pouvons nous référer à la définition formulée par le professeur Montagnier. selon lequel « la Communauté européenne n'a jamais eu de véritable politique fiscale. Au stade actuel de l'intégration communautaire, ce que l'on appelle parfois la politique fiscale de la Communauté ne peut être entendu comme la détermination des principes devant structurer un système fiscal de la Communauté inexistant, ni celui des Etats qui relève de leur compétence-en fixant par exemple la part des charges fiscales nationales devant reposer sur le revenu, sur la consommation et sur le patrimoine, ou même plus globalement le niveau global de la pression fiscale. Encore moins serait-il possible aujourd'hui de fixer des orientations quant à la contribution fiscale respective des différentes sources de revenu, voire quant à la répartition du produit de l'impôt entre les entreprises et les ménages. Jusqu'ici l'harmonisation a été seulement celle des impôts (...). Quant à la politique fiscale proprement dite, entendue aussi bien au sens statique de l'architecture générale des systèmes fiscaux nationaux qu'au sens dynamique de leur stratégie d'utilisation à des fins économiques, elle continue de relever de la souveraineté de chaque Etat-sous la seule limite juridique que les objectifs de politique poursuivis et les modalités d'imposition retenues respectent les exigences du droit communautaire », in « Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995-février 1997) », RTDE, 33 (2), avril-juin 1997, pp. 364-365.

de politiques communes n'intégrant pas la fiscalité directe. Quant aux traités de révision, aucun n'a donné lieu à l'insertion d'une disposition expresse et spécifique à la fiscalité directe. Aussi, aucune obligation n'a-t-elle été imposée aux États membres s'agissant de l'harmonisation de la fiscalité directe. C'est ce qui justifie notamment la présence de conditions très strictes à l'adoption de directives communautaires en matière fiscale.

172. La directive, constitue-t-elle l'unique moyen d'aboutir à une harmonisation de la fiscalité ? En matière d'impositions indirectes, le traité fondateur a quelque peu facilité l'harmonisation. L'article 99 TCEE dans sa version inhérente au Traité de Rome prévoit, en effet, d'harmoniser les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'accises et autres impôts indirects « *dans l'intérêt du marché commun* ». Cette condition est excessivement large. L'« *intérêt* » peut être interprété de multiples façons. L'Acte unique a modifié cet aspect en conditionnant l'harmonisation à la nécessité d'« *assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l'article 8 A* ». Trois éléments découlent de cette modification.
173. Le premier est le renvoi à l'article 8 A qui formule une date précise à l'achèvement du marché intérieur à savoir le 31 décembre 1992. Cette précision rend l'harmonisation de la fiscalité indirecte contraignante au même titre qu'elle la rattache indubitablement au processus d'achèvement du marché intérieur. Ceci n'est pas surprenant dès lors que le livre blanc de la Commission de 1985 sur ce point évoquait la nécessité de la suppression des frontières fiscales en visant spécifiquement la fiscalité indirecte.
174. Le second est, de ce fait, l'évocation de la nécessité de l'harmonisation à l'établissement et au fonctionnement du marché intérieur. Certains auteurs, et notamment le professeur Berlin, ont interprété cette modification comme révélant une portée très large de l'harmonisation de la fiscalité indirecte eu égard au marché intérieur au lieu et place du marché commun<sup>140</sup>. En effet, l'article 8 A inséré par l'Acte unique fournit une définition du marché intérieur comme comportant « (...) *un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée* (...) ». L'harmonisation de la fiscalité indirecte participe ainsi directement de la réalisation, du fonctionnement et de l'achèvement du marché intérieur.
175. Le troisième élément découle de l'absence d'une quelconque limitation textuelle quant à la nature de l'acte à adopter en vue de la réalisation de l'harmonisation. La première version de l'article 99 TCEE passe sous silence cet aspect lorsque la nouvelle version de cette disposition évoque la nécessité d'« *arrêter les dispositions touchant à l'harmonisation des législations* (...) ».
176. Qu'en retirons-nous du point de vue de la méthode d'intégration qu'est l'harmonisation appliquée à la matière fiscale ? Cette disposition applicable spécifiquement à la fiscalité indirecte nous fait la démonstration des contours de l'harmonisation législative dans ce domaine. Il s'agit d'une harmonisation à l'étendue très large, directement rattachée au fonctionnement du marché commun puis intérieur et qui est susceptible de revêtir différentes formes du point de vue des instruments juridiques susceptibles de la réaliser. Si nous partons du postulat que cette disposition témoigne du sens et de la nature de l'harmonisation fiscale, le parallèle avec le rapprochement des législations prévu par l'article 100 TCEE révèle un décalage criant. Ceci nous autorise à opérer une distinction très nette entre ces deux méthodes d'intégration.
177. L'exigence de l'unanimité reste, bien entendu, maintenue en matière d'harmonisation de la fiscalité indirecte. Néanmoins, dans cette hypothèse, une grande latitude est laissée aux États

---

<sup>140</sup> BERLIN D., Droit fiscal communautaire, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988, pp. 213-214.

membres et aux institutions communautaires s'agissant de la nature de l'acte normatif à adopter. Aucun instrument n'est visé spécifiquement. La mise en parallèle avec l'article 100 TCEE (art. 94 TCE devenu art. 115 TFUE) révèle une force contraignante absolue de cette dernière disposition.

178. Cette disposition dont nous avons considéré qu'elle était applicable aux impôts directs oblige les États à adopter spécifiquement et expressément une directive. Il va de soi que la non-évocation du règlement traduit la volonté de maintenir une large latitude d'action aux États membres. Or, la directive nécessite l'unanimité. L'occasion a été créée par l'Acte unique européen d'assouplir les modalités du rapprochement des législations avec l'insertion de l'article 100 A TCEE (devenu art. 95 TCE puis art. 114 TFUE) prévoyant la possibilité d'adopter des actes de rapprochement des législations qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur à la majorité qualifiée. Il permet de passer outre le caractère contraignant de l'unanimité et du caractère impératif de la directive. Or, le paragraphe 2 a expressément exclu le domaine fiscal de cette possibilité. Les traités de révision ont fait perdurer cette exception.

179. L'article 101 TCEE (devenu art. 96 TCE puis art. 116 TFUE) prévoit une procédure spécifique à l'élimination des distorsions de concurrence sur le marché commun. Il dispose que la Commission, qui constate l'existence d'une disparité entre les dispositions nationales faussant les conditions de concurrence et provoquant ainsi des distorsions, entre en consultation avec les États membres. Dans le cas où la consultation n'aboutirait pas à un accord, la Commission détient la possibilité de formuler des propositions au Conseil qui devront aboutir à l'adoption de directives à l'unanimité, et en cas d'échec, à l'adoption de « *toutes autres mesures utiles* » à la majorité qualifiée. Deux éléments se dégagent de cette disposition qui est, d'une part, la possibilité d'adopter des actes à la majorité qualifiée se substituant ainsi au caractère contraignant de l'adoption de directives à l'unanimité. D'autre part, cette disposition en ne visant aucun domaine juridique en particulier est susceptible de s'appliquer au domaine fiscal. Il s'agit dans ce dernier cas, d'un raisonnement *a contrario* reposant sur l'idée que cette disposition n'ayant pas exclu le domaine fiscal, elle peut en constituer un fondement<sup>141</sup>. Les auteurs ont relevé la complémentarité<sup>142</sup> existante entre cette disposition et l'article 100 TCEE dont nous avons considéré qu'elle s'appliquait au domaine fiscal. Le lien commun entre ces deux dispositions étant bien évidemment l'absence de limitation à un domaine juridique particulier ce qui permet de les étendre au domaine fiscal.

180. Néanmoins, deux problèmes se posent dès lors que nous envisageons l'applicabilité de l'article 101 TCEE (devenu art. 96 TCE puis art. 116 TFUE) en matière fiscale.

181. Le premier problème résulte de la nécessité de rapporter la preuve selon laquelle les disparités entre les législations fiscales nationales provoquent des distorsions de concurrence sur le marché commun. La corrélation entre disparités fiscales et distorsions de concurrence est évidente. L'ouverture des frontières douanières intracommunautaires a mis en évidence les liens existants entre ces deux aspects.

182. Le second problème découlant de cette hypothèse est que toutes directives fiscales doivent être adoptées à l'unanimité. Cette règle est directement liée au lien étroit existant entre la fiscalité et la souveraineté des États membres. Or, la seconde étape du processus envisagé

---

<sup>141</sup> En ce sens, v. COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 168.

<sup>142</sup> En ce sens, v. COMMUNIER J.-M., *idem*, p. 169. V. également, BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, Paris, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988, p. 216.

dans cette disposition est la possibilité de recourir à la majorité qualifiée. Ce seul élément suffit à exclure le domaine fiscal de cette disposition. La preuve de ce propos résulte de l'inexistence de directives fiscales adoptées sur le fondement de cet article<sup>143</sup>.

183. Aussi, pouvons-nous considérer que seul l'article 100 TCEE visant le rapprochement des dispositions nationales est susceptible d'être appliqué à la fiscalité directe des entreprises.

184. L'adoption des actes d'harmonisation est très différente de celle des directives de rapprochement<sup>144</sup>. Dans le premier cas, il est prévu que la Commission soumette ses propositions au Conseil qui statue à l'unanimité. Quant à la nature des actes à adopter, elle n'est pas spécifiée. La procédure est en quelque sorte facilitée. La procédure prévue pour l'adoption des directives devant mener au rapprochement est très stricte. L'article 100 TCEE prévoit, en effet, la nécessité pour la Commission de formuler des propositions au Conseil, mais également de consulter l'assemblée ainsi que le Comité économique et social dès lors que l'exécution des directives emporterait une modification de la législation d'un ou plusieurs États membres. Cette dernière précision est très surprenante lorsque nous nous rappelons que la directive provoque indéniablement des effets au sein des législations nationales dès lors que ces dernières ne sont pas d'ores et déjà conformes aux dispositions contenues dans les directives communautaires. En cas de non-conformité préalable, les dispositions nationales se voient, en effet, dans l'obligation d'être modifiées voire abrogées afin de faire l'objet d'une mise en conformité avec le droit communautaire dérivé bénéficiant de la primauté au même titre que les traités.

## **B) La différenciation des critères juridiques du rapprochement et de l'harmonisation**

185. Les articles 99 et 100 TCEE établissent une corrélation très nette entre le rapprochement des législations et la réalisation du marché commun. Dans le premier cas, l'« *harmonisation* » est expressément évoquée. Dans le second cas, c'est le « *rapprochement* » des législations qui est mentionné. Le dénominateur commun à ces deux dispositions résulte du lien existant entre la réalisation et le bon fonctionnement du marché commun et la mise en œuvre des législations nationales. Ceci n'est pas surprenant dès lors que le rapprochement suivi de l'harmonisation des dispositions nationales constitue la principale fondation de l'action normative des institutions de l'Union dans la perspective de la réalisation et du bon fonctionnement du marché commun devenu marché intérieur. Il s'agit du seul véritable lien existant entre ces deux dispositions qui au travers de l'énoncé des conditions requises pour l'« harmonisation » ou pour le « rapprochement » sont, *de facto*, très différentes.

186. Le rapprochement des législations prévu à l'article 100 TCEE (devenu art. 94 TCE et 115 TFUE) est conditionné par la nécessité d'une « *incidence directe* » sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun. De manière un peu surprenante, l'entrée en vigueur de

---

<sup>143</sup> Le professeur Communier rappelle que son application avait été évoquée s'agissant de la réglementation des aides d'Etat en matière de fiscalité directe des entreprises mais sans jamais avoir été effective, COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 169. Pour un développement de cette question, v. Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO n°C384 du 10 décembre 1998 ; v. également Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Doc. Com (2004), 434 du 9 février 2004. Renvoi Partie 2 Titre 1 Chapitre 2.

<sup>144</sup> Cette notion fait l'objet d'un développement exhaustif dans le chapitre second « L'absence d'harmonisation des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises ».

l'Acte unique européen n'a pas modifié la référence au « *marché commun* » dans cette disposition alors même que l'article 99 TCEE relatif à la fiscalité indirecte a vu le passage de l'évocation du « *marché commun* » à celle du « *marché intérieur* ». À cela, a été ajouté à cette dernière disposition, le renvoi au délai prévu à l'article 8 A qui, rappelons-le, fixe un échéancier strict au 31 décembre 1992 et fournit une définition du marché intérieur. Il aura fallu attendre près de vingt-trois ans pour que l'article 100 TCEE (devenu art. 94 TCE et 115 TFUE) voit sa modification effectuée<sup>145</sup>. C'est l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne en 2009 qui a substitué la référence du marché intérieur à celle du marché commun. Cet élément dénote d'un traitement différencié entre l'harmonisation de la fiscalité indirecte et le rapprochement des dispositions nationales susceptible d'englober la fiscalité directe des entreprises. Qu'est-ce qui justifie cette différenciation ?

187. La distinction entre marché commun et marché intérieur ne peut être cantonnée à une simple différenciation qui serait d'ordre purement terminologique. Ces termes expriment une évolution considérable de l'intégration européenne. Le marché commun était le principal objet du Traité de Rome. Sa mise en place a déterminé la réalisation des objectifs assignés à la Communauté ainsi que le développement de la plupart des politiques communautaires. La première étape de la réalisation du marché commun était la libéralisation du commerce des marchandises. C'est ce qui a justifié la volonté d'harmoniser la fiscalité sur les marchandises à savoir la fiscalité indirecte. Les droits de douane entre États ont ainsi été supprimés dès 1968 même si de nombreux obstacles non tarifaires ont perduré durant les années 1970. L'Acte unique européen adopté en 1986 a eu pour principal objectif d'approfondir le marché commun qui devenait le marché intérieur et de relancer l'économie européenne au travers notamment de la suppression des obstacles subsistants. Ce traité a assoupli les modalités des prises de décision à l'échelle communautaire visant à faciliter l'harmonisation législative dans divers domaines juridiques. À ce titre, l'insertion des articles 100 A et 100 B en constituent une parfaite illustration. L'ensemble de ces mesures a vu un succès : l'effectivité de la libre circulation des marchandises. Pourquoi avoir relaté l'évolution historique relative au marché commun ? Tout simplement, parce que celle-ci met en exergue l'ignorance du rapprochement des législations nationales ayant trait à la fiscalité directe. L'article 100 TCEE a maintenu l'évocation du marché commun, et ce, en dépit de l'adoption de l'Acte unique.

188. De surcroît, s'ajoute à cela l'exclusion expresse du domaine de la fiscalité s'agissant du champ d'application de l'article 100 A voué à faciliter le rapprochement des législations de l'article 100 TCEE. La souplesse inhérente à cette disposition s'exprime d'un triple point de vue<sup>146</sup>. D'une part, cet article se réfère aux « *mesures* » et non plus uniquement aux seules directives imposées par l'article 100 TCEE. D'autre part, il substitue la majorité qualifiée à l'unanimité pour l'adoption de ces « *mesures* ». Enfin, il suffit désormais que les dispositions à rapprocher aient « *pour objet* » l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur lorsque la disposition précédente requiert une « *incidence directe* » sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun. Cet assouplissement du rapprochement est à écarter dans notre domaine tel que le spécifie le paragraphe 2 de l'article 100 A TCEE.

---

<sup>145</sup> Le traité de Maastricht et le Traité d'Amsterdam n'ont pas non plus modifié la référence au marché commun dans l'article 100 TCEE devenu art. 94 TCE après l'entrée en vigueur du Traité d'Amsterdam. Il a fallu attendre le Traité établissant une Constitution pour l'Europe pour que l'évocation du marché intérieur se substitue à celle du marché commun. Ce traité n'ayant pas été adopté, il aura fallu l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne pour que cette modification soit effective.

<sup>146</sup> Dans le même sens, v. VIGNES D., « Le rapprochement des législations mérite-t-il encore son nom ? », in *Mélanges en hommage à Jean Boulouis, L'Europe et le droit*, Paris, Dalloz, 1991, pp. 542-543.

189. Tout semble avoir été fait pour que le rapprochement des législations fiscales soit cantonné à une époque révolue, celle du marché commun. L'Acte unique a, en quelque sorte, actualisé la disposition relative à la fiscalité indirecte en évoquant le marché intérieur et en renvoyant au délai prévu et à la définition de celui-ci tel qu'inséré dans le Traité à l'article 8 A par l'Acte unique. Rien de tout cela n'a été fait au sein de l'article 100 TCEE constituant la seule disposition susceptible d'être mise en œuvre en matière d'imposition directe des entreprises. L'harmonisation de la fiscalité indirecte a suivi le processus de l'intégration européenne, lorsque le rapprochement de la fiscalité directe a vu sa mort annoncée lors de l'adoption de l'Acte unique, véritable tournant dans l'histoire de l'intégration européenne.
190. Lorsque certains auteurs relèvent le fait que la notion de marché commun est « *plus vaste* »<sup>147</sup> que celle du marché intérieur, nous aurions plutôt tendance à considérer que la notion de marché commun est celle du passé alors que la notion de marché intérieur est celle du présent et du futur. Le marché intérieur reflète la volonté de supprimer toutes les différences existantes entre le marché européen et les marchés nationaux. Il symbolise l'évolution de l'intégration économique européenne. Nous retrouvons cette approche au sein de la jurisprudence de la Cour de justice. Celle-ci, selon une jurisprudence constante, 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 possible de celles d'un véritable marché intérieur* »<sup>148</sup>. De ce considérant, nous pouvons dégager l'idée selon laquelle le marché commun est un préalable à la mise en place d'un « *véritable marché intérieur* ». Il constitue une étape préparatoire au marché intérieur. La mise en place d'un marché intérieur est ainsi la concrétisation du marché commun<sup>149</sup>.
191. Or, le rapprochement des législations fiscales en matière d'imposition directe des entreprises n'a pas été considéré comme nécessaire à une telle évolution. Le Traité de Lisbonne a procédé à la réactualisation de cette disposition en l'insérant en quelque sorte dans un « nouveau » contexte, qui est celui du marché intérieur. Ce traité a été mis en œuvre en 2009, le marché intérieur a vu le jour en 1987 avec l'Acte unique européen. Aussi, est-il autorisé de penser que la seule disposition qui aurait pu permettre un véritable rapprochement des législations fiscales nationales a purement et simplement été évincée du processus d'intégration européen.
192. Cette analyse dénote d'une similarité inefficace entre harmonisation et rapprochement. Le second élément de distinction entre ces deux notions réside dans le critère de l'incidence directe, spécifique au rapprochement des dispositions nationales de l'article 100 TCEE. Ce critère est absent de la disposition du traité relative à l'harmonisation de la fiscalité indirecte.
193. L'adoption de directives en matière de fiscalité directe est soumise à une seconde condition évoquée sous l'expression d'« *incidence directe* ». Que signifie cette condition ? Aucun critère ni aucune méthodologie n'ont été prévus au Traité en vue de la délimitation de l'« *incidence directe* ». Le professeur Berlin a formulé des critères à cette condition en considérant notamment que « (...) *direct ne signifie pas effectif* »<sup>150</sup> et que « *l'exigence d'un lien direct entre la législation fiscale et le fonctionnement du Marché commun n'est pas*

<sup>147</sup> BERLIN D., Droit fiscal communautaire, Paris, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988, p. 217.

<sup>148</sup> V. CJ, 5 mai 1982, aff. 15/81, Gaston Schul Douane Expéditeur BV, Rec. 1982, p. 1409, point 33. Ce considérant a été repris, in CJ, 25 février 1988, aff. 299/86, Drexel, Rec. 1988, p. 1213, point 24.

<sup>149</sup> En ce sens, v. LEGER P. (ss. dir.), Commentaire article par article des traités UE et CE, Helbing and Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2000, p. 909 fournissant une interprétation de cet attendu selon laquelle « *la mise en place d'un « véritable marché intérieur » apparaît comme la suite, l'approfondissement et l'évolution dynamique du marché commun* ».

<sup>150</sup> BERLIN D., Droit fiscal communautaire, Paris, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988, p. 217 qui justifie cette distinction en considérant que « *c'est l'existence même des législations fiscales nationales différentes qui justifie leur harmonisation, car ces disparités exercent une incidence effective sur le fonctionnement du Marché commun, même si elle n'est pas condamnable* ».

*assimilable à l'exigence d'un lien exclusif* »<sup>151</sup>. Il a été rejoint par le professeur Communier ayant envisagé que le « terme « incidence directe » doit être interprété de manière large » dans la mesure où « il inclut non seulement les incidences effectives, mais également les incidences potentielles »<sup>152</sup>. Que retenir de ces analyses ? Nous considérons que ces présentations de la condition relative à « l'incidence directe » sont susceptibles d'induire en erreur. Il découle, en effet, de ces interprétations que le rapprochement des législations prévu à l'article 100 TCEE serait facilité par l'absence de précisions apportées à celles-ci. Selon nous, l'absence de critères précis au traité doublé d'une absence de méthodologie qui auraient pu favoriser l'appréhension de ce critère laisse une grande marge de manœuvre aux États qui voient ainsi leurs prérogatives fiscales préservées. Le caractère flou de ce critère aboutit, en effet, à imposer l'obligation aux institutions communautaires de rapporter la preuve selon laquelle les dispositions nationales ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun. Cette preuve presque impossible à rapporter porte gravement atteinte aux possibilités de rapprochement. La décision finale appartenant au Conseil, le caractère flou de cette condition conduit à laisser une grande marge de manœuvre aux États. Ceci est prouvé par les difficultés inhérentes à l'adoption de directives de rapprochement en matière de fiscalité directe des entreprises sur le fondement de cette disposition.

194. Le professeur Gest a caractérisé cette condition en estimant que la preuve de l'« incidence directe » des disparités fiscales sur le marché commun est rapportée dès lors qu'elle est « individualisable, quantifiable et d'une amplitude suffisante »<sup>153</sup>. L'individualisme des incidences inhérentes aux dispositions fiscales nationales est très difficile à établir dès lors que la fiscalité directe des entreprises n'est considérée ni comme un objectif de la Communauté, ni même comme une politique ou une action de celle-ci. Quant à l'incidence des disparités des fiscalités nationales sur le marché commun, elle est impossible à quantifier. S'agissant enfin de la suffisance de l'amplitude de l'incidence, cela reste un critère très subjectif qui fera l'objet d'une appréciation *in concreto* par les institutions communautaires que sont notamment la Cour de justice et la Commission européenne. Seuls des critères clairement établis auraient pu faciliter le rapprochement des législations en matière fiscale. Il s'agit d'un domaine politiquement et économiquement sensible qui n'autorise pas l'aléa. Aussi, est-ce très difficile d'appréhender strictement les contours de l'« incidence directe » qui pourtant conditionne et justifie d'éventuelles propositions de rapprochement des législations fiscales nationales.

195. Au flou inhérent à cette condition, répond le flou inhérent à la notion de rapprochement des législations qui ne peut être assimilée à celle d'harmonisation des impôts indirects connaissant une définition, un régime et une procédure révélés au sein d'une disposition spécifique du Traité. Ceci nous habilite à observer la notion de rapprochement comme étant plus large que celle d'harmonisation du point de vue de son champ d'application<sup>154</sup>. Ceci pourrait autoriser à penser que cette disposition est susceptible d'englober de nombreux aspects des fiscalités nationales. Or, la réalité est tout autre. L'absence d'objectifs

---

<sup>151</sup> BERLIN D., *idem*, p. 217.

<sup>152</sup> COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 168.

<sup>153</sup> GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, p. 113.

<sup>154</sup> En ce sens, v. BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, Paris, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988, p. 215 relevant que « (...) la rédaction des articles 100 et 101 est suffisamment large pour pouvoir englober, a priori, les autres impôts. Il n'est donc pas douteux que les législations fiscales, autres que celles visées à l'article 99, sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 100, comme d'ailleurs dans celui de l'article 101 ». Nous rejoignons ce constat s'agissant de l'application de l'article 100 aux impôts directs mais nous le nuançons s'agissant de l'article 101.

spécifiquement définis, de conditions clairement établies et d'une date butoir comme celle fixée pour l'harmonisation de la fiscalité indirecte, amoindrit considérablement le caractère très vaste de cette disposition. Ces conséquences inhérentes au flou juridique dans ce domaine n'ont fait l'objet d'aucune modification qui aurait pu être permise par les traités postérieurs. Ni l'Acte unique européen, ni le Traité de Maastricht, ni le Traité d'Amsterdam, ni le Traité de Nice, ni le Traité constitutionnel, ni le Traité de Lisbonne n'ont apporté une quelconque modification à l'article 100 TCEE. Seule la numérotation a été modifiée. Le processus de rapprochement en matière fiscale est resté figé. Cela en dépit de la présence de multiples répercussions de la fiscalité directe des entreprises sur le marché commun devenu intérieur non seulement du point de vue des distorsions de concurrence, mais également des discriminations ou obstacles aux libertés de circulation. Quant à l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises, elle a purement et simplement été ignorée dans les traités constitutifs et dans les traités de révision. La notion de rapprochement a été maintenue, tout comme la condition de l'incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun, ainsi que la procédure intégrant le Parlement et le Comité économique et social. Nous en retirons le refus absolu des États de favoriser un rapprochement poussé jusqu'à l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises et ainsi leur volonté de maintenir une différenciation très stricte entre l'harmonisation de la fiscalité indirecte et le rapprochement de la fiscalité directe.

196. Certains auteurs ont interprété ces conditions comme n'ayant qu'« *une faible portée juridique* »<sup>156</sup>. Ainsi la limite au rapprochement serait principalement de nature « politique ». Il est vrai que les principaux obstacles proviennent de l'absence d'une véritable volonté politique des États de procéder à une harmonisation communautaire de la fiscalité directe des entreprises. Nous venons toutefois de démontrer que les lacunes juridiques évidentes sont de nature à ralentir le processus de rapprochement des dispositions fiscales nationales et à empêcher toute perspective d'une véritable harmonisation fiscale en matière d'imposition directe des entreprises. Cette procédure autorise la qualification de la compétence fiscale de la Communauté comme étant « *subsidaire et conditionnelle* »<sup>157</sup> comparativement à celle des États qui est exclusive.

197. Quelles sont les incidences du caractère obscur de la notion d'harmonisation fiscale assimilée majoritairement au rapprochement ? Si nous nous fions à l'article 94 TCE (art. 115 TFUE), les États disposent d'une grande latitude en matière fiscale. L'harmonisation n'est pas clairement envisagée. Les critères de mise en œuvre du rapprochement ne sont pas non plus suffisamment précisés. Aussi, la seule certitude réside-t-elle dans le pouvoir d'initiative de la Commission européenne qui, depuis la création des Communautés, a multiplié les propositions dans ce domaine afin de rapprocher voire d'harmoniser les législations fiscales. Ce sont ces propositions qui vont nous permettre d'appréhender le sens et la portée de l'harmonisation fiscale qui, en réalité, ne semblent pouvoir être véritablement délimités qu'au travers des propositions formulées par la Commission<sup>158</sup>. Ce sera l'occasion de démontrer le décalage voire le paradoxe existant entre l'harmonisation législative inexistante au Traité en matière de fiscalité directe des entreprises et l'harmonisation comme souhaitée par la Commission. La portée des diverses propositions formulées par la Commission et divers comités d'experts autorise, en effet, l'évocation de l'harmonisation. L'autre certitude que nous

<sup>156</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, n°4, 1990, p. 249.

<sup>157</sup> V. LOPEZ C., « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne ? », LPA, n° 61, 27 mars 2000, pp. 5-12.

<sup>158</sup> En ce sens, v. MONTAGNIER G., « Politique fiscale », relevant que « (1) *a Commission, organe d'initiative législative communautaire, a dû ainsi déterminer elle-même, de façon évolutive, le domaine de l'harmonisation, et sa politique d'action en la matière* », in Dictionnaire juridique de l'Union européenne (ss. Dir. BARAV A. et PHILIP C.).

pouvons, d'ores et déjà, relever réside dans la stricte limitation de la perspective de l'harmonisation de la fiscalité directe au contexte du marché commun. Le passage du marché commun au marché intérieur annoncé dès l'Acte unique européen et consacré par la ratification du Traité de Maastricht a sonné le glas de l'harmonisation fiscale en matière d'imposition directe des entreprises.

198. Au caractère restrictif des dispositions du Traité en matière d'harmonisation de la fiscalité directe s'est substitué le caractère extensif des propositions formulées par la Commission dans ce domaine. Ce caractère extensif est justifié par le flou inhérent à la notion d'harmonisation, et encore plus de « rapprochement » évoqué au sens de l'article 94 TCE. De manière paradoxale, la souplesse inhérente à cette disposition censée préserver les prérogatives régaliennes des États membres a permis d'étendre les prérogatives de la Commission qui ne se trouve pas limitée dans la teneur de ses propositions. La preuve en est rapportée par les multiples propositions formulées par celle-ci qui, le plus souvent, appréhende de manière très large le rapprochement de la fiscalité directe des entreprises comme susceptible de mener à une véritable harmonisation. Il n'est pas rare d'y retrouver des propositions d'harmonisation des assiettes, mais également des taux d'imposition des sociétés. C'est ce que nous allons démontrer en analysant l'évolution des diverses propositions de la Commission dans ce domaine. Cette analyse nous permettra de tracer les contours et l'évolution de l'harmonisation fiscale telle qu'appréhendée par l'institution européenne disposant du pouvoir d'initiative.

## **Section II : La portée variable de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises**

199. Quels sont les objectifs de l'harmonisation fiscale communautaire en matière d'imposition directe des entreprises ? D'une apparente simplicité, cette question soulève en réalité de nombreuses difficultés provoquées par le caractère obscur des objectifs et des buts de la mise en place d'une véritable politique fiscale communautaire qui intégrerait la fiscalité directe des entreprises. Aussi, l'analyse nécessite une appréhension fonctionnelle de l'harmonisation fiscale dans ce domaine à savoir comme un instrument mis au service d'objectifs généraux.

200. Les objectifs et, corrélativement, le contenu de l'harmonisation fiscale évoluent à la fois en fonction des époques et des propositions faites sur cette question. L'harmonisation varie non seulement dans la conception qui en est faite, mais également dans sa teneur. Cela n'est pas surprenant dès lors que nous établissons un parallèle entre le contenu de l'harmonisation et les prérogatives de la Communauté. A l'élargissement des attributions de la Communauté répond une évolution du contenu de l'harmonisation des législations. Les multiples rapports, programmes, communications sur cette question en font la démonstration. Sans être trop exhaustive, il est indispensable de relater les diverses propositions formulées par la Commission afin de relever le contraste existant entre l'idée générale selon laquelle l'harmonisation des impôts directs des entreprises n'est pas nécessaire au marché commun et la volonté de la Commission d'harmoniser cet aspect de la fiscalité nationale. L'écart est si important entre l'absence de disposition expresse sur cette question au sein du traité et l'attention qui en est portée par la Commission européenne qu'il est nécessaire d'analyser les contours de ce qui constitue, en réalité, un véritable paradoxe. Seule une analyse de la variabilité des objectifs de l'harmonisation fiscale nous permet d'appréhender et de justifier

cet antagonisme ce qui nous rapprochera du sens véritable de la notion d'harmonisation fiscale en matière d'imposition directe des entreprises.

201. L'harmonisation fiscale totale et complète a pour objectif la mise en œuvre d'une neutralité fiscale parfaite. Elle est irréaliste et non juridiquement justifiée en matière de fiscalité directe des entreprises (I). Le tempérament de l'harmonisation marquée par un retour progressif au simple rapprochement des législations fiscales conformément au traité est, au contraire, la clé d'un succès illustré par les directives adoptées en 1990, mais dont la portée nécessite de remettre en cause leur qualificatif de directives d'harmonisation<sup>159</sup>. Il ne s'agit plus, en effet, d'harmoniser les fiscalités directes des entreprises, mais bien d'apporter des correctifs à certains aspects de leurs dispositifs fiscaux susceptibles de porter atteinte à l'établissement et au bon fonctionnement du marché intérieur (II).

### **I/L'échec de l'harmonisation fiscale « totale » en matière de fiscalité directe des entreprises**

202. Quel est l'objectif général de l'harmonisation ? L'objectif est « *de ne pas fausser les conditions de concurrence au sein du marché européen et de faire disparaître les obstacles à l'exercice de la libre circulation des hommes, des services, des biens et des capitaux en Europe* »<sup>160</sup>. L'harmonisation recèle un double objectif : favoriser la loyauté des conditions de concurrence, et supprimer les obstacles au libre exercice des libertés de circulation. Il s'agit des objectifs traditionnels de la construction communautaire prévus à l'article 3 TCEE<sup>161</sup>. De ces dispositions, nous retirons la nécessité d'un rapprochement des législations nationales indispensable au fonctionnement du marché commun qui doit se traduire par la suppression des obstacles aux libertés de circulation ainsi que des conditions de libre concurrence. La réalisation de cette action communautaire nécessite que les États « *s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent traité* » en vertu de l'article 5 §2 TCEE.

203. Le caractère très général de cette rédaction autorise l'inclusion du domaine fiscal à la réalisation des objectifs du Traité. L'évocation de « *toutes mesures* » comme celle d'« *obstacles* » ou de « *législations nationales* » peuvent parfaitement être interprétées comme s'appliquant aux mesures, obstacles ou législations de nature fiscale. Néanmoins, l'absence de référence expresse à la fiscalité ne permet pas d'y déceler la possibilité d'une action fiscale communautaire. La fiscalité se manifeste comme ne devant pas porter atteinte à la réalisation de ces objectifs, mais non pas comme un moyen d'y parvenir<sup>162</sup>. Les traités de révisions n'ont apporté aucune modification à cette thèse.

204. En matière fiscale, comme en tout autre domaine juridique, la Communauté dispose d'une compétence d'attribution. Celle-ci est prévue, à l'article 5 TCE disposant que « *la Communauté agit dans les limites des compétences qui lui sont conférées et des objectifs qui*

---

<sup>159</sup> Renvoi chapitre second.

<sup>160</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RFFP « L'Union et les finances publiques nationales », n° 68, décembre 1999, p. 130.

<sup>161</sup> Nous visons, plus spécifiquement l'alinéa c) de l'article 3 TCEE qui exige « *l'abolition entre les Etats membres, des obstacles à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux* » ; l'alinéa f) prévoit « *l'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché commun* », et enfin l'alinéa h) dispose de la nécessité du « *rapprochement des législations nationales dans la mesure nécessaire au fonctionnement du marché commun* ».

<sup>162</sup> Ce constat est à nuancer en matière de fiscalité indirecte qui fait l'objet d'une disposition spécifique prévoyant la nécessité de son harmonisation à l'échelle communautaire.

*lui sont assignés* » par le traité. La compétence fiscale de la Communauté est expressément prévue à l'article 93 TCE en matière d'impositions indirectes dès lors que l'harmonisation de ces impôts est explicite. En matière d'impôts directs, l'article 94 TCE ne prévoyant qu'un simple « rapprochement », il est nécessaire de considérer la compétence fiscale de la Communauté comme étant « *subsidaire et conditionnelle* »<sup>163</sup>. Les propositions fiscales de la Commission posent la question de la compétence des institutions communautaires en matière de fiscalité directe, mais également celle de leur légitimité à agir dans ce domaine.

205. Les systèmes fiscaux nationaux peuvent ainsi être envisagés comme susceptibles de fausser la libre concurrence et de porter atteinte aux libertés de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux et non comme susceptibles de favoriser ces objectifs. Néanmoins, la fiscalité directe des entreprises a toujours fait l'objet d'une attention particulière en ce qu'elle peut atteindre, au sens négatif du terme, ces deux objectifs. Ceci se justifie au regard des dispositions susvisées. L'attention n'est pas la compétence. La Communauté ne dispose pas, en effet, d'une compétence fiscale expresse qui serait prévue dans les traités.
206. La confrontation de ce pan de la fiscalité et du marché commun a connu de nombreuses variétés qu'il est nécessaire de relater afin de dégager les contours de l'harmonisation fiscale voulue par la Commission dans ce domaine. Aussi, allons-nous démontrer que l'harmonisation fiscale totale voulue par la Commission a échoué en raison de sa non-conformité au Traité (A) et d'un contexte de crise non propice à l'harmonisation fiscale (B).

### **A) La non-conformité au Traité de l'harmonisation fiscale totale**

207. Les débuts de la construction communautaire révèlent un paradoxe évident entre l'absence de dispositions expresses au traité relatives à l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises et la portée des propositions de la Commission dans ce domaine visant à la mise en œuvre d'une harmonisation fiscale globale et complète.
208. La volonté d'une harmonisation fiscale totale apparaît dès le rapport du Comité fiscal et financier dit rapport Neumark en 1962. Il prévoyait déjà une harmonisation des systèmes d'imposition des entreprises au sein de la Communauté. Ce comité avait en charge l'analyse des disparités fiscales existantes et la formulation des propositions en vue de les éliminer<sup>164</sup>. Pour la première fois, un comité d'expert appréhendait globalement la problématique de l'harmonisation fiscale à savoir la fiscalité indirecte ainsi que la fiscalité directe. Le Comité a posé les fondations de l'harmonisation fiscale en formulant les grandes lignes directrices de l'action fiscale de la Communauté. Ce rapport fait abstraction des bases juridiques du traité et lie politiques économiques et politiques fiscales. Il relevait, en effet, « *l'interaction entre politiques économiques des États membres et politiques fiscales comme un fait essentiel et logique d'une convergence globale, à terme, des structures économiques et donc aussi fiscales dans la Communauté* »<sup>165</sup>.

---

<sup>163</sup> LOPEZ C., « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne ? », LPA, n° 61, 27 mars 2000, pp. 5-12.

<sup>164</sup> La mission confiée à ce comité était celle d'examiner « a) *si et dans quelle mesure des disparités existant actuellement dans les finances des pays membres empêchent partiellement, ou même totalement, l'instauration d'un marché commun créant et garantissant des conditions analogues à celles d'un marché intérieur* » et « b)  *dans quelle mesure il est possible d'éliminer ces disparités qui entravent considérablement la formation et le fonctionnement du marché commun* ».

<sup>165</sup> BURGIO M. B., « Une avancée importante du droit fiscal européen : les textes adoptés et proposés en matière de fiscalité des entreprises depuis 1990 », Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, n°4,

209. Sans relater plus précisément les conclusions de ce rapport depuis longtemps très connues, il nous revient uniquement de relater les trois phases<sup>166</sup> de ce « programme » afin de déterminer l'objet de ce rapport fondateur dans notre domaine. La première phase, considérée comme étant la plus urgente à mettre en œuvre, vise principalement la fiscalité indirecte à savoir la suppression de la taxe en cascade sur le chiffre d'affaires au profit de la taxe sur la valeur ajoutée. La fiscalité directe n'est pas occultée même si elle intervient de manière subsidiaire. Le rapprochement des fiscalités des dividendes et des intérêts y est envisagé ainsi que la prévision de la conclusion d'une convention multilatérale visant à pallier les doubles impositions économiques. Il s'agit d'une phase préparatoire censée favoriser l'aboutissement des projets évoqués.
210. La seconde phase se présente comme une phase de concrétisation de ces mesures. L'objectif annoncé est celui d'une harmonisation de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu.
211. La troisième phase consacre la mise en œuvre concrète de ces mesures ainsi que la création d'un « service commun de renseignements aux fins d'assurer un contrôle fiscal efficace ».
212. Ce rapport vise ainsi pour la première fois, sous l'angle de l'harmonisation, différents aspects de la fiscalité directe des entreprises. D'une part, il préconise une « *harmonisation poussée* » des dispositions relatives aux méthodes d'assiette et de recouvrement de l'impôt sur les sociétés. D'autre part, il envisage la création d'une retenue à la source s'agissant des bénéficiaires distribués. Enfin, il évoque la nécessité de rapprocher les législations fiscales de manière à faciliter la conclusion d'une convention fiscale multilatérale nécessaire à la résolution de la problématique de la double imposition économique.
213. Les propositions formulées par le Comité Neumark défendent clairement l'objectif d'une harmonisation complète de la fiscalité directe des entreprises. Il fait abstraction des dispositions du Traité et notamment de l'article 100 TCEE qui n'envisage qu'un simple « *rapprochement* » des dispositions nationales. Cela, en dépit de l'idée défendue par le rapport selon lequel l'harmonisation doit être distinguée de l'unification des systèmes fiscaux nationaux. Ce rapport fondateur dévoile ainsi la volonté de la Commission de procéder à une véritable harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Les experts du Comité ont ambitionné une suppression totale des frontières fiscales conditionnant selon eux la mise en place d'un véritable marché commun.
214. La Commission quant à elle, ne publie son premier « programme » que cinq années plus tard en 1967<sup>167</sup>. Elle y reprend la majorité des propositions formulées par le Comité Neumark dans un document se présentant sous la forme d'une communication. Ce programme apporte une précision selon laquelle « *il convient de limiter les harmonisations à ce qui est effectivement nécessaire soit à l'établissement soit au fonctionnement du marché commun* ». Hormis l'utilisation du terme « *harmonisation* », il s'agit d'un renvoi très net à l'article 100 TCEE, fondement du rapprochement des dispositions nationales, et par extension des fiscalités directes nationales. La Commission, en effet, va formuler des propositions dans ce domaine. Elle évoque la nécessité de rechercher des solutions en vue d'un allègement de la charge fiscale sur les bénéficiaires distribués. En cela, elle porte une attention particulière à la fiscalité

---

1990, pp. 3-15, spéc. p. 3.

<sup>166</sup> Pour une évocation de ces trois phases, v. notamment AUJEAN M. « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et spéc. pp. 16-17 ; v. également MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1976, p. 499.

<sup>167</sup> Communication de la Commission au Conseil du 26 juin 1967, Supplément au Bulletin des Communautés européennes, n° 8/1967. V. COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, pp. 148-149. V. également MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1976, pp. 499-501.

des dividendes. Elle envisage également de faciliter les regroupements d'entreprises s'agissant de leur restructuration ou de leur concentration. Cela passe par l'amélioration du régime des sociétés mères-filles d'États membres différents<sup>168</sup> ainsi que la mise en œuvre d'un régime fiscal commun aux fusions et apports d'actifs entre sociétés mères différents<sup>169</sup>. Nous y retrouvons l'origine des directives mères-filiales, et fusions qui ne se verront adoptées qu'en 1990. Au cours d'une seconde phase, et conformément au rapport Neumark, elle maintient la volonté d'harmoniser les modalités du calcul et de rapprocher les taux de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés ainsi que de coordonner les modalités du contrôle et du recouvrement de cet impôt.

215. Ce premier programme d'action fiscale nous fait la démonstration d'une appréciation extensive du mandat conféré à la Commission par l'article 100 TCEE<sup>170</sup>. Il n'est pas suffisant, en effet, que la Commission ait affirmé, au sein du préambule de cette communication, qu'« (e)n établissant ce programme, (la Commission) s'est inspirée du principe qu'il convient de limiter les harmonisations à ce qui est effectivement nécessaire soit à l'établissement, soit au fonctionnement du Marché commun » pour considérer qu'elle s'y est strictement tenue. La portée de ces propositions, en particulier celle relative à l'harmonisation de l'assiette et du taux de l'impôt sur les sociétés, dévoile *a contrario* une vision extensive de l'article 100 TCEE n'indiquant qu'un simple « rapprochement » et conditionnant celui-ci à une « incidence directe » et non pas seulement à une simple nécessité eu égard à l'établissement et au fonctionnement du marché commun. Notre volonté n'est pas de nier que les propositions de la Commission sont efficaces et qu'elles se justifient du point de vue des distorsions fiscales présentes sur le marché et portant notamment atteinte à l'objectif d'une saine concurrence. Néanmoins, dès lors que nous avons démontré que le rapprochement des législations ne peut être assimilé à l'harmonisation de celles-ci, il est évident que la Commission ne se trouve pas légitime juridiquement à formuler des propositions d'une telle ampleur et d'une telle portée, constitutives d'une véritable harmonisation fiscale, mais non prévue au Traité en matière d'imposition directe des entreprises. Il s'agit de la première démonstration d'une tendance qui va se confirmer dans les années qui vont suivre : une volonté de la Commission de pallier l'insuffisance du Traité dans ce domaine. Or, n'omettons pas que la Commission qui détient, certes, un pouvoir d'initiative exclusif ne peut passer outre les limites formulées au Traité. Juridiquement, ce sont les traités qui déterminent et encadrent ses prérogatives. Il est évident que la fiscalité directe des entreprises aurait dû faire l'objet d'une insertion expresse et spécifique au Traité dès lors qu'il était prévisible que cet aspect de la fiscalité risquait de provoquer des distorsions de concurrence ainsi que des atteintes aux libertés de circulation. Toutefois, cette absence est insuffisante pour que les États acceptent la volonté intégrationniste de la Commission dans ce domaine. Le vide juridique légitime ainsi les contestations politiques.

---

<sup>168</sup> V. Proposition de directive relative à la fiscalité des sociétés mères-filiales d'États membres différents du 16 janvier 1969, JOCE du 22 mars 1969, p. 7.

<sup>169</sup> V. Proposition de directive relative à la fiscalité des fusions, scissions et apports d'actifs intervenant entre sociétés d'États membres différents du 16 janvier 1969, JOCE du 22 mars 1969, p. 1.

<sup>170</sup> Pour une interprétation contraire, nous retrouvons notamment le professeur Montagnier relevant une « interprétation étroite calquée sur la formule de l'article 100 », in MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1976, p. 500.

## B) Un contexte de crise, obstacle à l'harmonisation fiscale

216. Le rapport Werner datant du 8 octobre 1970 concernait la réalisation des étapes de l'Union économique et monétaire<sup>171</sup>. Ce rapport est fondamental en ce qu'il énonce les différentes étapes nécessaires à la réalisation de l'union économique et monétaire. Il avance bien évidemment la nécessité d'un renforcement des politiques économiques, la coordination et l'harmonisation des politiques budgétaires<sup>172</sup> ainsi que l'abolition des obstacles aux mouvements de capitaux<sup>173</sup>. Qu'en est-il de la participation des politiques fiscales à une telle réalisation ? Ce rapport signe la mise en corrélation de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises et de la réalisation de l'Union économique et monétaire. De manière assez surprenante, ce rapport affirme très clairement que : « *dans le domaine des impôts directs, il faudra harmoniser certains types d'impôts qui sont susceptibles d'avoir une influence directe sur les mouvements de capitaux à l'intérieur de la Communauté. En l'occurrence, il s'agit notamment de l'harmonisation du régime fiscal appliqué aux intérêts provenant des valeurs mobilières à revenu fixe et aux dividendes. De même, il faudra entamer et poursuivre activement l'harmonisation de la structure des impôts sur les sociétés* »<sup>174</sup>.
217. Le rapport sur lequel reposent les fondations de l'Union économique et monétaire défend la nécessité d'une harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Ni, l'Acte unique européen qui décidait de l'établissement d'un grand marché intérieur sans frontières et estimant indispensable de compléter celui-ci par une véritable union économique et monétaire en conférant à la Communauté les prérogatives nécessaires à une telle union ni, le Traité sur l'Union européenne instituant l'union économique et monétaire n'ont envisagé une telle harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Pourtant, une telle unification économique et surtout monétaire a mis en lumière les divergences entre les systèmes fiscaux nationaux ce qui a pu accroître la concurrence fiscale devenue dommageable entre États. Le Conseil a suivi les recommandations du rapport Werner dans une résolution du 22 mars 1971<sup>175</sup> en évoquant la nécessité de l'harmonisation de la structure de l'impôt sur les sociétés ainsi que de la fiscalité des intérêts d'obligations et de dividendes<sup>176</sup>. Cela n'a pas été suivi d'effet.
218. Quelles sont les justifications à l'absence de mise en œuvre des propositions du rapport Werner en matière de fiscalité directe des entreprises ? Il est surprenant que les propositions du rapport Werner n'aient donné lieu à aucun résultat concret, et ce, d'autant plus que le rattachement de l'harmonisation fiscale à la réalisation de l'union économique et monétaire aurait pu favoriser un tel processus. Pour comprendre ce rejet, il est nécessaire de situer ce rapport dans le contexte dans lequel il s'établit. Les raisons de son échec sont susceptibles de s'y trouver. Nous avons jusque-là quelque peu occulté le contexte dans lequel les différentes

---

<sup>171</sup>L'objectif d'une union économique et monétaire entre les pays membres de la Communauté économique européenne (CEE) avait été adopté par le sommet des Six à La Haye les 1<sup>er</sup> et 2 décembre 1969 et a été confirmé par le sommet des neuf de Paris des 19 et 21 octobre 1972 envisageant la fin des années 1980 comme objectif de réalisation. Néanmoins, les gouvernements n'ont pu se mettre d'accord sur le plan d'ensemble présenté par Pierre Werner, président du Gouvernement et ministre des Finances du Luxembourg.

<sup>172</sup>V. Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté dit "Rapport Werner", Supplément au Bulletin 11, 1970, 71 pages, spéc. p. 20. Sur ce point, v. MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1976, pp.501-502 ; v. également COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 149.

<sup>173</sup>Rapport « Werner », p. 21.

<sup>174</sup>Rapport « Werner », idem, p. 21.

<sup>175</sup>JOCE du 27 mars 1971, p. 1.

<sup>176</sup>Le Parlement européen a confirmé cette prise de position dans sa résolution du 8 mai 1972, J.O.C.E. 56 du 2 juin 1972, p. 8 spéc. point 10 évoquant « la nécessité d'une véritable politique fiscale communautaire ».

propositions de la Commission s'inséraient, et ce, pour une raison très simple qui est que le principal obstacle était juridique, mais également politique, car lié à la volonté des États de préserver leur souveraineté en matière fiscale. Or, le contexte dans lequel a été établi le rapport Werner est riche d'enseignements s'agissant du recul progressif de la méthode d'intégration que constitue l'harmonisation fiscale. Nous avons dénombré quatre principaux obstacles.

219. Le premier obstacle est de nature politique. L'obstacle politique était fondamental dans la résolution de cette question. Dans la perspective de l'achèvement du marché commun, les problématiques fiscales à régler étaient nombreuses. Néanmoins, attendre leur résolution aurait nécessité le fait « *qu'il aurait fallu se résoudre à reporter aux calendes grecques la réalisation effective du Marché commun* »<sup>177</sup>. L'interaction existante entre l'harmonisation fiscale et le marché commun requiert de s'interroger sur la nécessité d'harmoniser la fiscalité en vue de la réalisation et du bon fonctionnement du marché commun. Se pose ainsi la question de la nécessité de l'harmonisation comme préalable à l'ouverture des frontières intracommunautaires. Aussi les obstacles politiques ont eu des effets sur la question de la nécessité de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises à l'endroit du marché commun. La réponse à cette question a été majoritairement négative tant les difficultés sont importantes. Les difficultés envisagées sont de diverses natures. Elles peuvent être techniques, mais également économiques, politiques et sociales. Toutefois, il est évident que la fiscalité directe des entreprises recèle des influences certaines sur l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun ce qui rend le rapprochement des fiscalités nationales indispensables<sup>178</sup>. L'existence de ces influences permet de justifier du caractère éminemment politique du refus des États de mettre en œuvre une telle harmonisation. L'obstacle politique s'illustre du point de vue des États membres soucieux de préserver leurs prérogatives exclusives dans ce domaine.

220. Le deuxième obstacle est de nature institutionnelle. Il se révèle du point de vue du système institutionnel européen qui exige une véritable refonte. Le traité de Rome a, en effet, prévu une répartition claire des attributions de chaque institution, mais qui ne répond pas aux exigences de l'harmonisation fiscale. Deux problèmes se posent. Le premier est celui de la lourdeur de la procédure prévue en matière de rapprochement des législations telle que visée à l'article 100 TCEE. Cette disposition prévoit depuis le Traité de Rome que les propositions de directives doivent émaner de la Commission et être soumises à la consultation du Parlement européen et du Comité économique et social préalablement à la délibération du Conseil. La perspective de l'entrée de nouveaux États membres accroît d'autant plus les difficultés inhérentes à cette procédure qui constitue la seule voie possible de l'adoption de directives en matière de fiscalité directe des entreprises.

---

<sup>177</sup> GOUADAIN D., « La fiscalité française et l'Europe 20 ans de fiscalité européenne », RF. Compt., 1990, n° 213, pp. 68-83, spéc. p. 69.

<sup>178</sup> Cette position connaît des contradicteurs. A ce titre, nous retrouvons notamment le professeur Berlin qui a, très tôt, remise en cause la théorie selon laquelle l'harmonisation fiscale, en particulier des régimes d'imposition des sociétés, serait indispensable à la réalisation du marché commun. Ce dernier relevait dès 1988 que « *c'est toutefois, lorsque l'on envisage son côté pratique, que surgissent des doutes sur son côté opportun, réalisable et même utile. L'harmonisation de la pression fiscale sur les entreprises n'est sûrement pas opportune, politiquement parlant, si l'on se place dans une optique nationale : les contraintes économiques (aggravement de la pression fiscale sur certaines entreprises), budgétaires (éventuellement pertes de recettes fiscales) ou sociales (compensation de ces pertes par un relèvement de l'impôt sur le revenu) qui en résulteraient ne sont souhaitées par aucun des Etats membres* », in Droit fiscal communautaire, Paris, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988, pp. 377-378. En ce sens, v. également SALIN P., « L'harmonisation fiscale : une fausse bonne idée ? », Droit et patrimoine, n° 54, nov. 1997, pp. 20-21 qui affirme très clairement que « (l) *harmonisation n'est, (...), ni nécessaire ni souhaitable par principe* ».

221. Le deuxième problème porte plus spécifiquement sur le fait que les directives européennes, dans ce domaine, puissent être adoptées par l'exécutif européen que représente le Conseil sans que le Parlement européen soit clairement investi dans le processus décisionnel ? Ce dernier n'est que consulté sur les questions fiscales. Quant à la transposition effectuée par les parlements nationaux, elle ne suffit pas à satisfaire les exigences des implications souveraines de la loi fiscale prévue à l'article 34 de la Constitution. Il ne s'agit que d'une simple transposition de dispositions qui auront été adoptées en amont. Le triptyque initiative de la Commission, consultation du Parlement, et adoption du Conseil ne favorise pas l'harmonisation fiscale. Cet obstacle institutionnel révèle l'existence d'un véritable « *déficit démocratique* »<sup>179</sup> au sein de la Communauté européenne qui ne favorise pas une telle harmonisation des fiscalités directes nationales.

222. Le troisième obstacle est de nature économique. L'échec de l'harmonisation fiscale est dû en grande partie à la volonté des États de préserver leurs compétences en matière fiscale, mais pas uniquement. Deux éléments de nature économique modifient substantiellement l'approche de la Commission s'agissant de l'harmonisation fiscale. Cette modification provient, tout d'abord, de la crise économique que connaît le monde occidental. À la suite du conflit israélo-arabe, le mois d'octobre 1973 voit une forte augmentation des prix et des exportations des pays producteurs de pétrole du Moyen-Orient à l'égard de certains pays européens. Cela est à l'origine de nombreux problèmes économiques dans toute la Communauté. La crise économique donne lieu à ce que la Commission privilégie une action fiscale nationale plutôt que communautaire s'agissant de la relance des investissements et de la création d'emplois. Elle substitue la conception nationale de la fiscalité à la conception communautaire qui avait prédominé jusqu'alors. Cette substitution repose sur l'idée selon laquelle l'objet de la fiscalité ne peut être réduit à un simple moyen de générer des recettes. Il s'agit d'un instrument de stabilisation conjoncturelle et de distribution des richesses. Or, l'organisation institutionnelle de la Communauté, le caractère réduit de son budget, les divergences existantes entre les États membres, et la mise en place du système monétaire européen ne lui permettent pas de se saisir des prérogatives fiscales nationales plus efficacement que ne l'auraient fait les États<sup>180</sup>.

223. L'échec de l'harmonisation provient également de l'idée selon laquelle la concurrence fiscale est susceptible d'être appréhendée comme un régulateur pouvant à terme aboutir à un rapprochement des systèmes fiscaux. Cet argument repose sur une vision de l'Europe se résumant à un grand marché. La vision est strictement économique. Le développement de la concurrence fiscale dommageable a constitué un frein à l'harmonisation fiscale, car ce

---

<sup>179</sup> Cette expression est notamment employée par VILLEMOT D., *L'harmonisation fiscale européenne*, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 1991, p. 121. La thèse d'une refonte indispensable du système institutionnel européen en vue d'un rapprochement des fiscalités directes nationales est également défendue ardemment par Michel AUJEAN dans l'ensemble de ses écrits. Pour des articles, v. notamment « Quelles fiscalités dans l'Union européenne du 21<sup>e</sup> siècle ? », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 2, 1997, pp. 111-116 ; « Où en est-on des politiques d'harmonisation des législations fiscales en Europe ? », *Droit et patrimoine*, n° 73, juillet-août 1999, pp. 6-10 ; « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination dans l'UE », *Droit fiscal*, n° 4, 25 janvier 2007, pp. 7-8 ; « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », *Gazette du palais*, n° 6, 17/18 décembre 2003, pp. 3651-3661 ; « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », *Gazette du palais*, n° 53, 22 février 2007, p. 4 ; « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du palais*, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 ; « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1, n° 1, pp. 238-249. Pour des ouvrages, v. notamment AUJEAN M. et SAINT-ETIENNE C. (ss. Dir.), *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence*, Paris, PUF, Coll. *Le Cercle des économistes*, 2009, 184 pages.

<sup>180</sup> V. en ce sens MONTAGNIER G., « L'harmonisation communautaire des impôts directs », *RFFP*, n° 4 « Les finances de la Communauté européenne », 1983, pp. 123-124.

phénomène a pu laisser croire à une convergence des systèmes fiscaux nationaux. De surcroît, il a directement participé au développement d'une résistance des États souhaitant à tout prix préserver leurs compétences et leurs recettes fiscales. Cependant, la convergence des fiscalités directes nationales permise par la concurrence fiscale est à distinguer du rapprochement et de l'harmonisation entendue au sens des traités. Le rapprochement des fiscalités nationales permis par la mise en œuvre de l'intégration économique communautaire est également à distinguer de l'harmonisation. L'intégration économique peut être définie comme l'ensemble des « opérations liées et complémentaires, consistant à établir et aménager au mieux toutes les relations économiques souhaitables pour les échanges, à rendre progressivement plus compatibles les éléments composant l'ensemble et à faire converger de plus en plus ces projets vers un optimum pour l'ensemble »<sup>181</sup>. L'intégration économique communautaire implique, certes un rapprochement<sup>182</sup> des fiscalités nationales, mais ce processus est à distinguer de l'harmonisation.

224. Le quatrième et dernier obstacle est de nature contextuelle. Les années 1970 au sein desquelles s'insère notamment le rapport Werner dévoilent, en effet, une phase de transition pour la Communauté économique européenne qui va connaître crise et relance. Ce contexte de crise va donner lieu à une relativisation des propositions d'harmonisation de la Commission s'agissant de la fiscalité directe des entreprises.

225. Historiquement, les années 1970 sont marquées par de multiples événements qui vont se répercuter sur les perspectives de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. À la fin des années 60, la Communauté économique européenne des six souhaite sortir du blocage qui fait suite au second veto du Général De Gaulle à l'entrée de la Grande-Bretagne dans le marché commun. Nous nous situons dans la perspective du premier élargissement. De surcroît, nous devons faire face à de nombreuses réticences face à l'idée d'une politique monétaire commune qui est pourtant évoquée au sein du Traité de Rome aux articles 103 à 108. Le traité consacre également la libre circulation des paiements et des capitaux<sup>184</sup>.

226. Lors du sommet de La Haye de décembre 1969, les chefs d'États et de gouvernements décident de donner un essor décisif à la phase définitive du marché commun. À ce titre, ils chargent Pierre Werner<sup>185</sup> de formuler des propositions précises et de fixer une procédure par étapes en vue de la réalisation de cet objectif. Il se trouve ainsi chargé de l'élaboration d'un projet détaillé en vue d'explorer les voies de la réalisation d'une Union économique et monétaire. Il doit établir un rapport analytique permettant de dégager les options fondatrices d'une réalisation progressive de l'Union économique et monétaire au sein de la Communauté européenne. En cela, la priorité est attribuée à la réalisation de l'Union économique et monétaire.

227. Or, deux optiques s'opposent au sein du Comité Werner. D'une part, nous retrouvons les « monétaristes » qui situent l'unification monétaire à la base de l'intégration économique. D'autre part, les économistes considèrent, au contraire, que l'unification monétaire ne peut aboutir sans une coordination préalable des politiques économiques.

228. Le Plan Werner peut ainsi être appréhendé comme un compromis entre les thèses

---

<sup>181</sup> GAUDILLAT A. et RIMBAUX E., « Impôts directs et politique fiscale européenne », Revue d'économie politique, mars-avril 1997, p. 257 cité par BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RFFP « L'Union et les finances publiques nationales », n° 68, décembre 1999, p. 130.

<sup>182</sup> En ce sens, v. BELTRAME P. et MONTAGNIER G., idem, p. 130.

<sup>184</sup> Art. 67 à 73 TCEE.

<sup>185</sup> Pierre Werner était à l'époque le premier ministre et le ministre des Finances du Luxembourg.

« monétaristes » et « économistes » qui s'opposent au sein du Comité. Le projet Werner est ambitieux au regard du contexte et des controverses dans lequel il s'établit. Il propose, en effet, la création irréversible et par étapes de l'Union économique et monétaire à laquelle il attribue une vocation politique fondamentale.

229. Nous y retrouvons notamment les objectifs fondateurs d'une croissance économique satisfaisante, d'un haut degré d'emploi, de la mobilité des facteurs de production, de la libéralisation des échanges mondiaux ainsi que la suppression des frontières fiscales entre les six États membres de la Communauté économique européenne. Depuis, ces objectifs n'ont eu de cesse d'être repris dans les différents programmes de l'organisation européenne<sup>186</sup>. Pour atteindre ces divers objectifs, le rapport préconise notamment la poursuite des politiques communes des six États membres, la mise en œuvre d'une plus grande flexibilité et d'une coordination entre leurs politiques budgétaires ainsi qu'une harmonisation des taux de TVA et des droits d'accises.

230. Comment expliquer que l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises, en dépit de son retentissement évident sur le marché commun, et plus encore s'agissant de la transformation de ce marché en une véritable union économique et monétaire, ait été occultée ?

231. L'établissement de ce rapport aurait dû constituer le tremplin à la consécration de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises tant attendue par la Commission européenne. Or, les propositions du Comité Werner ont purement et simplement été abandonnées. Nous l'expliquons par une volonté implicite de favoriser la réalisation de l'Union économique et monétaire qui aurait pu être entravée par la mise en œuvre d'une harmonisation de la structure de l'impôt sur les sociétés. Les problématiques politiques et économiques étaient d'ores et déjà nombreuses. Il a ainsi fallu procéder à des choix. La relativisation, par la Commission, de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises pourtant défendue par le rapport Werner a été purement stratégique. La stratégie évidente de la Commission européenne est prouvée par l'évocation de la nécessité d'une harmonisation de ce domaine de compétences dans le rapport Werner suivi de l'approbation du Conseil dans sa résolution du 22 mars 1971. Cette résolution a clairement pour objet de préciser les échéances et d'accroître les objectifs des mécanismes d'intégration<sup>187</sup>. La poursuite de l'harmonisation de la structure des impôts sur les sociétés y est clairement évoquée comme constituant l'un des éléments du programme fiscal concomitant à l'achèvement de la première étape de la réalisation de l'union économique et monétaire fixé au 1<sup>er</sup> janvier 1974. Cette résolution du Conseil a clairement pu laisser penser qu'elle constituerait la première étape décisive vers une mise en œuvre effective de l'harmonisation de ce domaine. Cela, dès lors que l'harmonisation fiscale était indissociablement liée aux étapes préparatoires de l'Union économique et monétaire. Ceci peut surprendre en ce qu'aucun projet d'harmonisation de la fiscalité directe n'a été adopté. Quant à la Commission européenne qui prend acte de cette résolution, elle se cantonne à cette volonté du Conseil qui n'aboutira, en réalité, qu'à l'adoption de deux directives qui modifient et précisent une directive de 1969 sur les droits d'enregistrement s'agissant des sociétés<sup>188</sup>.

232. Il est très surprenant de constater un tel paradoxe entre la volonté d'harmoniser cet aspect de la fiscalité et l'absence presque totale de l'adoption de textes législatifs dans ce domaine. Ce

---

<sup>186</sup> Nous songeons plus spécifiquement à la stratégie de Lisbonne de 2000 et la stratégie « Europe 2020 ».

<sup>187</sup> Sur ce point, v. notamment MONTAGNIER G., « Fiscalité européenne », RTDE, n° 2, 1974, pp. 326-328.

<sup>188</sup> Directive du 7 novembre 1974, J.O. L., 303/9 du 13 novembre 1974 modifiant la directive du 17 juillet 1969, J.O. L., 249/25 du 3 octobre 1969. Ce texte n'a eu pour objet que de remplacer le paragraphe 2 de l'article 5 de la directive de 1969 en fixant différemment la base d'imposition minimale du droit d'apport.

paradoxe est, en réalité significatif, de l'existence d'une double approche de la fiscalité directe. La première approche est de nature communautaire. Elle repose sur l'idée selon laquelle la fiscalité est un outil indispensable à la réalisation des objectifs d'intégration communautaire qu'ils soient politiques, économiques ou sociaux. La deuxième approche est nationale. Dans ce cadre, la fiscalité est appréhendée comme des « (...) *instruments d'action au service des politiques de stabilisation conjoncturelle et de redistribution des ressources entre les individus, les activités et les régions* »<sup>189</sup>. L'approche communautaire de la fiscalité a prédominé globalement jusqu'au lancement de l'Union économique et monétaire. Les États s'y sont ralliés en faisant montre de leur consentement. Toutefois, ce consentement n'a pas été suivi d'effets, ce qui prouve le retour en force de l'approche nationale de la fiscalité dès la préparation du passage à la seconde étape de l'UEM. Cette prédominance de l'appréhension nationale de la fiscalité a été acceptée par les institutions communautaires qui ont dû s'adapter et revoir, à la baisse, leurs conceptions de l'harmonisation fiscale en y intégrant l'idée selon laquelle « *les impôts sont, dans le cadre de chaque État, des instruments d'action conjoncturelles et structurelles* »<sup>190</sup>. Cette conception nationale de la fiscalité renvoie, en réalité, à l'idée selon laquelle chaque système fiscal national comporte des particularités qui rendent irréaliste toute idée d'une harmonisation préalable des « *structures économiques, fiscales, sociales ou financières des différents États membres* »<sup>191</sup>.

233. Certains expliquent cette omission de la fiscalité directe des entreprises comme provenant du fait que « *l'incidence de ce type d'imposition sur le développement équilibré de l'économie communautaire apparaissait certainement trop diffuse* »<sup>192</sup> au début du fonctionnement du marché commun. Il nous est permis de formuler des doutes à l'égard ce propos. Le rapport Werner a clairement établi qu'« (...) *il faudra entamer et poursuivre activement l'harmonisation de la structure des impôts sur les sociétés* »<sup>193</sup>. Aussi, les incidences des divergences existantes entre les différentes fiscalités nationales ont été envisagées comme susceptibles de comporter des risques sur la mise en œuvre effective de l'Union économique et monétaire. De surcroît, le Conseil dans sa résolution de 1971 a expressément défendu l'idée d'une poursuite de l'harmonisation de l'imposition de la structure des sociétés. La reconnaissance du lien indéniable existant entre fiscalité directe des sociétés et évolution du marché commun n'a pas suffi à faire adopter des directives dans ce domaine. Cela peut s'expliquer par l'idée selon laquelle la Communauté européenne ne détenait pas les moyens indispensables à la réalisation de son ambition. Envisager l'harmonisation fiscale à l'échelle communautaire nécessitait de prendre en considération le rôle national de la fiscalité comme constitutive d'un instrument devant être mis au service de la conjoncture et de la redistribution. Or, la Communauté n'était pas en mesure de répondre à de tels objectifs<sup>194</sup>. Par analogie avec le principe de subsidiarité, l'action de la Communauté n'était pas en mesure d'être plus efficace qu'une action nationale. De ce fait, la fiscalité directe devait rester du ressort des États membres. Aussi, ce n'est pas le principe de la nécessité de l'harmonisation fiscale communautaire qui est remis en cause, mais bien ses modalités de mise en œuvre qui, par leur complexité, se trouvent compromises.

<sup>189</sup> MONTAGNIER G., « Fiscalité européenne », RTDE, 1975, p. 533. Nous y retrouvons cette distinction.

<sup>190</sup> MONTAGNIER G., idem, p. 533.

<sup>191</sup> En ce sens, v. avis du Comité économique et social, 13 décembre 1973, J. O. C., 115/17 du 28 septembre 1974 cité par MONTAGNIER G., « Fiscalité européenne », RTDE, 1975, p. 534.

<sup>192</sup> MONTAGNIER G., « Fiscalité européenne », RTDE, n° 2, 1974, p. 326. Le commentateur poursuit son propos en admettant expressément que « (p)ourtant, pour ne prendre que cet exemple, il était assez vain de penser que la liberté de circulation des capitaux pourrait alimenter les investisseurs nationaux sans de graves distorsions d'Etat à Etat, si la taxation des revenus de capitaux mobiliers et le mode de calcul du bénéfice imposable des entreprises comportaient de trop profondes divergences ».

<sup>193</sup> V. Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté dit "Rapport Werner", Supplément au Bulletin 11, 1970, 71 pages, spéc. p. 21.

<sup>194</sup> En ce sens, v. notamment MONTAGNIER G., « Fiscalité européenne », RTDE, 1976, p. 498.

234. Ces difficultés, qu'elles soient, politiques, institutionnelles, économiques, contextuelles et techniques participent à la relativisation de l'harmonisation fiscale par la Commission européenne. Le programme d'harmonisation fiscale de la Commission qui aurait dû être adopté en 1974 et qui a vu le jour qu'en 1975, devait consacrer l'harmonisation fiscale comme constitutive d'une phase préparatoire de l'Union économique et monétaire. L'objet et la portée du programme d'action fiscale de la Commission révèlent, au contraire, un véritable tournant pris par la Commission à l'endroit de l'harmonisation fiscale.

## **II/Le tempérament de la volonté d'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises**

235. La période sous examen témoigne de nombreux changements du point de vue de la conception de l'harmonisation fiscale par la Commission. L'harmonisation perd sa qualité d'objectif de la Communauté pour être reléguée au rang de simple instrument mis au service d'objectifs généraux (A) avant d'être purement et simplement occultée dans le cadre du processus d'achèvement du marché intérieur consacré par l'Acte unique européen (B).

### **A) L'harmonisation fiscale, un instrument au service d'objectifs généraux**

236. Les prémices du tournant sont révélées par le programme d'action fiscale du 23 juillet 1975. La Commission formule une communication qui, une fois encore, énonce qu'« *en ce qui concerne le proche avenir, il est préférable de s'en tenir à l'essentiel et donc de limiter l'action de la Communauté aux mesures absolument indispensables* » même si elle poursuit en précisant qu'« *elle tient néanmoins à indiquer qu'à plus long terme d'autres actions seront nécessaires dans la perspective d'une intégration plus poussée* »<sup>195</sup>. Aussi, la Commission suit-elle une double voie. D'une part, elle limite son action en matière fiscale en rappelant les multiples « contraintes » susceptibles de circonscrire l'harmonisation fiscale. D'autre part, elle annonce sa volonté de poursuivre l'intégration fiscale européenne. Ces propos sont encore à relativiser dès lors que les propositions qu'elle formule en matière d'imposition directe des entreprises sont d'une large portée. Aussi, cible-t-elle à court terme l'élimination des doubles impositions ainsi que la lutte contre les transferts déguisés de bénéfices entre les sociétés d'un même groupe au moyen de prix de cession anormaux et enfin, le rapprochement des règles de détermination du bénéfice imposable des entreprises.

237. À ce titre, elle va formuler une proposition de directive le 1<sup>er</sup> août 1975<sup>196</sup> visant à harmoniser complètement l'impôt sur les sociétés à savoir l'assiette, mais également les taux. Cette directive était également axée sur la double imposition des flux transfrontaliers que sont les dividendes résultant de la distribution des bénéfices engendrés par les entreprises. Cette démarche a été, à juste titre, qualifiée de « *globale et ambitieuse* »<sup>197</sup>. La globalité provient, semble-t-il, de l'unification de l'harmonisation fiscale et de la perspective de mise en œuvre

---

<sup>195</sup> Communication de la Commission au Conseil (COM (75) 391 final) du 23 juillet 1975 relative à un programme d'action en matière fiscale transmise au Conseil le 30 juillet 1975, Bull. C.E n°9/1975, p. 110. Sur ce point, MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1976, pp. 502-514. V. également COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 150.

<sup>196</sup> Supplément 10/75 au bulletin des Communautés européennes. Sur ce point, v. MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1976, pp. 512-514.

<sup>197</sup> LE GALL J.-P., « « L'harmonisation européenne de la fiscalité directe des entreprises » analyse et perspectives du rapport Ruding », Droit fiscal, n° 13, 31 mars 93, p. 624.

de l'Union économique et monétaire. Cette proposition de directive résume, à elle seule, l'optique de la Commission à cette époque qui était d'intégrer parfaitement cet aspect de la fiscalité. De ce point de vue, la réalisation du marché commun nécessitait une harmonisation totale de l'imposition directe des entreprises. L'harmonisation se rapproche de l'uniformisation par son caractère global allant de la détermination de l'assiette jusqu'à la fixation des taux de l'impôt sur les bénéfices réalisés par les entreprises devant se situer entre 45 et 55 %<sup>198</sup>. S'agissant plus spécifiquement de l'imposition des bénéfices distribués, la Commission propose un système d'imputation partielle et une retenue à la source perçue par chaque État membre de 25 % sur les dividendes distribués par les sociétés de cet État quel que soit le bénéficiaire de ces dividendes. Le Parlement européen n'a pas rendu d'avis sur cette proposition. Au sein d'un rapport provisoire de 1980, ce dernier souligne la nécessité d'une réflexion préalable sur l'harmonisation de l'assiette. Ce rapport marque un recul du Parlement européen sur cette question alors même qu'en 1972 ce dernier défendait dans une résolution « *la nécessité d'une véritable politique fiscale communautaire* »<sup>199</sup>. Ce constat avait été relativisé par le Comité économique et social dès l'année suivante considérant que « *de façon générale, la recherche d'une uniformisation préalable des structures (...) fiscales (...) des différents États membres ne peut être considérée comme réaliste, compte tenu des caractéristiques nationales et locales* »<sup>200</sup>.

238. Il était nécessaire de rappeler ce projet dès lors que son retrait en 1990<sup>201</sup> annonce les changements fondamentaux de perspective de la Commission sur cette question qui va faire application d'une nouvelle méthode d'intégration dans ce domaine.

239. Cette proposition, selon nous, fait encore complètement abstraction des dispositions du traité susceptibles d'être interprétées comme limitant la mise en œuvre d'une politique fiscale communautaire uniquement à la réalisation des objectifs du marché commun. L'objet de cette proposition de directive est d'aboutir à une neutralité fiscale complète. Or, le traité dans son article 100 suggère uniquement le rapprochement des dispositions nationales comme moyen de réaliser et de faire fonctionner le marché commun. Les dispositions fiscales sont à intégrer dans cet objectif. Elles y participent. La Commission, quant à elle, à travers la force de ses propositions, détient la volonté de mettre en œuvre une véritable politique fiscale harmonisée et communautaire qui reposerait sur une méthode spécifique d'intégration juridique qui est l'harmonisation. Or, si comme nous l'avons démontré, le rapprochement est à distinguer de l'harmonisation, les propositions de la Commission ne reposent sur aucune base juridique solide. En matière de fiscalité directe des entreprises, il est plus juste de traiter d'une politique de rapprochement que d'une véritable politique d'harmonisation fiscale<sup>202</sup>.

240. Cette idée découle directement du rapport Burke qui consacre le tournant amorcé par la proposition de directive de 1975, dans un contexte toujours dominé par la volonté de la Commission d'une harmonisation totale de l'imposition directe des entreprises. L'objet de ce rapport est de recenser les actions à entreprendre au niveau communautaire afin de réaliser les conditions fiscales d'une véritable intégration économique, de supprimer les obstacles s'y opposant et de trouver les moyens de les surmonter<sup>203</sup>. Ce rapport énonce que

---

<sup>198</sup> Sauf exception prévue à l'article 3 de la proposition de directive autorisant les États « *dans des cas particuliers et pour des raisons de politique économique, régionale ou sociale bien déterminée* » de mettre en œuvre un taux différent voire une exonération complète.

<sup>199</sup> JOCE du 2 juin 1972, p. 8, point 10.

<sup>200</sup> JOCE 115 du 28 septembre 1974, p.17 et s.

<sup>201</sup> Pour un historique de l'évolution de cette proposition de directive, v. MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1980, pp. 730-731.

<sup>202</sup> En ce sens, v. LEROY M., « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n°393, décembre 1995, p. 676.

<sup>203</sup> Nous retrouvons l'objet de ce rapport dans l'introduction.

« *l'harmonisation fiscale telle qu'elle est conçue ne vise pas à établir une politique fiscale communautaire et ne constitue pas non plus une fin en soi. Elle fait partie des moyens et des pouvoirs attribués à la Communauté en vue de l'accomplissement de ses tâches* »<sup>204</sup>. Ce rapport confirme que l'objet de l'harmonisation fiscale n'est pas de donner lieu à l'établissement d'une politique fiscale communautaire. D'un point de vue juridique, c'est tout à fait juste en ce que l'harmonisation doit, par essence, donner lieu à la création d'un droit fiscal communautaire. De surcroît, l'harmonisation n'est pas évoquée dans les « missions » de la Communauté telles qu'énoncées par l'article 2 TCEE. Elle apparaît uniquement en substance dans les « actions » de l'article 3 TCEE notamment aux alinéas c) et f) portant respectivement sur l'abolition des obstacles aux libertés de circulation et l'établissement d'une saine concurrence au sein du marché commun. Même si le choix du terme « *harmonisation* » est inapproprié, l'idée que sous-tend ce rapport est parfaitement juste. Le rapprochement de la fiscalité directe des entreprises n'est qu'un instrument, et non une véritable méthode d'intégration, qui doit être mise au service de la réalisation d'objectifs généraux de la Communauté. Cette thèse est corroborée par l'article 100 TCEE, fondement juridique du rapprochement des dispositions fiscales nationales, qui assimile la mise en œuvre de ce rapprochement à une incidence directe des dispositions nationales visées à l'endroit de l'établissement et du bon fonctionnement du marché commun.

241. L'harmonisation n'est pas une « *fin en soi* »<sup>205</sup>. Il s'agit selon nous, de l'élément principal de ce rapport. Cette expression a été très largement reprise<sup>206</sup>. Elle signifie que l'harmonisation fiscale ne constitue pas un objectif de la Communauté, mais uniquement le moyen d'atteindre ces objectifs que sont notamment l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun. Cela est notamment justifié par l'absence de l'harmonisation fiscale dans l'énumération des « missions » et des « actions » de la Communauté évoquée respectivement aux articles 2 et 3 TCEE. L'harmonisation en matière fiscale est ainsi passée de la qualification de méthode à celle d'instrument. La différence est considérable. Dans le premier cas, cette qualité signifie que l'harmonisation va être mise en œuvre afin d'atteindre des objectifs spécifiques. Dans le second cas, l'harmonisation va être mise au service d'objectifs très généraux notamment « *l'abolition, entre les États membres, des obstacles à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux* »<sup>207</sup> ainsi que « *l'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché commun* »<sup>208</sup>. Appréhender l'harmonisation fiscale comme une méthode d'intégration revient à envisager la possibilité de créer une politique fiscale communautaire qui reposerait sur un droit fiscal communautaire édictant des règles de droit qui s'imposeraient de manière homogène à l'ensemble des États membres. Au contraire, appréhender l'harmonisation fiscale comme un instrument revient à faire usage de l'harmonisation comme un moyen susceptible de participer à l'accomplissement des objectifs généraux de la Communauté notamment celui de

---

<sup>204</sup> Rapport de la Commission au Conseil sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté (rapport Burke), COM (80) 139 Final du 27 mars 1980, Bulletin des C.E., supplément 1/80, point 3.

<sup>205</sup> Rapport Burke, p. 3.

<sup>206</sup> V. BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RFFP « L'Union et les finances publiques nationales », n° 68, décembre 1999, p. 138. V. également MONTI M., « Fiscalité : voir ensemble les enjeux fondamentaux (interview) », Revue des affaires européennes, n° 2, 1996, pp. 85-88. V. LOPEZ C., « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne ? », LPA, n° 61, 27 mars 2000, pp. 5-12. La Commission en a également régulièrement fait état. Pour MONTAGNIER G., in « La politique fiscale », cette idée signifie qu'« (i)l ne s'agit pas plus d'unifier les législations fiscales nationales selon un modèle communautaire unique que de rapprocher autoritairement des pressions fiscales nationales qui reflètent largement des philosophies politiques divergentes quant à la satisfaction des besoins individuels par l'intervention de l'Etat ou par le recours à l'initiative privée », in Dictionnaire juridique de l'Union européenne (ss. Dir. BARAV A. et PHILIP C.).

<sup>207</sup> Article 3 c) TCEE.

<sup>208</sup> Article 3 f) TCEE.

réaliser un marché commun et d'en assurer son bon fonctionnement. L'harmonisation fiscale devient un instrument au service des libertés de circulation et de la libre concurrence<sup>209</sup>. L'harmonisation définie comme un simple instrument est, selon nous, à assimiler au rapprochement des dispositions évoqué à l'article 100 TCEE (art. 94 TCE devenu art. 115 TFUE).

242. La Commission, dans ce rapport, se conforme aux dispositions du Traité en spécifiant qu'en matière d'impôts directs « *il convient de procéder à un rapprochement des charges fiscales des entreprises pour qu'une concurrence équitable puisse s'établir entre les entreprises des différents États et que les mouvements de capitaux ne soient pas provoqués par des considérations fiscales* »<sup>210</sup>. Un changement fondateur intervient qui est l'utilisation du terme « *rapprochement* » remplaçant ainsi celui d'« *harmonisation* » jusque-là utilisé par la Commission. De surcroît, se trouve évoquée la corrélation très nette existante entre la fiscalité directe des entreprises et l'objectif d'une saine concurrence sur le marché. Ceci invite à considérer que la Commission limite désormais strictement sa volonté de rapprocher les impositions des entreprises à l'objectif d'une concurrence non faussée dans le marché commun tel qu'explicité par l'article 3 f) TCEE. L'harmonisation fiscale devient ainsi « *une condition du bon fonctionnement des politiques communes à mettre en œuvre dans différents domaines, ainsi que du système financier des ressources propres* »<sup>211</sup>. Aussi, ce rapport révèle-t-il un changement très net de perspective reposant sur l'abandon d'une volonté d'harmoniser la fiscalité directe des entreprises dans le sens d'une suppression des frontières fiscales en vue d'aboutir à la mise en œuvre d'une neutralité fiscale<sup>212</sup>. La preuve en est rapportée par la limitation de l'action fiscale de la Communauté à la définition d'une assiette commune de l'impôt sur les sociétés<sup>213</sup>. C'est ce que révèle l'objectif annoncé par la Commission, dans ce rapport. Nous sommes très éloignés de la volonté originare de la Commission d'harmoniser les assiettes ainsi que les taux et de coordonner les modalités de contrôle et de recouvrement de l'impôt. Au contraire, ce rapport témoigne d'un renvoi implicite au principe de subsidiarité selon lequel la liberté des États de concevoir leurs systèmes fiscaux doit être maintenue sauf exception de distorsions importantes portant atteinte à l'établissement et au bon fonctionnement du marché commun conformément à l'article 100 TCEE. Ce principe signifie que l'action de la Communauté, en matière fiscale, doit être limitée aux cas où elle est nécessaire et dans la mesure où elle est plus efficace que l'action isolée des États membres.

243. Ce rapport consacre un véritable tournant. Ce revirement est d'ailleurs explicitement justifié par les difficultés inhérentes à l'harmonisation fiscale expressément relatées dans ce rapport. Nous retrouvons les différents obstacles que nous avons précédemment évoqués et qui ont pu justifier l'absence de mise en œuvre des propositions du rapport Werner. Les obstacles sont politiques dès lors qu'ils renvoient au protectionnisme formulé par les États s'agissant de leurs prérogatives en matières fiscales. Ils sont également économiques au regard de l'objet de la fiscalité, de la mise en œuvre du Système monétaire européen, ou encore de la disparité entre les systèmes fiscaux nationaux<sup>214</sup>. Ces difficultés sont susceptibles de justifier ce qui

---

<sup>209</sup> V. en ce sens, COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, pp. 150-152, spéc. p. 151 relevant, à juste titre, que « (t)oute volonté de mise en œuvre d'une politique fiscale communautaire s'estompait ».

<sup>210</sup> Cité par MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1980, p. 720.

<sup>211</sup> MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1980, p. 719.

<sup>212</sup> L'opposition avec les objectifs communautaires en matière de fiscalité indirecte est caractérisée dans ce rapport évoquant que dans ce domaine : « *il s'agit d'éliminer les frontières fiscales, c'est-à-dire de supprimer dans les échanges entre États membres la taxation des importations, la détaxation des exportations et les contrôles aux frontières pour réaliser un véritable marché unique à l'intérieur de la Communauté* », cité par MONTAGNIER G., *idem*, p. 720.

<sup>213</sup> V. MONTAGNIER G., *idem*, pp. 727-728.

<sup>214</sup> Pour un développement, v. Rapport Burke, chapitre II et V. Pour une synthèse, v. MONTAGNIER G.,

constitue, en réalité, l'annonce d'un changement fondamental de perspective en termes d'intégration fiscale communautaire s'agissant de l'imposition directe des entreprises. Ce tournant dans la volonté de la Commission n'est pas anodin. Il est encore directement lié au contexte dans lequel il s'insère.

## **B) L'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises exclue du processus d'achèvement du marché intérieur**

244. Ce tournant a été confirmé par le livre blanc de la Commission portant sur « l'achèvement du marché intérieur » de juin 1985<sup>216</sup>. Trois objectifs se dégagent de ce livre blanc : la stimulation de la reprise économique, la garantie des libertés de circulation et la fusion des marchés nationaux en un marché unifié pour le 31 décembre 1992. Il s'agissait ainsi de faire disparaître les dernières frontières juridiques, fiscales et techniques intérieures et de concrétiser toutes les ambitions qui avaient été laissées en suspens dans la mise en œuvre du marché commun européen lancé en 1958. Ce document a été ensuite repris lors des travaux préparatoires à la conclusion en février 1986 de l'Acte unique européen entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 1987.
245. Ce document est essentiel en ce qu'il formule un véritable programme planifié des actions à mener pour réaliser le marché unique au plus tard le 31 décembre 1992. Il évoque la nécessité de faire un choix entre un approfondissement de l'intégration économique ou faire de l'Europe une simple « zone de libre-échange »<sup>217</sup>. L'objectif premier du Traité de Rome instituant la Communauté économique européenne était d'établir une union douanière achevée en 1968. Cet objectif se voit en quelque sorte renouvelé avec ce Livre blanc, fondement de l'Acte unique, affirmant que « *l'union douanière devait précéder l'intégration économique, l'intégration économique doit précéder l'unité européenne* »<sup>218</sup>.
246. Afin de permettre l'approfondissement de l'intégration économique présentée comme un préalable de l'« *unité européenne* », ce livre blanc évoque la nécessité de supprimer les frontières fiscales. De manière paradoxale, ce document occulte complètement la fiscalité directe des entreprises<sup>219</sup>. Aussi, lorsqu'il est généralement admis que la Commission européenne décide d'insuffler un nouvel élan à l'harmonisation fiscale parallèlement à l'achèvement du marché intérieur, pouvons-nous en douter s'agissant de l'imposition directe des entreprises. La fiscalité directe des entreprises ne participe-t-elle pas de l'achèvement du marché intérieur alors que les distorsions fiscales se présentent comme un obstacle à

---

« Fiscalité », RTDE, 1980, pp. 720-721.

<sup>216</sup> Le Conseil européen des 29 et 30 mars 1985 décide de s'orienter sur « *des actions visant la réalisation, d'ici 1992, d'un grand marché unique créant ainsi un environnement plus propice à la stimulation de l'entreprise, de la concurrence et les échanges* ». Pour faire suite à la demande du Conseil d'élaborer un programme détaillé en vue de la réalisation de ces différentes actions, le 14 juin 1985, Jacques Delors, président de la Commission européenne transmet au Conseil un projet d'accord sur l'achèvement du marché intérieur. Il se présente sous la forme d'un « livre blanc » présenté par la Commission au Conseil européen de Milan des 29-30 juin 1985 qui l'approuve.

<sup>217</sup> V. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, « L'achèvement du marché intérieur-Livre blanc de la Commission à l'intention du Conseil européen (Milan, 28/29 juin 1985) », COM (85) 310 final du 13 juin 1985, point 219 selon lequel : « *(l)Europe est arrivée à la croisée des chemins. Soit elle va de l'avant, avec fermeté et détermination, soit elle retourne à la médiocrité. Ou bien nous nous résolvons à parfaire l'intégration économique de l'Europe, ou bien nous abdiquons par manque de volonté politique devant l'immensité de la tâche, et nous laissons l'Europe devenir une simple zone de libre-échange* »

<sup>218</sup> V. Livre blanc sur « L'achèvement du marché intérieur », idem, point 222.

<sup>219</sup> Seule la fiscalité indirecte et notamment les différences existantes en matière de taxes sur le chiffre d'affaire ont été considérées comme entraînant de graves distorsions et comme constituant ainsi un obstacle important à l'achèvement du marché intérieur, v. Livre blanc sur « L'achèvement du marché intérieur », point 161.

l'établissement et au bon fonctionnement du marché commun ? L'existence effective de distorsions fiscales définies comme « *les perturbations apportées à la structure ou au fonctionnement d'un système économique par le jeu des règles fiscales existantes* »<sup>220</sup> ne peut être remise en cause au sein du marché commun. S'agissant de la fiscalité directe des entreprises, nous avons démontré que ces distorsions fiscales étaient clairement présentes dans le cadre du marché commun. Pour quelles raisons, ne le seraient-elles pas dans le cadre du marché intérieur ? Elles n'ont pas disparu dès lors qu'aucune mesure législative n'a été adoptée afin de les évincer. Ainsi ce ne sont pas ces distorsions fiscales, émanant de cet aspect de la fiscalité, qui se trouvent remises en cause, mais bien la méthode d'intégration choisie par les institutions communautaires en vue de les éliminer.

247. Le Livre blanc de la Commission de 1985<sup>221</sup> qui identifie 310 mesures législatives nécessaires à la réalisation de « l'achèvement du marché intérieur » a purement et simplement fait abstraction de la fiscalité directe des entreprises. La difficulté de l'achèvement du grand marché provenait essentiellement du processus décisionnel au sein du Conseil imposant le recours à l'unanimité pour l'harmonisation des législations. Aussi, le rapprochement des législations au sens d'harmonisation a été facilité par l'adoption de l'Acte unique européen. Celui-ci, pour favoriser, l'achèvement du marché intérieur au 31 décembre 1992, n'a pas hésité à introduire deux nouvelles dispositions visant à faciliter le rapprochement des législations<sup>222</sup>. Il a également revu le principe de l'unanimité des mesures destinées à l'établissement du marché intérieur<sup>223</sup>. Il a ainsi permis la transformation au 1er janvier 1993 du marché commun en un marché unique, tout en créant de nouvelles compétences communautaires et en procédant à une réforme des institutions communautaires du point de vue de leurs pouvoirs et du processus décisionnel au Conseil. Ce traité est considéré comme ayant ouvert la voie de l'intégration politique et de l'union économique et monétaire qui sera consacrée par le Traité de Maastricht.

248. Les refontes permises par l'Acte unique européen sont fondamentales, et ce, non seulement du point de vue de l'organisation et des prérogatives de la Communauté, mais également de manière plus spécifique du point de vue du rapprochement des législations aidant à une intégration européenne plus forte. Il s'agit d'un traité fondamental à l'évolution et au renforcement de l'intégration européenne. Les objectifs poursuivis sont très clairs. Il s'agit de finaliser les potentialités du marché commun mis en œuvre par le Traité de Rome, et d'achever l'édifice communautaire en permettant aux institutions communautaires de mieux fonctionner. Ces deux aspects participent directement au renforcement de l'intégration européenne. À cela s'ajoute, l'établissement d'un calendrier précis créant la dynamique de l'« horizon 1992 » pour l'achèvement d'un grand marché intérieur entendu au sens d'un espace européen sans frontières intérieures.

249. Malgré ces avancées importantes, le domaine de la fiscalité directe des entreprises n'a à aucun moment vu le rapprochement des législations facilité. Nous pensons bien évidemment que le motif d'une telle absence réside dans la volonté des institutions communautaires de ne pas raviver l'hostilité des États membres. La preuve en est rapportée par le maintien du principe de l'unanimité dans ce domaine permettant ainsi à chaque État de bénéficier d'un véritable droit de veto. L'harmonisation de la fiscalité directe voit en quelque sorte son

---

<sup>220</sup> MONTAGNIER G., « L'harmonisation communautaire des impôts directs », RFFP, n° 4 « Les finances de la Communauté européenne », 1983, p. 121.

<sup>221</sup> Communication de la Commission au Conseil, L'achèvement du marché intérieur-Livre blanc de la Commission à l'intention du Conseil européen (Milan, 28/29 juin 1985), COM (85) 310 final du 13 juin 1985 transmise au Conseil le 14 juin 1985.

<sup>222</sup> V. les articles 100 A et 100 B intégrés par l'Acte unique européen.

<sup>223</sup> Sauf exceptions des mesures concernant la fiscalité, la libre circulation des personnes et les droits et intérêts des travailleurs salariés, v. article 95 TCE §2.

abandon consacré par l'adoption de l'Acte unique européen qui annonce pourtant la mise en œuvre d'un marché intérieur intégré. Il est autorisé de penser que la fiscalité directe des entreprises se trouve, de ce fait, implicitement considérée comme ne participant pas de l'achèvement du marché intérieur. Aussi, pouvons-nous affirmer que l'Acte unique européen met un frein à une harmonisation fiscale qui n'a jamais vraiment débuté dans notre matière. L'harmonisation fiscale est mort-née.

250. La communication de la Commission du 20 avril 1990 est cruciale. Elle marque la consécration du principe de subsidiarité dans le domaine fiscal. Ce principe qui avait pu être implicitement évoqué voit sa reconnaissance par la Commission européenne dans ce document. Elle y affirme explicitement que « *les États membres devraient rester libres de déterminer leurs régimes d'imposition sauf si ceux-ci entraînent des distorsions importantes* ». En cela, elle remet en cause la perspective d'une harmonisation de la fiscalité directe des entreprises comme étant susceptible d'assurer une neutralité fiscale complète. Il s'agit d'un véritable revirement de la Commission européenne. La Commission est passée de la volonté d'une harmonisation totale et complète de cet aspect de la fiscalité pour finalement « *renoncer à toute démarche d'harmonisation centralisatrice et à (procéder à) son remplacement par un système plus simple basé sur la coordination et le rapprochement des politiques fiscales et sur le strict respect du principe de subsidiarité, avant même que celui-ci ne soit repris comme pilier de l'action communautaire par le traité de Maastricht* »<sup>224</sup>. La fiscalité des entreprises a été considérée pendant trente ans comme constitutive d'une source de distorsions économiques dès lors que l'aspect fiscal était prédominant dans les décisions des entreprises opérant dans le marché commun.
251. Désormais, la Commission européenne relativise la place et le rôle de la fiscalité eu égard des distorsions économiques. Elle adopte un point de vue selon lequel les différences entre les fiscalités nationales ne constituent pas l'unique source des distorsions économiques présentes sur le marché. Plutôt que d'harmoniser complètement la fiscalité directe des entreprises, elle souhaite se concentrer sur les seuls aspects fiscaux indispensables à la réalisation du marché intérieur devant s'achever au 31 décembre 1992. Nous voyons la transition entre la « méthode » de l'harmonisation à celle de la coordination fiscale. Cette communication a eu pour succès l'adoption des premières directives dans ce domaine. Cela n'a pu se faire qu'au prix de l'abandon de la perspective de l'harmonisation fiscale en matière d'imposition directe des entreprises<sup>225</sup>. Du point de vue du critère personnel, désormais seules les entreprises exerçant des opérations transfrontalières sont visées par la réglementation communautaire. D'un point de vue matériel, seuls les obstacles aux regroupements et à la restructuration des entreprises doublés de la problématique de la double imposition économique sont pris en compte. Il s'agit d'une conception très étroite de la question fiscale telle qu'elle doit être appréhendée du point de vue du marché intérieur. Cette conception conduit à l'adoption de directives très limitées d'un point de vue normatif. Leur faible portée dénie toute mise en œuvre d'une véritable politique fiscale communautaire dans ce domaine.

252. La concrétisation de l'abandon de la perspective de l'harmonisation fiscale au profit de celle de la coordination intervient lors du rejet, par la Commission, des propositions du comité Ruding.

253. À la suite de la communication du 20 avril 1990<sup>226</sup>, le Commissaire Scrivener donne mandat en 1990, à un comité d'experts indépendants présidé par Onno Ruding, ancien ministre

---

<sup>224</sup> GUARNERI G., « La fiscalité des entreprises dans le grand marché », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 363, décembre 1992, p. 883.

<sup>225</sup> A ce titre, elle a retiré la proposition de directive d'harmonisation de 1975.

<sup>226</sup> V. Communication de la Commission européenne, Orientations en matière de fiscalité des entreprises, SEC (90) 601 final du 18 avril 1990 transmise au Conseil le 23 avril 1990.

néerlandais des Finances, d'établir un rapport s'agissant de la fiscalité des sociétés. L'objectif de ce rapport est d'évaluer « *l'importance de la fiscalité pour les décisions des entreprises* » en vue de quantifier économiquement « (...) *l'impact de la fiscalité par rapport à d'autres facteurs* »<sup>227</sup>. Cette analyse est un préalable nécessaire à la résolution de deux problèmes. Le premier vise à déterminer si les disparités existantes entre les systèmes de fiscalité directe des entreprises entraînent des distorsions susceptibles d'affecter le bon fonctionnement du marché intérieur. Le deuxième problème est intimement lié au premier puisqu'il s'agit, en cas de réponse positive, d'examiner les possibilités afin d'y remédier « *tout en tenant compte de l'influence que d'autres politiques, par exemple l'Union économique et monétaire, peuvent avoir sur l'ampleur des distorsions* »<sup>228</sup>. L'objet du mandat est triple. Il s'agit d'évaluer l'importance de la prise en compte du poste fiscal dans la décision de localisation des investissements par les entreprises ainsi que dans la répartition des bénéfices entre entités et de déterminer les différentes possibilités permettant de remédier aux différentes distorsions qui seraient éventuellement constatées par le Comité<sup>229</sup>. Le Comité Ruding a remis son rapport à la Commission en avril 1992.

254. Les principales conclusions de ce rapport sont que les différences dans les systèmes d'imposition des États membres génèrent des distorsions significatives notamment des distorsions de concurrence dès lors qu'elles sont susceptibles d'influencer la décision de localisation de l'investissement. Cela, même si une certaine convergence a pu être démontrée par le passé. Les seules forces du marché ainsi qu'une action isolée des États membres n'est pas suffisante pour atténuer ces distorsions nécessitant une action communautaire malgré l'exigence de l'unanimité en matière fiscale ainsi que le respect du principe de subsidiarité<sup>230</sup>.

---

<sup>227</sup> Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Mandat du comité de réflexion sur la fiscalité des entreprises dans la Communauté adressé à M. Onno Ruding, Mars 1992, p. 9.

<sup>228</sup> Commission des Communautés européennes, idem, p. 9.

<sup>229</sup> Trois principales questions étaient posées dans ce mandat : « 1) *les différences d'imposition entre Etats membres provoquent-elles d'importantes distorsions sur le marché intérieur; notamment en ce qui concerne les décisions d'investissement et la concurrence ?*; 2) *Les distorsions qui se manifestent sont-elles susceptibles d'être éliminées simplement par le jeu des forces du marché et par la concurrence fiscale entre Etats membres ? Faut-il plutôt une action communautaire ?*; 3) *Quelles mesures spécifiques sont nécessaires au niveau de la Communauté pour éliminer ou atténuer ces distorsions ?* », v. Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Rapport de synthèse, mars 1992, p. 11.

<sup>230</sup> Commission des Communautés européennes, Rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Rapport de synthèse, 1992, Sur la convergence des impôts sur les sociétés, v. pp. 12-13, Le Comité Ruding a constaté que « *les systèmes fiscaux des Etats membres convergeaient malgré l'absence d'action concertée. Toutefois, la plupart des changements semblent s'expliquer par une volonté générale des pays concernés d'instaurer des systèmes fiscaux qui soient plus neutres d'un point de vue domestique. Cette préoccupation a conduit à diminuer à la fois les taux nominaux de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ainsi qu'à réduire les avantages fiscaux. D'une façon générale, la composante « impôt sur les sociétés » du coût moyen du capital a convergé dans les Etats membres au cours de la décennie écoulée. Cependant, l'essentiel de ce phénomène est dû à la tendance à la baisse des taux d'intérêt et d'inflation plutôt qu'à une action délibérée des autorités fiscales* ». Pour plus de développements sur ce point, v. également Chapitre 7 « Concurrence fiscale, coordination fiscale et harmonisation fiscale : quelques observations théoriques et empiriques », pp. 149-160, le Comité y examine deux possibilités que sont : la nécessité d'une action communautaire par le biais d'une coordination ou d'une harmonisation de la fiscalité des sociétés ou la libre appréciation des Etats membres quant à l'organisation de cet impôt, et plus précisément, si en l'absence d'une coordination centrale, les taux de l'impôt sur les sociétés seraient susceptibles de converger. Sur la problématique de la convergence des impôts sur les sociétés, v. également Chapitre 8 « Y a-t-il eu convergence des impôts sur les sociétés dans la Communauté européenne durant les années 80 ? », pp. 161-202, où le Comité traite d'un aspect très spécifique, à savoir dans quelle mesure y a-t-il eu convergence de l'impôt sur les sociétés, en particulier au sein de la Communauté, au cours de la dernière décennie. Cela permettrait sans doute de mieux apprécier jusqu'à quel point cette convergence pourrait se poursuivre à l'avenir sur des marchés encore plus ouverts et intégrés, p. 161. Pour un rappel synthétique v. COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Pratique du droit communautaire, Bruylant Bruxelles, 2001, pp. 155-156, COMMISSION EUROPEENNE,

Les recommandations émises par le rapport du Comité relèvent essentiellement de deux catégories que sont : l'élimination de la double imposition des revenus transfrontaliers et l'imposition des entreprises. Le Comité soutient l'idée d'un rapprochement des systèmes d'imposition nationaux en matière de taux minimum, de base imposable ainsi que d'incitations fiscales. Des différences notables ont été constatées par le Comité dans ces deux pans de la fiscalité<sup>231</sup>.

255. Ces mesures ainsi que l'esprit même du rapport suggèrent l'idée, voire, la crainte d'une concurrence fiscale entre les États membres, qui prennent conscience, que leurs régimes d'imposition des sociétés pourraient être utilisés comme appât dans le but d'attirer les investissements sur leur territoire. Le Comité a soulevé une double interrogation s'agissant de la concurrence fiscale. Il s'est demandé s'il serait possible, en l'absence d'une coordination intracommunautaire plus poussée, de conserver un volume substantiel de recettes provenant de l'impôt sur les sociétés du fait de la mobilité croissante des capitaux renforçant la volonté des États de diminuer leurs taux effectifs d'imposition. Il a également relevé le risque d'un abaissement substantiel de l'impôt sur les sociétés qui serait susceptible de favoriser la constitution de sociétés afin d'échapper à l'imposition au titre des personnes physiques<sup>232</sup>.
256. Le Comité relève également la probabilité d'une diminution des recettes provenant de l'impôt sur les sociétés qui serait permise par un double facteur que sont : la volonté des entreprises de se délocaliser dans des États à fiscalité privilégiée et la volonté des gouvernements d'alléger la pression fiscale afin d'attirer les investissements étrangers<sup>233</sup>.
257. Mais, même si les membres du Comité craignent qu'un tel schéma ne survienne, ils tempèrent ce propos en précisant que ce raisonnement n'est vrai qu'en partie dans la mesure où la concurrence fiscale n'est qu'un facteur parmi d'autres d'une baisse des recettes provenant de l'impôt sur les sociétés. Ils concluent au fait que malgré une convergence se traduisant par un rapprochement des régimes d'impôt sur les sociétés durant les années 80 « *les faits relevés (...) ne répondent pas à la question de savoir si les changements intervenus au cours des dernières années s'expliquent par la concurrence fiscale ou reflètent un regain d'intérêt pour la réforme de l'impôt sur les sociétés, après une période de faible activité dans ce domaine au cours des années 70* »<sup>234</sup>.
258. Même si aucun élément n'autorise à penser qu'une action unilatérale des États serait en mesure de provoquer un accroissement de la concurrence fiscale qui entraînerait une érosion des recettes de l'impôt sur les sociétés<sup>235</sup>, les mesures proposées par le Comité Ruding tendent, malgré tout, à éviter que ce soit le cas. Le Comité lie une tendance des États à instaurer des régimes préférentiels en vue d'attirer les capitaux étrangers<sup>236</sup> aux risques

---

Direction générale fiscalité et union douanière, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, pp. 4-6.

<sup>231</sup> Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Rapport de synthèse, mars 1992, p. 11. Pour plus de développements, v. le chapitre 3 du rapport qui détaille les principales caractéristiques de la fiscalité des entreprises dans la Communauté européenne et de certains États partenaires commerciaux, pp. 51-68.

<sup>232</sup> Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, in chapitre 7 « Concurrence fiscale, coordination fiscale et harmonisation fiscale : quelques observations théoriques et empiriques », mars 1992, p. 149.

<sup>233</sup> Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, in chapitre 8 « Y a-t-il eu convergence des impôts sur les sociétés dans la Communauté européenne durant les années 80 ? », mars 1992, p. 161.

<sup>234</sup> Commission des Communautés européennes, idem, chapitre 8, p. 177.

<sup>235</sup> Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Rapport de synthèse, mars 1992, p. 13. Pour plus de développements, v. chap. 7, idem, pp. 149-160 et chap. 8, idem, pp. 161-193.

<sup>236</sup> Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Rapport de synthèse, mars 1992, p. 13. V. chap. 7, idem, pp. 149-160 et chap. 8, idem,

encourus en terme de dysfonctionnements au sein du Marché intérieur censé donné lieu à l'échéance 92 à « un grand marché unique créant ainsi un environnement plus propice à la stimulation de l'entreprise, de la concurrence et les échanges »<sup>237</sup>. Or, le rapport du Comité démontre, après une analyse approfondie, que des distorsions de concurrence sont susceptibles d'être générées du fait des différences d'imposition existantes entre les États membres. Ceci est quelque peu paradoxal.

259. De ce fait, afin de pallier une concurrence fiscale entre les États membres susceptible de surgir en l'absence de mesures communautaires adaptées, la Comité défend l'hypothèse « (...) d'une harmonisation fiscale « souple » conçue dans le souci d'établir les règles d'une concurrence libre et loyale entre États membres en établissant des normes minimales à la législation fiscale européenne »<sup>238</sup> ce qui implique que la Communauté « n'imposerait pas des règles uniformes, mais uniquement des normes de base que les États membres devraient respecter lors de la conception de leur système fiscal (...) »<sup>239</sup>. Selon le Comité, « ces normes ne feraient que fixer les limites au-delà desquelles les États membres ne devraient pas se faire concurrence par la fiscalité. À l'intérieur de celles-ci, ils resteraient libres de concevoir leurs propres systèmes d'imposition »<sup>240</sup>.

260. Cette harmonisation « souple » trouve deux justifications. La première est qu'en dépit d'une certaine convergence des systèmes fiscaux nationaux, de nombreuses différences subsistent. Celles-ci affectent le bon fonctionnement du marché intérieur. Elles ne peuvent être résolues par une action unilatérale des États membres<sup>241</sup>. La convergence minimale entre les systèmes fiscaux des États membres n'a pas abouti à une disparition des nombreuses distorsions existantes au sein du marché intérieur entravant le jeu de la concurrence et étant susceptibles de donner lieu à une concurrence fiscale dangereuse entre les États membres. Aussi, est-il nécessaire d'envisager une action collective et concertée entre les États membres par le biais d'une action véritable et acceptée au niveau communautaire. Le Comité soutient, en ce sens l'idée « d'une harmonisation communautaire axée sur le minimum nécessaire pour éliminer la discrimination et les distorsions importantes »<sup>242</sup>. Il ne préconise pas la mise en œuvre d'une harmonisation totale de la fiscalité directe des entreprises. Néanmoins, la méthode d'intégration choisie est claire : il s'agit de l'harmonisation fiscale. La seule spécificité du rapport de ce comité réside dans la volonté de mettre en œuvre une harmonisation fiscale « minimale ». Le Comité introduit une variabilité de degrés au sein de cette méthode d'intégration.

261. Le degré minimal de l'harmonisation constitue la première étape de ce processus. La seconde étape réside dans l'adoption par tous les États membres « d'un système commun (qui) constitue un objectif souhaitable à long terme »<sup>243</sup>. Le Comité formule un grand nombre de recommandations se regroupant en deux catégories. D'une part, il s'agit de procéder à l'élimination de la double imposition des flux de revenus transfrontaliers. D'autre part, il est question de s'intéresser aux impôts sur les sociétés<sup>244</sup>.

---

pp. 161-193.

<sup>237</sup> Conseil européen des 29 et 30 mars 1985 à Bruxelles.

<sup>238</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, p. 5.

<sup>239</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, SEC (2001) 1681 Final, idem, p. 5.

<sup>240</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, idem, SEC (2001) 1681 Final, p. 5.

<sup>241</sup> Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Rapport de synthèse, mars 1992, p. 13. Pour plus de développements, v. chapitre 10, « Conclusions et recommandations », pp. 205-234.

<sup>242</sup> Commission des Communautés européennes, idem, p. 13.

<sup>243</sup> Commission des Communautés européennes, idem, p. 13.

<sup>244</sup> Chacune des propositions prévues dans chaque catégorie est classée dans l'une des trois phases en fonction de l'urgence de sa mise en œuvre que sont : la phase I qui devait être appliquée pour la fin de 1994 ; la phase II qui devait commencer immédiatement pour pouvoir être réalisée pendant la deuxième phase de l'Union économique et monétaire ; et la phase III devant coïncider avec la réalisation complète de l'Union économique et monétaire.

262. À la suite de ce rapport, la Commission dans une communication au Conseil et au Parlement européen du 26 juin 1992<sup>245</sup> prend position en précisant un certain nombre d'orientations visant à guider ses agissements futurs s'agissant de la fiscalité des entreprises. Selon elle, la priorité doit concerner la suppression de la double imposition des flux de revenus transfrontaliers. Cependant, elle rejette la proposition d'un nouveau système d'impôt sur les sociétés ou d'une retenue à la source de 30 % sur les revenus distribués par les sociétés résidentes de la Communauté. Cela est justifié par un dépassement de ce qui était strictement nécessaire au niveau communautaire, venant ainsi limiter l'engouement des propositions faites par les experts du Comité Ruding, qui tendent vers une harmonisation fiscale souple, mais trop ambitieuse voire inappropriée et non nécessaire pour la Commission, mais aussi, et surtout pour les États membres. Ces derniers, dans les conclusions du Conseil sur la fiscalité des entreprises de novembre 1992 énoncent un certain nombre de critères qu'il serait nécessaire de prendre en considération pour déterminer si l'intervention de la Communauté est opportune tout en confirmant la nécessité de supprimer la double imposition<sup>246</sup>. De l'échec des recommandations du rapport Ruding, nous devons conclure à une réorientation de la stratégie fiscale de la Commission européenne qui substitue la méthode de coordination à celle de l'harmonisation. Cette réorientation de la Commission va être consacrée lors de la réunion du Conseil Ecofin de Vérone en 1996.

263. Les réactions assez hostiles aux recommandations émises par le Comité Ruding, qui ont été, en grande partie, considérées comme dépassant ce qui était strictement nécessaire au niveau communautaire marquent un véritable tournant. Il s'agit d'une étape importante dans la démarche adoptée en matière de politique fiscale communautaire s'agissant plus spécifiquement de la fiscalité directe des entreprises. Cette étape annonce la fin de l'harmonisation fiscale communautaire, du moins pour le moment, et de façon concomitante, la nécessité d'une véritable politique fiscale à l'initiative de la Commission. Lors de la réunion informelle du comité ECOFIN à Vérone en avril 1996, la Commission va effectivement mettre en évidence la rareté des décisions prises jusqu'alors par rapport à la nécessité de progresser dans les matières fiscales<sup>247</sup>. Elle intervient avec une conception nouvelle et plus complète de la politique fiscale. Il s'agit de la fin d'une étape en matière de fiscalité directe communautaire concomitante à la transformation du marché commun en une union économique et monétaire. Cet échec de l'harmonisation annonce la mise en œuvre d'une tout autre étape symbolisée par la nécessité d'une véritable politique fiscale. Celle-ci

---

Pour un développement détaillé de ces recommandations, V. Commission des Communautés européennes, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, chapitre 10 « Conclusions et recommandations », plus spécifiquement pp. 215-234. De façon synthétique, le Comité a considéré que l'action de la Communauté « devrait être centrée sur les priorités suivantes : a) supprimer les éléments de discrimination et de distorsion contenus dans les régimes fiscaux des Etats membres qui entravent les investissements et les participations transfrontalières ; b) fixer un niveau minimal pour les taux légaux de l'impôt sur les sociétés ainsi que des règles communes pour une base d'imposition minimale, afin d'empêcher que les Etats membres ne se livrent à une concurrence excessive en vue d'attirer les investissements mobiles ou les bénéfices imposables des entreprises multinationales, ce qui, dans l'un et l'autre cas, tend à éroder la base d'imposition dans l'ensemble de la Communauté ; c) encourager la transparence maximale des incitations fiscales accordées par les Etats membres pour encourager les investissements, la préférence étant donnée si possible aux incitations à caractère non fiscal », p. 13.

<sup>245</sup> Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen formulée à la suite des conclusions présentées par le Comité Ruding et contenant des orientations en matière de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du marché intérieur, SEC (92) 1118, 26 juin 1992. Pour un exposé synthétique, v. COMMISSION EUROPENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, pp. 5-6. ; COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Pratique du droit communautaire, Bruylant Bruxelles, 2001, p. 156.

<sup>246</sup> Orientations en matière de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du Marché intérieur- Conclusions du Conseil après la réunion du Conseil ECOFIN du 23 novembre 1992.

<sup>247</sup> COMMISSION EUROPENNE, SEC (2001) 1681 Final, idem, p. 6.

est apparue dès le Livre blanc de la Commission en 1993. Elle a été confirmée dans les rapports Monti en 1996. Depuis, le débat sur l'enjeu de la fiscalité en Europe « *s'est intensifié au point de devenir l'un des dossiers majeurs de la construction européenne à l'aube du XXI<sup>e</sup> siècle* »<sup>248</sup>.

264. La Commission adopte une nouvelle démarche signant une volonté accrue d'une véritable politique fiscale européenne, motivée par une concurrence fiscale grandissante exacerbée par un contexte économique international changeant, et qui s'illustre par une accélération du processus de mondialisation et par la levée progressive des barrières à l'entrée des marchés ainsi qu'une plus grande intégration des marchés internationaux. La suppression de la concurrence fiscale dommageable devient un objectif prioritaire de l'action de la Communauté à travers notamment les propositions de la Commission européenne<sup>249</sup>.
265. L'aspect minimaliste de cette « nouvelle » approche de la Commission relativise fortement l'efficacité et, plus largement, l'effectivité de l'harmonisation des fiscalités directes des entreprises. La portée des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises en témoigne.

---

<sup>248</sup> COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire, Pratique du droit communautaire*, Bruylant Bruxelles, 2001, p. 156.

<sup>249</sup> Dès lors que ce tournant marque le passage de l'harmonisation fiscale à celle de la coordination fiscale, nous allons en traiter dans le Titre second « La coordination fiscale : une méthode non contraignante ».

## Conclusion Chapitre premier

266. L'harmonisation fiscale constitue une méthode d'intégration qui n'a pu être envisagée que dans le cadre du marché commun. Elle n'est pas adaptée au contexte du marché intérieur marqué notamment par la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire amorcée dès l'adoption de l'Acte unique européen.
267. La volonté des « pères fondateurs » de préserver les prérogatives souveraines des États membres en matière de fiscalité directe se traduit par l'absence de disposition expresse relative à ce domaine dans les traités constitutifs et modificatifs. Cette volonté a eu pour conséquence d'obscurcir une notion fondamentale à l'intégration fiscale européenne : l'harmonisation.
268. Ce caractère obscur est prouvé par l'assimilation doctrinale unanime de cette notion à celle de rapprochement évoquée au sein de la seule disposition juridique applicable à ce domaine qui est l'article 100 TCEE (devenu art. 94 TCE et 115 TFUE). Il s'agit d'une disposition générale, non spécifique, au domaine fiscal, contrairement à la disposition qui la précède à savoir l'article 99 TCEE (devenu art. 93 TCE puis art. 113 TFUE) prévoyant explicitement l'harmonisation des impôts indirects que sont la TVA et les droits d'accises.
269. L'utilisation différenciée de ces notions au sein de ces dispositions du traité ainsi que la nature induite de celles-ci nous autorisent à remettre en question cette assimilation faite par la doctrine. L'harmonisation est une méthode d'intégration juridique alors que le rapprochement est une méthode de nature politique reposant sur le consensus entre États. Leur régime juridique diffère. Par conséquent, le rapprochement peut uniquement être envisagé comme un préalable de l'harmonisation, mais en aucun cas il ne peut être assimilé à celle-ci.
270. D'autres méthodes sont en mesure de donner lieu à un rapprochement des législations fiscales sans pour autant être constitutives d'une harmonisation fiscale. Le rapprochement issu des forces du marché et, plus spécifiquement, de la concurrence fiscale en témoigne. Ce rapprochement qui a pu être qualifié d'harmonisation « spontanée » n'est aucunement juridique. Il repose uniquement sur une intégration de nature économique et politique. Dans ce cas, l'harmonisation est artificielle dès lors que les systèmes fiscaux, malgré leur convergence, restent très différenciés. De surcroît, les objectifs de l'harmonisation « spontanée » et ceux de l'harmonisation législative divergent. L'un tente de répondre aux objectifs de la construction européenne. L'autre essaie de répondre aux attentes pécuniaires des États membres pris individuellement.
271. L'harmonisation « spontanée » que nous pouvons qualifier de rapprochement des législations fiscales par le marché s'oppose à l'harmonisation fiscale législative ou consentie.
272. En définitive, qu'est-ce que l'harmonisation législative entendue au sens des traités ? Il s'agit d'un remplacement des dispositions législatives nationales par des dispositions législatives européennes. Les secondes priment les premières. En matière fiscale, le degré d'harmonisation varie en fonction de l'étendue des distorsions fiscales s'exerçant sur le marché qui sont à éviter ou à supprimer. Seul l'article 94 TCE (art. 115 TFUE) est en mesure de s'appliquer à la fiscalité directe des entreprises. Cette disposition prévoit expressément la possibilité d'un rapprochement des dispositions nationales et non leur harmonisation. Le rapprochement est soumis à un régime juridique strict nécessitant notamment l'adoption exclusive de directives à l'unanimité dans le cas d'une incidence directe des dispositions nationales sur l'établissement ou le bon fonctionnement du marché commun devenu marché intérieur depuis la ratification du Traité de Lisbonne.

273. En matière de fiscalité directe des entreprises, l'harmonisation ne peut, en aucun cas, donner lieu à des effets de substitution de la norme juridique européenne sur la norme fiscale interne. Il s'agit d'un domaine faisant l'objet d'un protectionnisme accru dès lors qu'il requiert strictement l'adoption de directives à l'unanimité. De surcroît, les multiples tentatives de la Commission européenne visant à harmoniser cet aspect de la fiscalité n'ont donné lieu qu'à des échecs successifs. Cela s'explique notamment par une volonté d'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises par la Commission qui ne trouve pas de justification juridique dans les traités qui ne prévoient qu'un simple rapprochement. La différenciation des régimes juridiques inhérents à ces deux notions constitue la preuve irréfutable de leur caractère divergent. Si cette méthode d'intégration a été très largement sollicitée par la Commission dans le cadre du marché commun, celle-ci a dû se résigner à l'abandonner lors de l'adoption de l'Acte unique européen consacrant le passage au marché intérieur.

274. Le caractère très strict de cette disposition n'a pas freiné la Commission européenne dans sa volonté d'harmoniser cet aspect des fiscalités nationales. Il existe un paradoxe important entre l'absence de dispositions juridiques au traité et la volonté affirmée, croissante et répétée de la Commission d'harmoniser la fiscalité directe des entreprises en vue d'assurer une neutralité fiscale parfaite au sein du marché commun. L'harmonisation fiscale totale souhaitée par la Commission a échoué en raison de sa non-conformité au traité et du fait d'un contexte de crise non propice à sa réalisation. Seul le retour au rapprochement conforme au traité a été en mesure de permettre une avancée de l'intégration fiscale européenne. Ce rapprochement est concomitant avec le passage du marché commun au marché intérieur mis en œuvre par l'Acte unique européen. Ce tempérament apporté à la volonté de la Commission de procéder à une telle harmonisation s'explique notamment par la présence de nombreuses difficultés qu'elles soient politiques, institutionnelles, économiques, contextuelles ou techniques. La relativisation de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises vise également à favoriser l'avancée de la construction européenne et principalement la réalisation par étapes de l'union économique et monétaire. Ces obstacles ont engendré la transformation de l'harmonisation fiscale qui voit le passage de son statut d'objectif de la Communauté au rang de simple instrument mis au service d'objectifs généraux que sont notamment l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun avant d'être purement et simplement abandonnée dans le cadre du processus d'achèvement du marché intérieur consacré par l'Acte unique européen.

## **Chapitre second : L'absence d'harmonisation des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises**

275. L'harmonisation fiscale n'est en réalité qu'un simple instrument au service de trois objectifs généraux que sont : la loyauté des conditions de concurrence, l'adaptation des entreprises dans la perspective de la politique industrielle commune ainsi que l'exercice des libertés de circulation. Les deux premiers objectifs sont régis par les directives fiscales adoptées le 23 juillet 1990 visant à éliminer les doubles impositions ce qui favorise la loyauté des conditions de concurrence ainsi que l'élimination de certains obstacles fiscaux aux regroupements et restructurations d'entreprises ce qui facilite l'adaptation des entreprises dans la perspective de la politique industrielle commune.
276. Le premier correspond à l'objet de la directive « mères-filiales ». Le second constitue celui de la directive « fusions, scissions, apports d'actifs ». L'apport très limité de ces directives nous autorise à remettre en cause leur qualificatif de directives d'harmonisation pourtant unanimement admis (section I). Les instruments contentieux susceptibles de renforcer le caractère contraignant de ces directives ne sont pas en mesure de pallier le défaut d'harmonisation de ces directives en matière de fiscalité directe des entreprises (section II).

### **Section I : L'absence de véritables directives d'harmonisation en matière d'imposition directe des entreprises**

277. L'article 94 TCE (devenu art. 115 TFUE) constitue le fondement juridique des directives adoptées en matière de fiscalité des entreprises le 23 juillet 1990. Le choix a été fait d'adopter des directives conformément aux prescriptions de cette disposition. La directive est, par nature, un instrument juridique assez souple, et ce, en dépit de son caractère contraignant. Sa souplesse provient de la liberté laissée aux États de choisir la forme et les moyens de sa transposition<sup>250</sup>. En matière fiscale, la souplesse des directives se caractérise non seulement du point de vue de leurs modalités, mais surtout du point de vue de leurs objectifs. Lorsque nous savons que la très grande majorité des directives adoptées dans d'autres domaines juridiques sont de plus en plus précises et complètes, il y a matière à relever et à s'interroger sur la portée très relative des directives visant l'imposition directe des entreprises<sup>251</sup>. Remettre en question la portée des directives fiscales revient à remettre en cause leur qualification de directives d'harmonisation au regard de leur teneur signifiée par leur contenu très limité d'un point de vue juridique. Bien entendu, il ne s'agit pas de remettre en cause leur qualificatif de directives. Il s'agit de directives adoptées conformément au Traité. Néanmoins, leur portée très réduite n'autorise pas leur qualification de directives aboutissant à une harmonisation des aspects de la fiscalité directe des entreprises qu'elles régissent.
278. En cela, ces dernières se cantonneraient à un simple rapprochement conformément aux prescriptions de cette disposition du traité. Selon nous, ces directives témoignent de la différenciation existante entre le rapprochement qui n'est en réalité qu'un préalable à une

<sup>250</sup> V. article 249 al. 3 TCE devenu art. 288 al. 3 TFUE.

<sup>251</sup> En ce sens, v. GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, p. 115 relevant, à juste titre, que « (l)es directives proposées par la Commission, celles qui furent adoptées comme celles qui furent rejetées, se caractérisaient pourtant par l'ambition limitée de leurs objectifs et par une grande souplesse ; elles ouvraient de larges options aux législateurs nationaux et souffraient parfois d'une imprécision de nature à compromettre l'uniformité de leur application future mais propre à faciliter leur adoption par des Etats plus que jamais inspirés par le souci sourcilieux de préserver leur souveraineté fiscale ».

éventuelle harmonisation.

279. L'harmonisation nécessite, selon nous, la présence de trois critères. Il s'agit de l'édiction à l'échelle communautaire de règles communes et similaires à tous les États membres ; de la primauté et de la substitution de ces règles à l'égard des règles nationales ; et de la détermination et réalisation d'objectifs communs et communautaires. Les directives fiscales répondent-elles à ces trois critères qui, de notre point de vue, conditionne la qualification de directives d'harmonisation ?
280. Si la réponse à cette question est positive, cela signifie qu'il est permis de considérer ces directives comme constitutives de véritables directives d'harmonisation. Dans ce cas, le législateur européen qu'est le Conseil aurait été plus loin que le simple « rapprochement » prévu à l'article 94 TCE. Il pose, dans cette hypothèse, les fondations d'une véritable politique fiscale communautaire. Si au contraire, la réponse est négative, nous devons leur refuser cette qualification et considérer qu'il ne s'agit que de simples directives de rapprochement. Dans ce cas, le législateur s'en tient strictement aux prescriptions de l'article 94 TCE. Cela, même si bien entendu, cette situation ne favorise pas l'intégration européenne ni la réalisation de ses objectifs. Cette analyse nécessite une double appréhension des directives du point de vue de leur champ d'application et de leur portée. Les études sur ces directives ayant été très nombreuses, nous nous cantonnerons à l'analyse des éléments litigieux, seuls en mesure de préciser leur qualification.
281. « *Des succès ponctuels, mais importants ont été enregistrés en matière d'harmonisation des impôts directs des entreprises* »<sup>252</sup>. Ce sont ces termes qui ont globalement suivi l'adoption des directives et de la convention en matière de fiscalité directe des entreprises adoptées le 23 juillet 1990. Tous se sont réjouis de l'adoption de celles-ci. La raison est sûrement l'attente inhérente à cette adoption<sup>253</sup>. Comme le soulignait, à juste titre, le professeur Cartou « (o)n ne peut pas dire que ces textes ont été adoptés dans la précipitation »<sup>254</sup>. Il aura, en effet, fallu se montrer très patient puisqu'il s'agit, en l'espèce, de directives qui avaient été transmises par la Commission au Conseil le 16 janvier 1969<sup>255</sup>. La première visait le régime fiscal applicable aux fusions, scissions et apports d'actifs entre sociétés d'États membres différents<sup>256</sup>. La seconde était relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés-mères et filiales d'États membres différents<sup>257</sup>. Ces directives sont en quelque sorte des « rescapées »<sup>258</sup> du

---

<sup>252</sup> LE GALL J.-P., « « L'harmonisation européenne de la fiscalité directe des entreprises. Analyse et perspectives du rapport Ruding », *Droit fiscal*, n° 13, 31 mars 93, p. 624. L'auteur relativise néanmoins ces propos en constatant, à juste titre, que « (c)es textes s'inscrivent dans une logique très différente des projets initiaux : il s'agit d'avancées ponctuelles et non, comme c'était le cas depuis 1975, d'une démarche globale, et ambitieuse », p. 624.

<sup>253</sup> En ce sens, v. VAPAILLE L., « Harmonisation fiscale et rapprochement des législations ou de l'inadéquation des moyens aux objectifs », in *Mondialisation et fiscalité-la globalisation fiscale* (ss. dir. LEROY M.), Paris, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2006, p. 131 soulignant, à juste titre, que « (l)e temps écoulé a eu pour effet de relativiser l'appréciation plutôt favorable portée sur les directives afférentes à la fiscalité directe ».

<sup>254</sup> CARTOU L., « La fiscalité et les rapprochements d'entreprises », *LPA*, n° 134, 7 nov. 1990, p. 22.

<sup>255</sup> J.O.C.E., C 39 du 22 mars 1969. V. MONTAGNIER G., « Fiscalité européenne », *RTDE*, 1974, p. 347 rappelant que ces directives n'ont pas été adoptées alors même que la proposition de résolution de passage à la deuxième étape de l'UEM affirmait que « le Conseil s'engage à statuer dans les délais les plus brefs » sur ces textes. V. également DIBOUT P., *droit fiscal*, n° 40, 1990, p. 1296 et s.

<sup>256</sup> Proposition de directive du 16 janvier 1969 « concernant le régime commun applicable aux fusions, scissions et apports partiels d'actifs intervenant entre sociétés d'États membres différents », J.O.C.E., n° 39 du 22 mars 1969, p. 1.

<sup>257</sup> J.O.C.E., n° 39 du 22 mars 1969, p. 1.

<sup>258</sup> En effet, la proposition de directive relative à la fiscalité de l'épargne ainsi que celle relative au régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectuées entre sociétés mères et filiales d'États

refus permanent des États de mettre en œuvre un quelconque rapprochement de leurs législations fiscales<sup>259</sup>. L'attente inhérente à l'adoption de ces deux directives prévaut ainsi sur leur objet visant à favoriser la création de groupes de sociétés européens par le biais de la suppression de certains coûts fiscaux liés aux restructurations transfrontalières et aux flux transfrontaliers de dividendes. L'objet principal des propositions de directives de 1969, était, en effet de pallier l'importance des coûts fiscaux inhérents aux opérations de restructurations entre sociétés d'États membres différents. Cette volonté participe de celle plus générale de réaliser un véritable marché commun significatif d'un espace économique intérieur homogène et non pas d'une simple coexistence de territoires et de régimes fiscaux spécifiquement nationaux. Nous retrouvons implicitement l'idée selon laquelle les libres circulations ne doivent pas être restreintes ni entravées ainsi que la volonté d'accroître la compétitivité du marché européen face aux marchés étrangers que sont notamment le Japon et les États-Unis. Nous pouvons résumer ces objectifs très généraux par le biais de l'expression de politique industrielle communautaire<sup>260</sup> et non de politique fiscale communautaire. C'est cet objectif très général qui découle implicitement de l'esprit de ces propositions de directives. Les modifications apportées à ces directives lors de leur adoption en 1990 comparées notamment aux propositions originelles de 1969 démontrent la relativité de leur portée harmonisatrice.

282. Les directives de 1990 et de 2003 sont les seules directives qui ont été adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises. Clairement, quatre directives et une convention fiscale ont été adoptées en 50 ans de construction européenne. Cela, dans un domaine qui est considéré comme affectant l'établissement et la réalisation du marché commun devenu marché intérieur. Ces actes sont présentés comme des directives d'harmonisation. Cette qualification est critiquable au regard de leur champ d'application étroit (I) et de leur portée très réduite (II). Les directives de 1990 ont pour unique objet de supprimer les doubles impositions sur le flux des revenus transfrontaliers intracommunautaires. Cette suppression constitue seulement un préalable à une éventuelle harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Aussi, au regard de leur contenu, ces directives constituent-elles des directives de rapprochement, préalable à une éventuelle harmonisation, non encore effective.

### **I/La remise en cause du qualificatif d'harmonisation des directives adoptées en matière d'imposition directe des entreprises**

283. L'absence d'harmonisation résulte des nombreuses différenciations existantes s'agissant des traitements relatifs à ces questions au sein des États membres. La différenciation résulte des lacunes inhérentes aux directives adoptées dans ce domaine liées au champ d'application étroit et à leur portée minimale. En dépit de la variété des critiques, celles-ci sont effectives s'agissant à la fois des directives « fusions » et « mères-filiales » adoptées le même jour (A), mais également de la directive « intérêts et redevances » adoptée plus d'une dizaine d'années

---

membres différents proposées par la Commission à la même période n'ont été adoptées qu'en 2003. La proposition de directive visant la remontée des pertes des établissements et filiales implantés dans d'autres États membres n'a jamais été adoptée. La proposition de directive formulée en 1975 s'agissant de la structure de l'impôt sur les sociétés et du crédit d'impôt rattaché aux dividendes, a été purement et simplement retirée par la Commission en 1990.

<sup>259</sup> Le qualificatif de « rescapée » que nous attribuons à ces directives est également justifié par le fait que l'obstacle de leur adoption en 1969 est principalement de nature politique du fait du veto opposé par l'Allemagne et les Pays-Bas. Ces deux États craignaient que l'adoption de ces directives ne favorise la création de sociétés nouvelles en dehors de leur territoire du fait de leurs régimes fiscaux. Les modifications énoncées par la Commission dans sa communication du 29 avril 1980, COM (80) 203 Final n'ont pas suffi à accélérer le processus d'adoption.

<sup>260</sup> Cette idée découle de la résolution du Conseil du 17 décembre 1973, J.O.C.E. n° 117 du 31 décembre 1973 cité par MONTAGNIER G., « Fiscalité », RTDE, 1980, p. 730.

après (B).

## A) Les directives « fusions » et « mères-filiales »

284. Pour chacune des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises, nous allons successivement aborder le caractère étroit de leur champ d'application (a) avant d'analyser la portée minimale de celles-ci (b).

### a) Un champ d'application étroit

285. L'analyse 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 les sociétés d'États membres différents<sup>261</sup> débute notre raisonnement. Il s'agit uniquement d'éliminer les inconvénients fiscaux visant les opérations de fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions transfrontalières comparées aux mêmes opérations exercées dans un cadre strictement national. Cela a d'ailleurs été confirmé explicitement et très récemment par la Cour de justice ayant jugé en 2010 que cette directive « *ne met pas en place une harmonisation complète des impôts susceptibles d'être prélevés à l'occasion d'une fusion ou d'une opération similaire entre sociétés d'États membres différents* », mais qu'elle « *se borne à remédier à certains inconvénients fiscaux liés à la restructuration transfrontalière d'entreprises* »<sup>262</sup>. Selon nous, le contenu de cette directive réfute la qualification d'« harmonisation ».

286. Trois conditions ont été formulées par cette directive afin de déterminer les sociétés « *d'un État membre* » bénéficiaires du « régime fiscal commun » édicté par cette directive. Qu'en est-il du champ d'application personnel de cette directive ?

287. D'une part, cette directive s'applique uniquement aux sociétés anonymes, aux sociétés en commandite par actions, aux sociétés à responsabilité limitée ainsi qu'aux établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial<sup>263</sup>. En cela, elle occulte de nombreux types de sociétés considérées, du point de vue du droit français, comme étant obligatoirement soumises à l'impôt sur les sociétés<sup>264</sup>.

---

<sup>261</sup> JO n° L.225 du 20 août 1990, pp. 1-5 ; Droit fiscal 1990, n° 40, comm. 1807 ; BERLIN D., Jurisclasseur Europe, Fasc. 1650, n° 31 et s. ; DIBOUT P., « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs », Droit fiscal, n° 49, 1990, pp. 1654-1660 ; DEROUIN P. et LADREYT G., « L'incomplète adaptation du régime fiscal des fusions de sociétés et opérations assimilées à la directive communautaire du 23 juillet 1990 », Droit fiscal, n° 5, 1992, pp. 224-231 ; VILLEMOT D., « Le régime fiscal de faveur des fusions et des apports partiels d'actifs. Des précisions apportées, des interrogations qui subsistent », Droit fiscal, n° 46, 1993, pp. 1833-1838. Cette directive a été abrogée et codifiée par une directive du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant les sociétés d'États membres différents ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une société européenne ou d'une société coopérative européenne d'un État membre à un autre, v. Directive n° 2009/133 du Conseil du 19 octobre 2009, JOUE, n° L. 310, 25 novembre 2009.

<sup>262</sup> CJ, 20 mai 2010, aff. C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg BV contre Staatssecretaris van Financiën, Rec. 2010, I, p. 4303.

<sup>263</sup> V. annexe de la directive, § f).

<sup>264</sup> Les sociétés obligatoirement soumises à l'impôt sur les sociétés sont : les sociétés par actions que sont les sociétés anonymes, les sociétés par action simplifiées et les sociétés en commandite par actions ; les sociétés en commandite simple uniquement pour la part des bénéfices attribuées aux commanditaires ; les sociétés à responsabilité limitée à l'exception des SARL de famille ayant opté pour l'impôt sur le revenu ; les entreprises

288. D'autre part, les sociétés visées par la directive doivent être assujetties à l'impôt sur les sociétés sans possibilité d'option et sans en être exonérées. Cela signifie qu'à l'énumération limitative des types de sociétés visés par la directive, s'ajoute une exclusion expresse des sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés sur option tel que le droit français en offre la possibilité<sup>265</sup>. Elle exclut ainsi clairement les sociétés de personnes susceptibles d'être soumises à l'impôt sur les sociétés sur option.
289. Enfin, la directive prévoit que seules les sociétés d'« un État membre » peuvent bénéficier de ce régime. Elle les désigne comme des sociétés qui « revêtent une des formes énumérées à l'annexe »<sup>266</sup> de la directive et qui « selon la législation fiscale d'un État membre, est considérée comme ayant dans cet État son domicile fiscal et, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la Communauté »<sup>267</sup>. Elle ne fournit aucune définition du domicile fiscal ni aucun critère ne permettant de le déterminer. Elle renvoie ainsi aux législations nationales le soin de formuler les critères de détermination du domicile fiscal<sup>268</sup>.
290. Ces trois conditions censées déterminer les sociétés visées par cette directive sont étroites et relativement floues. Qu'en est-il du champ d'application matériel de la directive « fusion » ?
291. La directive a défini les opérations visées. Il s'agit des fusions<sup>269</sup>, scissions<sup>270</sup>, apports

---

unipersonnelles à responsabilité limitée créées par des personnes morales ; les sociétés en participation uniquement pour la part de bénéfices revenant aux associés dont la responsabilité est limitée ou dont l'identité n'est pas révélée à l'administration. A cette liste des sociétés obligatoirement soumises à l'impôt sur les sociétés, s'ajoute celle des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés par option. Il convient de préciser que la loi de modernisation de l'économie adoptée en 2008 a assoupli la possibilité offerte à certaines sociétés obligatoirement soumises à l'impôt sur les sociétés d'opter pour l'assujettissement à l'impôt sur le revenu. Pour un développement, v. COZIAN M., Précis de fiscalité des entreprises, Paris, LexisNexis, Coll. Litec fiscal, 32<sup>e</sup> éd., 2008-2009, 627 pages.

<sup>265</sup> V. directive article 3 § c).

<sup>266</sup> Article 3 § a).

<sup>267</sup> Article 3 § b).

<sup>268</sup> En droit français, les critères de la territorialité sont inexistantes au sein du Code général des impôts. Nous retrouvons uniquement l'évocation des « entreprises exploitées en France » évoquée à l'article 209- I du CGI. Il faut se référer à la jurisprudence du Conseil d'Etat pour avoir connaissance des critères de territorialité. Il s'agit de l'établissement, de la représentation ou du cycle commercial complet. C'est leur lieu de localisation qui déterminera l'Etat d'imposition. Quant aux conventions, elles retiennent généralement le critère de l'établissement stable désignant une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité. Il peut s'agir de la création d'un établissement ou d'une représentation commerciale. Nous retrouvons ces deux critères en droit interne. Pour un développement, v. COZIAN M., Précis de fiscalité des entreprises, Paris, LexisNexis, Coll. Litec fiscal, 32<sup>e</sup> éd., 2008-2009, 627 pages.

<sup>269</sup> La fusion est définie à l'article 2 a) de la directive. Trois types de fusions sont envisagés. D'une part, il s'agit de la fusion-absorption selon laquelle « une ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une autre société préexistante, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de l'autre société et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres ». D'autre part, il s'agit de la fusion avec création de société nouvelle selon laquelle « deux ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une société qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de la société nouvelle et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres ». Enfin, il s'agit du transfert par une société de l'ensemble de son patrimoine selon lequel « une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social ». Ces définitions ne sont que la reprise de définitions formulées en droit des sociétés par la troisième directive 78/855/CEE du Conseil du 9 octobre 1978 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les fusions des sociétés anonymes, JO L 295 du 20 août 1978, pp. 36-43, v. article 3 pour la fusion-absorption ; v. article 4 pour la fusion par constitution d'une société nouvelle ; v. article 24 pour le transfert par une société de l'ensemble de son patrimoine.

d'actifs<sup>271</sup> et échanges d'actions<sup>272</sup>. Ces définitions qui sont très communes ne nécessitent pas de remarque particulière hormis le fait qu'elles ne s'appliquent pas aux opérations du même type qui s'exerceraient entre sociétés d'un seul État membre. Il en va autrement du régime applicable à ces opérations comme prévu par la directive qui soulève de nombreuses interrogations. Nous allons démontrer le maintien ainsi que la prédominance de règles fiscales nationales et différenciées qui compromettent l'édiction d'un véritable « régime fiscal commun » par cette directive. Au lieu et place de dispositions fiscales communes et uniformes, nous retrouvons, de façon prédominante, l'application des législations fiscales nationales liée aux nombreuses incertitudes de la directive « fusion ». Le traitement fiscal différencié de ces opérations transfrontalières entrave l'harmonisation censée découler de la mise en œuvre du « régime fiscal commun ».

292. Certains éléments inhérents à cette directive laissent penser qu'elle recèle la volonté d'harmoniser les législations fiscales nationales.

293. Il s'agit tout d'abord de la forme de l'acte adopté qu'est la directive. Cette adoption se fait sur le fondement de l'article 100 TCEE, mais, de manière surprenante, le visa renvoie également au Traité instituant la Communauté économique européenne pris dans sa globalité.

294. Ensuite, nous retenons l'évocation dans son intitulé de la mise en œuvre d'un « régime fiscal commun ». L'utilisation de cette expression est surprenante dès lors que « le rapprochement des législations » prévu à l'article 100 TCEE « n'implique pas que ce rapprochement concerne les législations applicables à toutes les opérations de même nature »<sup>273</sup>. Il ne s'agit effectivement pas d'harmoniser toute la fiscalité inhérente à l'ensemble des opérations visées qu'elles soient transfrontalières ou internes.

295. Enfin, le troisième considérant de la directive dispose clairement qu'« il n'est pas possible d'atteindre cet objectif par une extension au plan communautaire des régimes internes en vigueur dans les États membres, les différences entre ces régimes étant susceptibles de provoquer des distorsions ; que seul un régime fiscal commun peut constituer une solution satisfaisante à cet égard ». L'objectif attendu est d'éviter que les dispositions fiscales nationales ne pénalisent les opérations de fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions s'exerçant dans plus d'un État membre<sup>274</sup>. Pour cela, le « régime fiscal commun » doit conduire à la suppression de toute imposition lors de la réalisation de ces opérations « tout en sauvegardant les intérêts financiers de l'État de la société apporteuse ou

---

<sup>270</sup> La scission est définie à l'article 2 b) de la directive. Il s'agit de l'opération par laquelle « une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution à ses associés, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres ».

<sup>271</sup> L'apport d'actifs est défini à l'article 2 c) de la directive. Il s'agit de l'opération par laquelle « une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou 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 ».

<sup>272</sup> L'échange d'actions est défini à l'article 2 d) de la directive. Il s'agit de l'opérations par laquelle « une société acquiert, dans le capital social 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 et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres qui sont remis en échange ».

<sup>273</sup> VILLEMOT D., « Le régime fiscal de faveur des fusions et des apports partiels d'actifs. Des précisions apportées, des interrogations qui subsistent », Droit fiscal, n° 46, 1993, p. 1833.

<sup>274</sup> Il s'agit du second considérant de la directive « fusion ».

*acquise* »<sup>275</sup>. La notion de « commun » renvoie très clairement à la méthode d'intégration qu'est l'harmonisation. Il en est de même de la volonté de substituer des règles fiscales communautaires et uniformes au lieu et place des dispositions nationales insusceptibles d'être étendues au plan communautaire. Nous pouvons ainsi interpréter ces considérants comme recélant la volonté de substituer des règles communautaires édictées à l'échelle de la Communauté et s'imposant aux États membres aux règles nationales. Néanmoins, la portée de cette directive nous autorise à relativiser l'objectif apparent d'harmonisation des dispositions fiscales nationales applicables à ces opérations dès lors qu'elles s'exercent à l'échelle européenne. Il ne s'agit en réalité que d'un rapprochement minimal des dispositions fiscales nationales qui, en raison de ses nombreuses incertitudes et lacunes, n'a pas abouti à une harmonisation fiscale véritable même si nous admettons que ce régime permet de dépasser la simple coexistence des régimes fiscaux nationaux. Toutefois, l'uniformité des dispositions fiscales nationales n'est pas de mise. L'unique objet de cette directive est de prévoir des règles communes applicables à certaines opérations s'exerçant entre les États membres, en aucun cas il ne s'agit d'harmoniser les législations nationales<sup>276</sup>. Aussi, est-il indispensable de relever les incertitudes de la directive « fusion » afin de démontrer la prédominance effective des législations fiscales nationales.

296. Cette directive prévoit le report de l'imposition des plus-values définies par la différence entre la valeur réelle des éléments d'actifs et de passif transférés et leur valeur fiscale. Ce report est soumis à la condition que la société bénéficiaire reprenne la valeur fiscale des éléments d'actifs et de passifs transférés et les affecte effectivement à l'établissement stable qu'elle dispose dans l'État membre de la société apporteuse. Aussi, nous retrouvons dans ce principe la sauvegarde des « *intérêts financiers de la société apporteuse ou acquise* ». De quelle manière cette sauvegarde est-elle assurée ? Le report d'imposition permet d'éviter une imposition au moment de la réalisation de l'opération, tout en assurant leur imposition ultérieure par l'État de la société apporteuse, absorbée ou scindée lors de la réalisation effective des bénéfices et plus-values par la société absorbante ou bénéficiaire<sup>277</sup>. Effectivement pour que le régime de la directive s'applique, il est indispensable que les éléments apportés soient maintenus dans l'État de la société apporteuse au sein d'un établissement stable de la société bénéficiaire et que cette dernière reprenne les valeurs comptables de la société apporteuse pour la gestion de cet établissement stable<sup>278</sup>. Cette condition est une garantie offerte aux États de la préservation de leurs intérêts financiers. Aussi, la neutralité fiscale de l'opération est assurée s'agissant des prérogatives et des recettes fiscales de l'État de la société apporteuse ou acquise. Qu'en est-il de la neutralité fiscale de l'opération pour les sociétés concernées ? Cet aspect est moins évident, et ce, à de multiples vues.

297. La seconde étape de notre démonstration vise 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<sup>279</sup>. Cette directive concerne les regroupements de sociétés d'États membres différents. Le regroupement est voué à la réalisation d'un double objectif. Au même

---

<sup>275</sup> Il s'agit du quatrième considérant de la directive « fusion ».

<sup>276</sup> V. en ce sens, CARTOU L., « La fiscalité et les rapprochements d'entreprises », LPA, n° 134, 7 nov. 1990, p. 23.

<sup>277</sup> Il s'agit du sixième considérant de la directive « fusion ».

<sup>278</sup> Pour un développement, v. DIBOUT P., « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs », Droit fiscal, n° 49, 1990, p. 1656.

<sup>279</sup> JO L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9. Sur la proposition de codification de cette directive présentée par la Commission, v. Proposition de directive du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, COM (2008) 691 final du 6 novembre 2008, 21 pages. Cette proposition n'a toujours pas été adoptée.

titre que la directive « fusion », cette directive a pour principal objet de créer des « *conditions analogues à celles d'un marché intérieur* »<sup>280</sup> ainsi qu'à « *assurer l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun* »<sup>281</sup>. Le champ d'application de ces deux directives est identique. Elles visent le même type de sociétés<sup>282</sup>. Nous retrouvons également les conditions tenant à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'au domicile fiscal<sup>283</sup>. Les mêmes critiques peuvent être formulées à cet égard<sup>284</sup>. En dépit d'un champ d'application identique, un élément nous autorise à différencier la méthode adoptée dans chacune de ces directives. La directive « fusions » tend à supprimer les dispositions fiscales susceptibles de pénaliser la réalisation des opérations visées par celle-ci. La démarche est ainsi négative. La directive « sociétés-mères filiales » s'efforce de favoriser la création de groupes de sociétés mères-filiales. La démarche est ainsi positive. L'évocation de l'élimination des « restrictions », « désavantages » ou « distorsions » à de tels regroupements n'intervient qu'*a posteriori*<sup>285</sup>. Néanmoins, dans les deux cas, le choix a été fait de l'instauration d'un « *régime commun* »<sup>286</sup>. Nous avons préalablement critiqué ce qualificatif s'agissant de la directive « fusions » ce qui, par ricochet, nous a menés à dénier la qualification de directive d'harmonisation au regard de sa faible portée. Qu'en est-il de la directive « sociétés-mères filiales » ?

298. Deux éléments nous autorisent à relativiser le qualificatif d'harmonisation attribuée à la directive « sociétés-mères filiales ». Le premier résulte de son objet dans la mesure où elle vise uniquement à éviter la double imposition susceptible de survenir en cas de distribution de dividendes d'une société filiale à sa société mère établie dans un autre État membre, et ce, en vue de faciliter le regroupement de sociétés d'États membres différents. Le second provient du régime « *commun* » prévu par cette directive. Celle-ci, en effet, prévoit un régime alternatif qui n'était pas prévu dans la version originale de la directive. Dans sa version de 1969, seul un régime d'exemption des bénéfices reçus de la filiale par la société mère était prévu. Aucun autre choix n'était laissé aux États membres. Dans sa version de 1990, la directive prévoit un régime alternatif<sup>287</sup> selon lequel l'État de la société mère peut au choix, s'abstenir d'imposer ces bénéfices sous réserve d'une quote-part de frais et de charges d'un maximum de 5 %<sup>288</sup> ou bien les imposer tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices<sup>289</sup>. À cela s'ajoute, la liberté laissée aux États membres d'adopter des dispositions nationales ou conventionnelles

<sup>280</sup> Directive « sociétés mères-filiales », premier considérant. Directive « fusions », premier considérant.

<sup>281</sup> Idem.

<sup>282</sup> V. annexe de la directive « fusions », § f). V. annexe de la directive « sociétés-mères filiales », § f).

<sup>283</sup> V. directive « fusions », article 3. V. directive « sociétés-mères filiales », article 2.

<sup>284</sup> S'agissant plus spécifiquement de la condition relative au domicile fiscal, nous pouvons relever la non-conformité de l'article 119 ter 2 a) du CGI soumettant l'exonération de retenue à la source à la condition selon laquelle la société ait « *son siège de direction effective dans un Etat membre de la Communauté européenne* ». Il s'agit d'une réécriture restrictive de la condition relative au domicile fiscal telle que prévue à l'article 2 b) de la directive « sociétés-mères filiales ». Les nombreuses modifications apportées à cette disposition du CGI n'ont pas entamé ce point. Pour une synthèse des lacunes inhérentes aux conditions d'applicabilité de la directive, v. COIN R., « De quelques problèmes posés par la directive mère/fille », LPA, n° 18, 11 février 1994, pp. 18-22.

<sup>285</sup> La participation des regroupements à la création de groupes de sociétés mères filiales est évoquée dès le deuxième considérant. La volonté d'élimination des dispositions fiscales pénalisant de tels regroupements est évoquée au troisième considérant. Dans la directive « fusions », l'élimination de la pénalisation inhérente aux dispositions fiscales entravant les opérations visées est évoquée dès le deuxième considérant.

<sup>286</sup> De manière assez surprenante, la directive « fusions » requiert l'instauration d'un « *régime fiscal commun* » (v. considérant 3) lorsque la directive « sociétés-mères filiales » fait abstraction de l'adjectif fiscal en n'évoquant que la mise en œuvre d'un « *régime commun* » (v. considérant 3). Nous pouvons formuler l'hypothèse qu'il ne s'agit que d'une maladresse dès lors que celle-ci ne traite que des aspects fiscaux de ce regroupement de sociétés.

<sup>287</sup> Le régime alternatif est évoqué dès le quatrième considérant.

<sup>288</sup> V. article 4§2.

<sup>289</sup> V. article 4§1.

visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes<sup>290</sup>. Cela est surprenant dès lors que la suppression de la double imposition économique constitue l'objet même de cette directive. Ces éléments visent plus spécifiquement la portée de la directive « sociétés-mères filiales » qu'il convient d'analyser plus précisément.

## **b) La portée minimale des directives « fusions » et « mères-filiales »**

299. La directive « fusion » comporte un dispositif en trois points nécessaires à la réalisation de l'objectif de neutralité fiscale.
300. En premier lieu, la directive dispose que la fusion ou la scission « *n'entraîne aucune imposition des plus-values qui sont déterminées par différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale* »<sup>291</sup>.
301. En deuxième lieu, la directive prévoit que lorsque « *la société bénéficiaire détient une participation dans le capital de la société apporteuse, la plus-value obtenue par la société bénéficiaire à l'occasion de l'annulation de sa participation ne donne lieu à aucune imposition* »<sup>292</sup>.
302. En troisième lieu, la directive exige que « *l'attribution aux associés de la société apporteuse de titres de la société bénéficiaire ou acquérante ne doit, par elle-même, donner lieu à aucune imposition dans le chef de ces associés* »<sup>293</sup>.
303. De ces trois éléments découle le principe d'une absence totale d'imposition. Ce constat est erroné. À ce principe, ont, en effet, été accolées de nombreuses exceptions.
304. Dans le premier cas, en réalité, il ne s'agit que d'un report d'imposition et non d'un défaut d'imposition. Les plus-values ne sont pas imposées lors de la réalisation de l'opération, mais elles le sont, bien évidemment, lors de leur réalisation effective. Afin de préserver les intérêts financiers de l'État de la société apporteuse, ce régime est conditionné par l'existence d'un établissement stable dans celui-ci. Il existe un lien certain entre la présence effective d'un établissement stable sur le territoire de l'État membre et le report d'imposition. Ce lien constitue une garantie pour l'État de la société apporteuse qui sera en mesure de faire usage de son pouvoir d'imposition *a posteriori*. À la nécessité de la présence d'un établissement stable dans l'État de la société apporteuse, une condition supplémentaire et une exception ont été formulées.
305. Le report d'imposition n'est, en effet, possible que sous condition que la société bénéficiaire calcule les nouveaux amortissements et les plus-values ou moins-values afférentes aux éléments d'actifs et de passif transférés « *dans les mêmes conditions qu'auraient pu le faire la ou les sociétés apporteuses si la fusion ou la scission n'avait pas eu lieu* »<sup>294</sup>. L'évocation de la nécessité des « *mêmes conditions* » soulève de nombreuses interrogations. Le professeur Dibout a relaté celles-ci, nous pouvons en évoquer quelques-unes à titre d'illustrations<sup>295</sup>. Le flou inhérent à cette condition soulève notamment deux problèmes. D'une part se pose la question de la mise en œuvre éventuelle d'un régime d'agrément<sup>296</sup>. Celui-ci n'est pas expressément exclu, ce qui autorise les États à atténuer la portée du régime « fiscal commun »

---

<sup>290</sup> V. art. 7 §2.

<sup>291</sup> Considérant 6 de la directive précisé à l'article 4 §1 et suivants.

<sup>292</sup> Considérant 7 de la directive précisé à l'article 7 §1 et suivants.

<sup>293</sup> Considérant 8 de la directive précisé à l'article 8 §1 et suivants.

<sup>294</sup> Article 4 §2.

<sup>295</sup> Pour un développement, v. DIBOUT P., « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs », *Droit fiscal*, n° 49, 1990, pp. 1657-1660

<sup>296</sup> V. DIBOUT P., « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs », *Droit fiscal*, n° 49, 1990, p. 1658.

devant être mis en œuvre. D'autre part se pose la question du délai de reprise en cas de remise en cause rétroactive de l'exonération des plus-values lors de l'opération par l'État de la société apporteuse dans l'hypothèse d'une infraction<sup>297</sup>. Ces deux éléments comportent des enjeux d'importance dès lors qu'ils sont susceptibles de compromettre l'application du régime « commun » prévu par la directive. Ils n'ont toutefois, pas été envisagés par celle-ci.

306. Aussi, la directive est-elle censée faciliter les regroupements ou restructurations d'entreprises, mais sans pour autant que cela ne s'en ressente du point de vue de la législation nationale applicable.

307. Cette position est confortée par le considérant suivant formulant expressément une exception au report d'imposition. Celui-ci prévoit que dès lors que la législation nationale autorise ce calcul selon des règles différentes de celles évoquées dans la directive, et que la société bénéficiaire y consent, elle ne peut pas bénéficier du report d'imposition des plus-values. Il s'agit là encore d'un renvoi aux dispositions fiscales nationales. Cette directive, devant en principe, instituer un « régime fiscal commun » renvoie majoritairement aux législations fiscales nationales s'agissant de l'imposition des plus-values dans le cas de fusions et de scissions transfrontalières. Ce renvoi est confirmé par la possibilité offerte à l'établissement stable de la société bénéficiaire de reprendre les pertes de la société apporteuse non encore amorties fiscalement, mais uniquement si la législation fiscale nationale prévoit déjà une telle possibilité pour ces opérations s'effectuant entre sociétés de l'État apporteuses et l'étend à celles s'effectuant dans un cadre transfrontalier<sup>298</sup>.

308. Dans le deuxième cas, nous retrouvons encore une dérogation au principe de non-imposition de la plus-value obtenue par la société bénéficiaire lors de l'annulation de sa participation dans le capital de la société apporteuse. Les États membres détiennent, en effet, la faculté de déroger à ce principe lorsque la participation de la société bénéficiaire n'excède pas 25 %<sup>299</sup>. Que se passe-t-il dans l'hypothèse d'une participation inférieure ? Le régime de la directive ne s'applique pas et renvoie ainsi implicitement aux dispositions fiscales nationales. Il en est de même dans l'hypothèse de la détention de titres de participation de la société apporteuse dans la société bénéficiaire. Cette hypothèse n'étant pas envisagée par la directive, la plus-value éventuelle est imposée selon les dispositions nationales qui s'appliquent<sup>300</sup>. Cette lacune donne lieu à un traitement fiscal différencié qui est fonction des prévisions des dispositifs nationaux, ce qui compromet encore la mise en œuvre concrète d'un régime fiscal « commun ».

309. Dans le troisième cas, le régime prévu est subordonné à la condition selon laquelle la valeur fiscale des titres reçus en échange ne soit pas supérieure à celle existante avant la fusion, scission ou l'échange d'actions<sup>301</sup>. Cette condition est quelque peu laconique. L'État membre de la société apporteuse conserve la faculté d'imposer la plus-value résultant de la cession ultérieure des titres, et ce, dans les mêmes conditions que celles qui s'appliquaient avant l'acquisition<sup>302</sup>. Au même titre que pour la seconde hypothèse, l'associé qui opte pour le traitement fiscal national différencié perd son droit à invoquer le régime de la directive<sup>303</sup>. Cette disposition a, de ce fait, également pour but de garantir à l'État membre la possibilité

---

<sup>297</sup> V. DIBOUT P., *idem*.

<sup>298</sup> Article 6 de la directive.

<sup>299</sup> Article 7 paragraphe 2 alinéa 1 de la directive.

<sup>300</sup> V. DIBOUT P., « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs », *Droit fiscal*, n° 49, 1990, p. 1658.

<sup>301</sup> Article 8 §2 de la directive.

<sup>302</sup> Article 8 §2 alinéa 2 de la directive

<sup>303</sup> Article 8 §3 de la directive.

d'utiliser *a posteriori* sa faculté d'imposer les plus-values<sup>304</sup>. Cette faculté s'accroît dès lors que la directive omet la prévision d'une durée de conservation des titres reçus par l'associé de la société acquise<sup>305</sup>. Ce silence renvoie encore aux législations nationales. L'échange d'actions met en lumière le caractère très relatif de l'uniformité du régime fiscal censé être mise en œuvre par la directive, mais également l'atteinte potentielle aux intérêts financiers des États membres constituant l'autre ambition de cette directive. Dans quelle mesure, l'État de la société acquise peut-il contrôler la conformité de la valeur fiscale des titres échangés au regard de la valeur attribuée à ces titres avant l'échange ? Lorsque l'associé de la société acquise est résident de cet État ou de celui de la société acquérante, cela ne soulève pas vraiment de problème. Néanmoins, qu'en est-il lorsque l'associé de la société acquise est résident d'un autre État membre, voire résident d'un État tiers à la Communauté européenne qui ne serait pas lié à celui-ci par une convention fiscale ? La question reste posée<sup>306</sup>. Cette question soulève, bien entendu, celle de la préservation des intérêts financiers des États liés par cette directive.

310. Par conséquent, le qualificatif de directive d'harmonisation est parfaitement inapproprié s'agissant de la directive « fusion ». Les lacunes et les incertitudes constatées démontrent qu'en aucun cas il ne s'agit de l'édiction d'un « régime fiscal commun ». La multiplicité des renvois aux législations nationales n'autorise pas une telle qualification. Plus problématique encore est la question des exceptions au régime prévu par cette directive.

311. Qu'en est-il des exceptions au « régime fiscal commun » ? Nous songeons plus particulièrement à l'exception selon laquelle un État membre peut refuser la mise en œuvre de la directive lorsque l'opération de fusion, scission, apport d'actifs ou échange d'actions a « *comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale* »<sup>307</sup>. La doctrine est partagée quant à l'interprétation à formuler s'agissant de cette exception. Pour certains, celle-ci « *étant définie de manière imprécise, elle est susceptible d'avoir un champ d'application assez large* »<sup>308</sup>. Pour d'autres, « *s'agissant d'une exception au régime, il y a lieu de l'interpréter restrictivement* »<sup>309</sup>. La première prise de position est plus efficiente à relater l'esprit de cette exception.

312. Selon nous, il ne faut pas y voir la nécessité d'un « *abus réel* »<sup>310</sup> ou, si c'est le cas, la réalité

---

<sup>304</sup> En ce sens, v. notamment X., « Fiscalité et coopération transfrontalière des entreprises », LPA, n° 106, 4 septembre 1991, p. 18.

<sup>305</sup> En ce sens, v. DIBOUT P., « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs », Droit fiscal, n° 49, 1990, p. 1658.

<sup>306</sup> En ce sens, v. DIBOUT P., idem.

<sup>307</sup> La seconde exception prévue dans la directive est celle selon laquelle l'opération de fusion, scission, apport d'actifs ou échange d'actions a « *pour effet qu'une société, que celle-ci participe ou non à l'opération, ne remplit plus les conditions requises pour la représentation des travailleurs dans les organes de la société, selon les modalités applicables avant l'opération en cause* ». La portée de cette exception est limitée dès lors qu'elle vise spécifiquement le système de représentation des travailleurs en Allemagne, v. GOUTHIERE B., Les impôts dans les affaires internationales, Editions Francis Lefebvre, 6<sup>e</sup> éd., 2004, p. 1002. L'insertion de cette exception semble, en effet, être directement lié aux craintes exprimées par l'Allemagne reposant sur l'idée que de nombreuses entreprises allemandes risquaient de transférer leur siège dans d'autres États membres pour échapper aux règles applicables dans cet État en matière de participation des travailleurs. Cette crainte avait provoqué une opposition continue de l'Allemagne à l'adoption éventuelle de ces directives.

<sup>308</sup> GOUTHIERE B., idem, spéc. p. 1002.

<sup>309</sup> CALLEJA D., VIGNES D., WAGENBAUR R., Commentaire Mégret, Le droit de la CEE. 5, Dispositions fiscales-Rapprochement des législations, Editions de l'Université de Bruxelles, Coll. Etudes européennes, 2<sup>e</sup> éd., 1993, p. 271. En ce sens, v. également X., « Fiscalité et coopération transfrontalière des entreprises », LPA, n° 106, 4 septembre 1991, p. 19 relevant qu'il s'agit « *d'une disposition qu'il faut interpréter stricto sensu et qui ne doit être invoquée qu'en cas d'abus réel (...)* ».

<sup>310</sup> ALIOUAT B., « Le nouveau traitement fiscal des activités transfrontalières : l'Europe de la coopération », LPA, n° 55, 8 mai 1991, p. 12.

de l'abus évoqué par la doctrine sous couvert de fraude ou d'évasion n'est que théorique. L'évocation de la fraude ou de l'évasion fiscale comme susceptible d'être un obstacle à la mise en œuvre de ce régime dès lors qu'elle en constitue l'« *un des objectifs* » principaux de l'opération nous autorise à penser qu'en dépit du caractère accessoire de ses motifs, ceux-ci sont susceptibles d'entraver l'application de la directive. Cette conception est, certes, conforme au célèbre adage « *fraus omnia corrumpit* ». Toutefois, cette prévision laisse une grande latitude aux États membres qui sont parfaitement en mesure d'invoquer assez largement et avec une grande facilité d'éventuels cas de fraude ou d'évasion afin de contourner le régime de la directive fiscale. Le recours à cette exception est facilité par la directive qui formule une présomption de fraude ou d'évasion fiscales dès lors que l'opération visée n'est pas effectuée « *pour des motifs économiques valables* »<sup>311</sup>. Ces motifs font l'objet ni de précisions, ni de définitions, ni d'énumérations. La seule référence à la « *restructuration* » ou à la « *rationalisation* » des activités des sociétés participant à l'opération n'est pas suffisante pour délimiter précisément les « motifs économiques valables ». Cela, alors même que ce sont ses motifs qui sont susceptibles de freiner les tentations éventuelles des États d'invoquer à outrance les cas de fraudes ou d'évasions fiscales susceptibles de contrevenir à l'application de la directive. Aussi, la seule limitation à cette présomption est-elle très laxiste à l'égard des prérogatives étatiques.

313. Le caractère flou de cette exception a nécessité l'intervention de la Cour de justice qui l'a interprétée strictement<sup>312</sup>. Elle est intervenue s'agissant de l'échange d'actions, mais nous pouvons considérer que l'interprétation qu'elle formule s'agissant de cette exception est en mesure de s'appliquer également aux fusions, scissions et apports d'actifs. Après avoir rappelé les dispositions de la directive sur ce point<sup>313</sup>, elle a formulé trois conditions auxquelles les États se trouvent soumis et contraints pour juger de l'existence d'une fraude ou évasion fiscale. En premier lieu, les autorités nationales compétentes ne peuvent « *se contenter d'appliquer des critères généraux prédéterminés, mais doivent procéder, au cas par cas, à un examen global de celle-ci* »<sup>314</sup>. En deuxième lieu, les États sont contraints au respect du principe de proportionnalité dans leur appréciation de cette exception<sup>315</sup>. En troisième lieu, et conformément aux deux principes précédents, ces derniers ne peuvent établir des règles de portée générale excluant automatiquement certaines catégories d'opérations de l'avantage fiscal<sup>316</sup>. Cet examen effectué par les États peut, bien entendu, être soumis à un contrôle juridictionnel<sup>317</sup>. Aussi, a-t-il fallu une intervention de la Cour de justice afin d'éclairer le sens et la portée de cette exception qui, dans sa rédaction, laisse une grande marge de manœuvre aux États. Cette appréciation de la Cour concernant les modalités d'application de cette exception est maintenue dans sa jurisprudence récente afférente à la directive fusion<sup>318</sup>.

---

<sup>311</sup> Article 11 §1 a) de la directive.

<sup>312</sup> CJ, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, Leur-Bloem, Rec. 1997, I, p. 4161, points 35 à 45. La Cour relève que les États membres peuvent refuser d'appliquer, « *à titre exceptionnel et dans des cas particuliers* », tout ou partie des dispositions de cette directive ou en retirer le bénéfice lorsque l'opération d'échange d'actions a, notamment, comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales. V., CJ, Leur-Bloem, précité, spéc. points 38 et 39 ; aff. C-321/05, 5 juillet 2007, Kofoed, Rec. p. I-5795, point 37 ; CJ, 11 décembre 2008, aff. C-285/07, A.T. contre Finanzamt Stuttgart-Körperschaften. Rec. 2008, I, p. 9329, point 31 ; aff. C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia-Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA c/ Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais, non encore publié au recueil, point 33.

<sup>313</sup> Point 40.

<sup>314</sup> Point 41.

<sup>315</sup> Point 43.

<sup>316</sup> Point 44. La Cour précise également que le principe de proportionnalité serait rompu, si l'édition d'une règle générale était assortie d'une simple possibilité de dérogation laissée à la discrétion de l'autorité administrative.

<sup>317</sup> Considérant 41. Elle fait application au domaine fiscal d'un principe de jurisprudence constante, v. arrêt du 31 mars 1993, Kraus, C-19/92, Rec. p. I-1663, point 40.

<sup>318</sup> V. CJ, aff. C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia-Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA c/ Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais, non encore publié au recueil, points 31 à 52. Pour une reprise de ces trois

314. De surcroît, nous pouvons affirmer que la Cour se montre encore plus stricte dans son appréciation de cette exception. Elle précise, dans sa jurisprudence récente, que l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434, en tant qu'il constitue une exception aux règles fiscales établies par la directive 90/434, doit être interprété « *de manière stricte en tenant compte de son libellé, de sa finalité ainsi que du contexte dans lequel il s'insère* »<sup>319</sup>.
315. Le régime fiscal « commun » prévu dans la directive ne remplace pas les régimes nationaux, il s'y « *superpose* »<sup>320</sup>. Il permet ainsi d'atténuer les effets dommageables de la coexistence des vingt-sept systèmes fiscaux en vue de favoriser le regroupement d'entreprises à l'échelle européenne. Or, l'harmonisation fiscale n'a pas pour objet d'atténuer des effets dommageables dus à la coexistence de législations nationales, mais bien de fixer des objectifs communs régis par la mise en œuvre d'un régime juridique homogène déterminé à l'échelle de l'Union. La Cour de justice a d'ailleurs reconnu très récemment, en 2010, l'absence d'harmonisation de cette directive. Le juge de Luxembourg a clairement affirmé que la directive 90/434 ne met pas en place une harmonisation complète des impôts susceptibles d'être prélevés à l'occasion d'une fusion ou d'une opération similaire entre sociétés d'États membres différents. Selon lui, la directive « fusions », en instaurant des règles fiscales neutres au regard de la concurrence, se borne à remédier à certains inconvénients fiscaux liés à la restructuration transfrontalière d'entreprises<sup>321</sup>. Il en retire une conséquence assez surprenante. Cette qualification l'autorise à juger que l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 relatif à l'exception des « *motifs économiques valables* » doit être interprété en ce sens que les régimes de faveur que celle-ci instaure ne sauraient être refusés à l'assujetti qui a envisagé, par un montage juridique comprenant une fusion d'entreprises, de prévenir le prélèvement d'un impôt tel que celui en cause au principal, à savoir les droits de mutation, dès lors que cet impôt ne relève pas du champ d'application de cette directive<sup>322</sup>. L'absence d'harmonisation de cette directive conduit le juge à étendre son champ d'application à des impôts non visés par celle-ci. Seuls les impôts expressément visés par cette directive peuvent être soumis à l'exception prévue par cette disposition.
316. Cette directive, en dépit de la fixation d'objectifs précis et communs, ne contient pas les moyens nécessaires à leur réalisation. Elle comporte de nombreuses lacunes.

---

critères, v. spéc. point 37. Cet arrêt permet d'obtenir une illustration pratique de ce qui pourrait constituer une présomption selon laquelle l'opération de fusion ne serait pas effectuée pour des « motifs économiques valables » au sens de cette disposition de la directive 90/434. En l'espèce, est visé le fait que, à la date de l'opération de fusion, la société absorbée n'exerce aucune activité, ne détient aucune participation financière et ne fait que transférer à la société absorbante des pertes fiscales dont le montant est élevé et l'origine indéterminée, alors même que cette opération a un effet positif en termes d'économie de coûts structurels pour ce groupe. C'est à la juridiction de renvoi de vérifier, au regard de l'ensemble des circonstances, si les éléments constitutifs de la présomption de fraude ou d'évasion fiscales sont réunis.

<sup>319</sup> V. CJ, 20 mai 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Rec. 2010, I, p. 4303, point 46 ; aff. C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia-Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA c/ Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais, non encore publié au recueil, point 44.

<sup>320</sup> LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 2007, p. 27. En ce sens, v. également DIBOUT P., « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents », Droit fiscal, n° 11, 1991, p. 477 relevant que « *la directive fixe des règles communes qui s'ajoutent aux règles nationales en vigueur pour éliminer les distorsions de concurrence qui résultent de leurs disparités mais elle n'affecte ni le régime fiscal des relations entre sociétés mères et filiales d'un même État ni, s'agissant des relations entre mères et filiales d'États membres différents, l'application de règles nationales ou conventionnelles qui ne contredisent pas ces dispositions ou, a fortiori, sont plus favorables* ».

<sup>321</sup> V. CJ, 20 mai 2010, aff. C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, Rec. 2010, I, p. 4303, point 49. La Cour se fonde sur les conclusions de l'avocat général, point 52.

<sup>322</sup> V. CJ, 20 mai 2010, aff. C-352/08, idem, point 56.

317. La directive « mères-filiales » contient un double objectif. En premier lieu, elle est vouée à l'élimination de la double voire de la triple imposition<sup>323</sup> survenant en cas de distribution de bénéfices d'une filiale à sa société mère établie dans un autre État membre. En deuxième lieu, elle est vouée à l'élimination de la retenue à la source susceptible d'être prélevée par l'État de la source du revenu à savoir l'État de la société filiale. Le régime de faveur s'applique de manière indifférenciée que la distribution de bénéfices soit reçue par la société d'un État en provenance d'une société d'un autre État membre ou qu'elle soit effectuée par une société de cet État à d'autres sociétés d'un autre État membre dont elles sont les filiales<sup>324</sup>. Nous allons analyser les conditions inhérentes à la réalisation de ces objectifs afin de déterminer si le régime mis en œuvre est véritablement « commun » à l'ensemble des États membres ce qui, le cas échéant, favorisera la qualification d'harmonisation du régime de la directive « mères-filiales ». Notre volonté n'est pas de relater les conditions nécessaires à la mise en œuvre du régime prévu par celle-ci, mais bien de démontrer les carences inhérentes à ces conditions. Ces carences nous autorisent à douter de la mise en œuvre d'une véritable harmonisation des systèmes fiscaux nationaux applicables aux sociétés-mères filiales d'États membres différents.

318. Elle s'opère soit par la non-imposition des bénéfices distribués dans l'État de la société mère soit par la possibilité offerte à la société mère de « déduire du montant de son impôt la fraction (de l'impôt) de la filiale afférente à ces bénéfices dans la limite du montant de l'impôt national correspondant »<sup>325</sup>. Pour bénéficier de ce régime de faveur, différentes conditions doivent être remplies par la société mère et par la filiale. Ce sont ces conditions qui soulèvent de véritables problèmes quant à la mise en œuvre d'un véritable régime « commun ».

319. Pour bénéficier d'une telle qualification indispensable au bénéfice de la directive, la société doit être établie au sein d'un État membre, remplir les conditions précisées par la directive<sup>326</sup>, et détenir dans le capital d'une société d'un autre État membre, remplissant ces mêmes conditions, une participation minimale de 25 %<sup>327</sup>. À cette condition, deux autres conditions optionnelles ont été prévues par la directive. Les États ont, en effet, la possibilité, par voie d'accord bilatéral, de substituer le critère de détention des droits de vote à celui de la participation dans le capital<sup>328</sup>. Ils ont également la faculté de soumettre l'application du régime de faveur à un délai de conservation des titres de participation d'une période interrompue d'au moins deux ans<sup>329</sup>. Ces trois conditions qu'elles soient impératives comme celle du taux de détention ou supplétives comme celles afférentes à la nature des titres et à leur durée de détention soulèvent de nombreux problèmes. La doctrine s'est très largement fait l'écho des difficultés inhérentes à ces conditions. La principale difficulté survient du traitement fiscal national différencié découlant de la mise en œuvre effective de ces trois conditions.

---

<sup>323</sup> La triple imposition survient en cas d'absence de convention fiscale bilatérale ou multilatérale. Elle vise l'impôt sur les sociétés, l'impôt perçu à la source sur les bénéfices distribués et l'impôt sur les sociétés sur le bénéfice distribué. En ce sens, v. ALIOUAT B., « Le nouveau traitement fiscal des activités transfrontalières : l'Europe de la coopération », LPA, n° 55, 8 mai 1991, p. 10.

<sup>324</sup> Article premier §1 de la directive.

<sup>325</sup> V. considérant 4 et article 4 §1 de la directive « sociétés-mères filiales ».

<sup>326</sup> Il doit s'agir d'une société revêtant l'une des formes énumérées à l'annexe de la directive. Elle doit être considérée comme ayant dans cet État son domicile fiscal et ne pas être considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la Communauté aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers. Elle doit être assujettie, sans possibilité d'option et sans être exonérée à l'impôt sur les sociétés. V. article 2 de la directive. Les mêmes conditions sont prévues pour la qualification de « société d'un État membre » s'agissant de la directive « fusions ».

<sup>327</sup> V. article 3 §1 a).

<sup>328</sup> V. article 3 §2.

<sup>329</sup> V. article 3 §2.

320. L'exonération de retenue à la source dans l'État de la société filiale constitue le second aspect de cette directive. Il vise plus spécifiquement la société filiale et ainsi l'État de la source du revenu distribué. Dans cette hypothèse, ce sont les retenues à la source qui font l'objet d'une prise en compte et non l'impôt sur les sociétés. Néanmoins, les conditions applicables au régime de faveur sont identiques à celles visant l'élimination de la double imposition. Elles sont visées aux articles 5 à 7 de la directive. L'article 5§1 dispose expressément que « *les bénéfiques distribués par une société filiale à sa société mère sont, au moins lorsque celle-ci détient une participation minimale de 25 % dans le capital de la filiale, exemptés de retenue à la source* ». Nous retrouvons la condition inhérente au taux de participation. Néanmoins, dans ce cas, aucune alternative n'est offerte aux États<sup>330</sup>. Ces derniers doivent impérativement exonérer de retenues à la source les bénéfiques distribués. C'est précisément cet aspect qui a provoqué le plus de réticences de la part des États membres<sup>331</sup>. Cette résistance est surprenante dès lors que la neutralité fiscale attendue de cette directive s'agissant des flux transfrontaliers exigeait impérativement et préalablement la suppression des retenues à la source. Dans cette hypothèse, les insuffisances sont encore nombreuses. L'absence de précisions quant aux modalités pratiques de l'exonération en constitue une illustration<sup>332</sup>.
321. La notion de retenue à la source n'est pas précisée dans la directive. Elle fait l'objet d'une définition négative dès lors qu'il est spécifié qu'elle « *ne comprend pas le paiement anticipé ou préalable (précompte) de l'impôt sur les sociétés à l'État membre où est située la filiale, effectuée en liaison avec la distribution des bénéfiques à la société mère* »<sup>333</sup>. La Cour de justice a dû intervenir pour préciser que cette notion devait être interprétée dans un sens large<sup>334</sup> et qu'elle revêtait un caractère autonome<sup>335</sup>.
322. Le juge de Luxembourg a jugé que les termes « retenue à la source » figurant à l'article 5 §1, de la directive ne sont pas limités à certains types d'impositions nationales précises. En outre, la qualification d'une imposition, d'une taxe, d'un droit ou d'un prélèvement au regard du droit de l'Union incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national<sup>336</sup>.
323. De ce fait, il est de jurisprudence constante que constitue une retenue à la source sur les bénéfiques distribués, au sens de l'article 5§1 de la directive, toute imposition sur les revenus perçus dans l'État dans lequel les dividendes sont distribués et dont le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, lorsque l'assiette de cet impôt est le rendement de ces titres et que l'assujetti est le détenteur des mêmes titres<sup>337</sup>. En outre, la

<sup>330</sup> Les seules dérogations prévues visent la Grèce, l'Allemagne et le Portugal, v. § 2 à 4.

<sup>331</sup> En ce sens, v. X., « Fiscalité et coopération transfrontalière des entreprises », LPA, n° 106, 4 septembre 1991, p. 19.

<sup>332</sup> En ce sens, v. COIN R., « De quelques problèmes posés par la directive mère/fille », LPA, n°18, 11 février 1994, p. 22.

<sup>333</sup> Article 7 § 1 de la directive.

<sup>334</sup> CJ, 5<sup>e</sup> ch., 8 juin 2000, aff. C-375/98, Epsom Europe BV, Rec. 2000, I, p. 4243, RJF 9-10/00, n° 1186. La Cour a jugé que la notion de retenue à la source concerne « (...) toute imposition, de quelque nature ou dénomination que ce soit, ayant la forme d'une retenue à la source sur les dividendes distribués par les filiales », point 27.

<sup>335</sup> CJ, 5<sup>e</sup> ch., 4 octobre 2001, aff. C-294/99, Athinaïki Zythopolia AE, Rec. 2001, I, p. 6797.

<sup>336</sup> Sur ces deux éléments, v. arrêts CJ, 25 septembre 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Rec. p. I-9809, point 46 ; CJ, 24 juin 2010, aff. jointes C-338/08 et C-339/08, P. Ferrero e C. SpA contre Agenzia delle Entrate - Ufficio di Alba (C-338/08) et General Beverage Europe BV contre Agenzia delle Entrate - Ufficio di Torino 1 (C-339/08), non encore publié au recueil, point 25.

<sup>337</sup> V. notamment arrêts CJ, 25 septembre 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Rec. p. I-9809, point 47 ; 26 juin 2008, Burda, C-284/06, Rec. p. I-4571, point 52 ; 24 juin 2010, aff. jointes C-338/08 et C-339/08, P. Ferrero e C. SpA contre Agenzia delle Entrate - Ufficio di Alba (C-338/08) et General Beverage Europe BV contre Agenzia delle Entrate - Ufficio di Torino 1 (C-339/08), non encore publié au recueil, point 26.

majoration d'imposition ne saurait être considérée elle-même comme une retenue à la source interdite par l'article 5§1 de la directive, dès lors que l'assujetti est non pas le détenteur des titres, mais la société distributrice<sup>338</sup>.

324. L'analyse des lacunes inhérentes aux conditions d'application du régime de faveur prévu par la directive est indispensable à la démonstration de l'absence d'harmonisation de celle-ci. Nous allons traiter successivement du taux et de la durée de détention des participations préalablement à la notion de bénéfices distribués et aux clauses anti-abus.

325. La directive prévoit la nécessité d'une participation minimale de 25 %<sup>339</sup>. Il apparaît que cette condition est impérative. En conséquence, son caractère impératif induit l'uniformité de ce taux dans l'ensemble des États membres. Il n'en est rien. À travers, une analyse de cette disposition, certains auteurs ont pu considérer que « l'utilisation conjuguée de termes « au moins » et « minimale » a pour but d'exprimer que les États membres sont libres d'admettre l'existence d'une relation privilégiée mère-filiale en deçà du seuil de participation susmentionnée »<sup>340</sup>. La pratique révèle, en effet, que certains États membres prévoient aux termes de conventions fiscales ou de dispositions unilatérales des régimes fiscaux plus favorables dans le cas de taux de détention inférieur à ce seuil. L'Allemagne et la France prévoient un taux de 10 %, les Pays-Bas prévoient un taux de 5 %, et la Belgique ne prévoit pas de taux minimal de participation<sup>341</sup>. Nous en retirons deux conséquences. D'une part, le critère inhérent au taux de détention qui apparaissait impératif se révèle être uniquement supplétif. D'autre part, cela nuit à l'uniformité du régime qui, de ce point de vue, n'est pas « commun » dès lors qu'il laisse subsister des dispositions fiscales nationales très éparpillées. Ce caractère disparate du taux de détention est susceptible de créer un traitement discriminatoire entre les sociétés établies dans les différents États membres. Le taux de 25 % prévu par la directive est effectivement contraignant pour les sociétés qui ne bénéficient pas d'un taux moindre au vu de la législation nationale à laquelle celles-ci sont soumises. En pratique, un taux de participation moindre favorise, bien entendu, l'application du régime de faveur à des regroupements reposant sur des prises de participation minimales.

326. La directive offre la possibilité aux États de soumettre le régime de faveur à un délai de conservation des titres d'une durée ininterrompue d'au moins deux ans. Nous soulignons l'effort qui a été fait par la Commission en prévoyant une durée de conservation des titres au sein de cette directive alors même que cet aspect a été occulté dans la directive « fusions » adoptée le même jour. Néanmoins, le caractère supplétif de cette condition ainsi que l'absence de précisions ôtent l'intérêt inhérent à cette prévision. Il s'agit de l'élément soulevant le plus de difficultés. Cela a, en effet, donné lieu à un traitement différencié entre les États membres.

---

<sup>338</sup> En ce sens, v. arrêts CJ, Burda, précité, points 55 et 56 ; et CJ, 24 juin 2010, P. Ferrero e C. SpA contre Agenzia delle Entrate - Ufficio di Alba (C-338/08) et General Beverage Europe BV contre Agenzia delle Entrate - Ufficio di Torino 1 (C-339/08), précités, point 34.

<sup>339</sup> Ce taux a été retenu dans la mesure où c'est celui que nous retrouvons le plus fréquemment dans les conventions fiscales internationales. V. COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 389.

<sup>340</sup> En ce sens, v. notamment X., « Fiscalité et coopération transfrontalière des entreprises », LPA, n° 106, 4 septembre 1991, p. 19. Dans le même sens, v. LE CAMUS G. et COUTY B., « Le délai de conservation des titres dans le régime des sociétés mères et sociétés associées : une condition à géométrie variable ? », Droit fiscal, n° 51, 2003, p. 1640.

<sup>341</sup> Ces exemples sont fournis par X., « Fiscalité et coopération transfrontalière des entreprises », LPA, n° 106, 4 septembre 1991, p. 19 ; v. également VILLEMOT D., « La fiscalité des holdings en Europe », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 363, décembre 1992, p. 887.

Lorsque la France respecte scrupuleusement le délai de deux ans<sup>342</sup>, les Pays-Bas et la Belgique ne prévoient qu'un an<sup>343</sup>. Deux conséquences découlent de ce constat. D'une part, le traitement différencié compromet la mise en œuvre d'un régime « commun » et, par ricochet, se trouve susceptible de donner lieu à des discriminations entre les sociétés établies dans les différents États membres. D'autre part, le flou inhérent à cette condition est susceptible de donner lieu à une mauvaise interprétation par les États qu'elle soit volontaire ou involontaire. S'agissant de cette seconde conséquence, elle est principalement due à l'absence de précision inhérente au point de départ du délai de conservation<sup>344</sup>. La seule certitude réside, en effet, dans l'existence d'un lien entre l'exonération de retenue à la source et la conservation des titres. Ce délai court-il à compter du moment de la distribution des bénéficiaires ou dès leur date d'acquisition ? La société mère est-elle en mesure de revendiquer le bénéfice du régime de faveur en dépit d'une absence de détention des titres à hauteur de 25 % depuis une période ininterrompue d'au moins deux ans si elle s'engage à respecter ce délai de conservation minimale *a posteriori* ? Il s'agit de la question préjudicielle ayant été posée à la Cour de justice dans le premier arrêt rendu sur cette directive en 1996. Il s'agit de l'arrêt *Denkavit*<sup>345</sup>.

327. Cet arrêt est fondamental en ce qu'il apporte des réponses à de nombreuses interrogations et surtout en ce qu'il révèle certaines lacunes présentes dans la directive « sociétés-mères filiales ». Ces lacunes ne sont pas admissibles dès lors que l'objet de cette directive est d'instituer un régime « commun ». Or, ces lacunes sont autant de voies ouvertes aux États qui leur permettent de contourner les dispositions impératives de la directive et ainsi de faire obstacle à la réalisation de l'objectif qu'elle prévoit. Cet arrêt est très célèbre. Aussi, n'est-il pas indispensable d'en relater tout le syllogisme. Toutefois, certains éléments méritent d'être analysés dès lors qu'ils mettent en lumière des incohérences qui démontrent l'absence d'harmonisation véritable de la directive « sociétés-mères filiales ».

328. Le premier point attirant notre attention est le positionnement de la Commission dans cette affaire. Celle-ci, sans surprise, soutient l'idée selon laquelle la période minimale de deux ans fixée à l'article 3§2 de la directive ne doit pas nécessairement être écoulée au moment de l'octroi de l'avantage fiscal<sup>346</sup>. Plus surprenant est le moyen juridique qu'elle utilise en vue de la validation de sa prise de position. La Commission se réfère expressément à la proposition de directive qu'elle avait formulée au Conseil en 1969. Or, de nombreuses modifications ont été apportées à ces propositions de directives. C'est notamment ce qui a favorisé leur

---

<sup>342</sup> C'est le délai qui a été choisi lors de la transposition de la directive au moyen de l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 1991 codifié à l'article 119 ter du CGI, v. loi de finances rectificative pour 1991 n° 91-1323 du 30 décembre 1991, J.O. du 30-31 décembre 1991, Droit fiscal, n° 2-3, 1992, comm. 47.

<sup>343</sup> COIN R., « La fin des retenues à la source en Europe ? », LPA, n° 152, 18 décembre 1992, p. 23. V. également VILLEMOT D., « La fiscalité des holdings en Europe », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 363, décembre 1992, p. 887.

<sup>344</sup> Nous pouvons également relever l'absence de précision relative à la proportion de titres à laquelle cette durée de conservation s'applique. La durée minimum de détention s'applique-t-elle à l'ensemble des titres ou uniquement à la détention minimale requise à savoir le seuil de 25% fixé par la directive ? La question reste posée. Pour un développement, v. COIN R., « De quelques problèmes posés par la directive mère/fille », LPA, n°18, 11 février 1994, p. 21 ; v. également LE CAMUS G. et COUTY B., « Le délai de conservation des titres dans le régime des sociétés mères et sociétés associées : une condition à géométrie variable ? », Droit fiscal, n° 51, 2003, pp. 1639-1642.

<sup>345</sup> CJ, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, *Denkavit, Vitic et Voormeer*, Rec. 1996, I, p. 5063, RJF 12/96, n° 1500. La doctrine s'est interrogée sur ce point, v. notamment BERLIN D., « Harmonisation des fiscalités », Jurisclasseur Europe, n° 1650, spéc. § 67 ; v. également DIBOUT P., « La Directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents », Droit fiscal, n° 11, 1991, p. 477 et s. Pour un commentaire de cet arrêt, v. CALISTI J.-L., « La première décision afférente à la directive mère-filiale. A propos de l'arrêt de la CJCE du 17 octobre 1996 (*Denkavit International BV et autres*) », Droit fiscal, n° 5, 1997, pp. 188-194.

<sup>346</sup> CJ, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, *Denkavit, Vitic et Voormeer*, point 19.

adoption en 1990. Aussi, se réfère-t-elle à une disposition présente dans cette proposition de directive selon laquelle elle préconisait « *de ne plus considérer (rétroactivement) une société, qui remplit normalement les conditions requises, comme une société mère, si cette société se sépare de sa participation dans les deux ans de son acquisition* »<sup>347</sup>. Cette disposition est très claire. Le régime de faveur de la directive doit être accordé à une société dès l'acquisition des titres, et le respect du délai doit être assuré à compter de cette date soit *a posteriori*. Toutefois, cette disposition si claire soit-elle est parfaitement absente de la directive adoptée en 1990. Cette dernière ne contient absolument aucune indication sur ce point. Ce renvoi témoigne de l'insuffisance de la directive dans sa version adoptée en 1990. Le fondement utilisé par la Commission devient ainsi non pertinent et non efficient juridiquement<sup>348</sup>. La référence à la proposition de directive de 1969 révèle le caractère plus contraignant de celle-ci comparée à celle qui a été finalement adoptée. Sur ce point, la directive de 1990 se caractérise par sa souplesse à l'égard des États membres qui se trouvent parfaitement libres d'apprécier cette disposition selon leur « bon vouloir ». D'une part, ils peuvent au choix l'appliquer ou non. D'autre part, ils ont la faculté de décider de manière unilatérale de la durée de détention des titres<sup>349</sup>. Enfin, ils détiennent le pouvoir de déterminer le point de départ de la durée de conservation des titres de participation.

329. Sur ce dernier élément, il a fallu l'intervention de la Cour de justice. Celle-ci grâce à ses prérogatives d'interprétation des actes juridiques européens et à une interprétation « *stricte* »<sup>350</sup> justifiée par l'effet utile<sup>351</sup> du droit de l'Union, a formulé une limite à la liberté offerte aux États de fixer unilatéralement le point de départ du délai de deux ans. La Cour de justice a jugé, dans cet arrêt, que les États peuvent exiger un délai de deux ans, mais ils doivent procéder soit à une exonération de retenue à la source sous réserve d'un engagement de conservation, soit à un remboursement de la retenue prélevée au cours des deux premières années si le délai est finalement respecté<sup>352</sup>. La Cour renvoie au droit interne quant au choix du mécanisme à adopter. La Cour de justice se rallie ainsi à la Commission en décidant que la période de détention minimale doit s'apprécier *a posteriori* et non pas au moment de la distribution des dividendes, mais elle s'en éloigne en laissant aux États la faculté de prélever une retenue à titre conservatoire sous condition de la rembourser postérieurement si le délai exigé est respecté<sup>353</sup>. En ce sens, la Cour de justice encadre fortement les prérogatives étatiques préservées par l'imprécision de la directive sur ce point.

---

<sup>347</sup> Il s'agit d'une référence à une disposition prévue dans la proposition de directive « sociétés-mères filiales » présentée au Conseil le 16 janvier 1969, JOCE C 39, p. 1. Nous retrouvons cette référence *in CJ*, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, Denkavit, Vitic et Voormeer, point 20.

<sup>348</sup> Dans cet arrêt, la Cour de justice a d'ailleurs considéré qu'aucune disposition de la directive n'oblige les États membres à accorder l'exonération de retenue à la source avant que le délai de conservation prévu par ces derniers ne soit révolu. V. *CJ*, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, Denkavit, Vitic et Voormeer, points 33 et 36.

<sup>349</sup> En dépit de l'évocation dans la directive d'une période de conservation ininterrompue « *d'au moins deux ans* » qui peut être interprétée comme une durée minimale impérative, la Cour a confirmé la liberté des États de fixer une telle durée de conservation qui ne peut dépasser deux ans. Aussi, le délai de deux ans qui apparaissait comme une durée minimale devient, au sens de la Cour de justice, une durée maximale. V. *CJ*, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, Denkavit, Vitic et Voormeer, point 23.

<sup>350</sup> V. *CJ*, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, Denkavit, Vitic et Voormeer, point 27.

<sup>351</sup> En ce sens, v. CALISTI J.-L., « La première décision afférente à la directive mère-filiale. A propos de l'arrêt de la CJCE du 17 octobre 1996 (Denkavit International BV et autres) », *Droit fiscal*, n° 5, 1997, p. 189.

<sup>352</sup> V. *CJ*, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, Denkavit, Vitic et Voormeer, point 32, point 33, point 35, point 36.

<sup>353</sup> V. COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 390. V. également GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, 6<sup>e</sup> éd., 2004, p. 999.

330. Le second point nécessitant d'être relevé vise les conflits d'interprétation de cette disposition opposant la Cour de justice aux différents gouvernements. L'arrêt de la Cour nous informe d'un argument utilisé par les gouvernements selon lequel « *lors de l'adoption de la Directive par le Conseil, il aurait été convenu d'utiliser des termes relativement vagues afin de permettre des interprétations différentes en fonction des besoins des ordres juridiques internes* »<sup>354</sup>. Aussi, l'interprétation stricte de la Cour rejointe par la Commission et par le justiciable serait-elle « *contraire à l'intention du législateur* »<sup>355</sup>. Cet argument va à l'encontre de toute logique juridique. Comment considérer, en effet, que les négociations entre États au sein du Conseil puissent entraver la mise en œuvre de la directive censée favoriser les intérêts de la Communauté et corrélativement ceux des contribuables personnes morales exerçant leurs activités à l'échelle transfrontalière ? Il est un fait que la portée de cette directive est très insuffisante pour qualifier son régime d'« harmonisateur », mais il est parfaitement incohérent de considérer que les États puissent avoir la possibilité de manier les dispositions contenues dans celle-ci en fonction d'intérêts propres. Le régime fiscal prévu par celle-ci n'est pas « commun » dès lors qu'elle comporte de nombreuses lacunes. *A fortiori*, permettre aux États de modifier à leur gré ces dispositions soulève des problématiques bien plus graves dès lors que cela entrave la primauté des actes de droit dérivé ce qui est susceptible de créer des traitements fiscaux discriminatoires et par ricochet d'entamer la sécurité juridique des contribuables<sup>356</sup>.

331. Cet arrêt a eu une influence grandissante. Le cas de la France en constitue un bel exemple. La transposition telle qu'effectuée par la loi de finances rectificative pour 1991 nécessitait que la participation de 25 % soit maintenue pendant deux années avant la distribution provoquant l'exonération de retenue à la source. Cette disposition a été codifiée à l'article 119 ter du CGI entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 1992. La France a ainsi effectué une mauvaise application de la disposition de la directive en l'interprétant comme « *un délai « de carence »* »<sup>357</sup>. À la suite de cet arrêt, soit cinq ans après la transposition, la loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996 entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1997 a supprimé cette condition en lui substituant la possibilité pour les sociétés de bénéficier du régime de faveur dès lors qu'elles s'engagent, au moment de la distribution, à conserver les titres pendant une durée de deux ans. Néanmoins, des problèmes subsistent dès lors que cette question de la durée de conservation fait l'objet d'un traitement différencié selon que l'on se trouve sous le régime de l'article 119 ter du CGI<sup>358</sup> visant l'exonération des retenues à la source, ou des articles 145, 146 et 216 du CGI<sup>359</sup> visant la non-imposition des dividendes reçus<sup>360</sup>.

332. La directive s'applique aux bénéfices distribués par la filiale à sa société mère établie dans un autre État membre. Que recouvre la notion de « bénéfices distribués » ? Différentes interprétations peuvent être retenues. Une appréhension large de cette notion permet une application de la directive à toutes les distributions sans distinction afférente à leur régularité.

---

<sup>354</sup> CJ, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, Denkavit, Vitic et Voormeer, point 28.

<sup>355</sup> CJ, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, idem.

<sup>356</sup> L'exigence de sécurité juridique a été expressément relevée par la Cour de justice, v. CJ, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291-94 et C-292/94, Denkavit, Vitic et Voormeer, point 29.

<sup>357</sup> GOUTHIERE B., Les impôts dans les affaires internationales, Editions Francis Lefebvre, 6<sup>e</sup> éd., 2004, p. 999.

<sup>358</sup> Cette disposition s'applique aux dividendes distribués par les sociétés filiales françaises à leurs sociétés mères établies dans un autre État membre.

<sup>359</sup> Ces dispositions s'appliquent aux dividendes reçus par les sociétés mères françaises de leurs sociétés filiales établies dans un autre État membre.

<sup>360</sup> Pour un développement de cette question, v. LE CAMUS G. et COUTY B., « Le délai de conservation des titres dans le régime des sociétés mères et sociétés associées : une condition à géométrie variable ? », Droit fiscal, n° 51, 2003, pp. 1639-1642.

Une conception plus étroite nécessite de limiter ce régime uniquement à la distribution de dividendes<sup>361</sup>. Le seul élément mis à notre disposition dans la directive est que la notion de bénéfices distribués exclut les distributions effectuées à l'occasion de la liquidation de la société filiale<sup>362</sup>. Cette lacune est également de nature à donner lieu à la mise en œuvre de traitements fiscaux différenciés ce qui entrave la réalisation d'un véritable régime « commun ». Le danger d'une telle imprécision est renforcé par la liberté laissée aux États de la détermination du pourcentage de déduction des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la filiale dont il est seulement prévu qu'elle ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués<sup>363</sup>.

333. La directive prévoit dès son article premier la possibilité, pour les États, d'appliquer les dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires à éviter les fraudes et les abus. Nous retrouvons également cette clause anti-abus au sein de la directive « fusions ». Aussi, la directive offre-t-elle la possibilité aux États de déroger à l'application du régime de faveur prévu par celle-ci. Le risque du flou inhérent à cette exception ne prévoyant ni méthode, ni critère à sa mise en œuvre, réside dans l'utilisation extensive qui pourrait en être faite par les États afin de se prémunir de la perte éventuelle de recettes fiscales inhérentes au régime d'exonération ou d'imputation prévu par la directive « fusions ». L'article 119 ter du Code général des impôts est symptomatique d'une utilisation inappropriée et malvenue de cette exception. La doctrine a relaté les excès de cette disposition qui crée « *une présomption 'd'abus de directive' en imposant au contribuable d'apporter la preuve de sa volonté de ne pas détourner de leur objet les dispositions légales* »<sup>364</sup>. Il est question d'une preuve négative très difficile à rapporter pour le contribuable. La transposition qui en a été faite aboutit à créer des conditions supplémentaires à la réalisation de l'élimination de la double imposition économique constituant l'objet de cette directive<sup>365</sup>. Ce régime est ainsi contraire à l'esprit de la directive « sociétés-mères filiales ».

334. Ces deux directives « *ne visent en rien à « harmoniser » la fiscalité directe, même si leur titre évoque un système commun, mais seulement à éviter des doubles impositions ou à éliminer des obstacles aux activités transfrontalières* »<sup>366</sup>. Leur dénomination est trompeuse même si

---

<sup>361</sup> Nous retrouvons cette distinction in COIN R., « La fin des retenues à la source en Europe ? », LPA, n° 152, 18 décembre 1992, p. 23. V. du même auteur, « De quelques problèmes posés par la directive mère/fille », LPA, n°18, 11 février 1994, pp. 21-22. Cette distinction a également été reprise par MAITROT DE LA MOTTE A., in *Souveraineté fiscale et construction communautaire Recherches sur les impôts directs*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2005, pp. 367-368.

<sup>362</sup> V. article 4 § 1 visant les « (...) *bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci* (...) ».

<sup>363</sup> V. article 4 § 2.

<sup>364</sup> COIN R., « La fin des retenues à la source en Europe ? », LPA, n° 152, 18 décembre 1992, p. 23. Pour un développement, v. pp. 23-24.

<sup>365</sup> V. GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, 6<sup>e</sup> éd., 2004, p. 1000 relevant que « (c)ette restriction est rédigée en des termes trop vagues pour qu'il soit possible de se faire une opinion précise sur sa portée. Il est cependant clair, à notre avis, que si elle peut viser les cas de 'treaty shopping', elle ne devrait pas permettre aux Etats membres d'imposer des conditions 'matérielles' supplémentaires pour l'élimination des doubles impositions économiques ».

<sup>366</sup> V. AUJEAN M., « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du palais*, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s. En ce sens, v. également GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe-De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », *R.T.D.E.*, 41 (1), janv.-mars 2005, p.62 ayant déclaré, à juste titre, que celles-ci doivent être appréhendées comme ne visant « *qu'une part bien modeste des questions d'intérêt communautaire liées à la fiscalité directe* ».

de nombreux auteurs ont pu considérer qu'il s'agissait de directives d'harmonisation<sup>367</sup>. Elles relèvent plutôt d'une simple coopération<sup>368</sup> entre États membres ayant décidé d'un rapprochement de certains aspects de leurs législations susceptibles d'avoir une influence sur certaines opérations transfrontalières. Le caractère contraignant de ces directives ne peut être nié. Il doit cependant, être fortement relativisé tant le champ d'application et la portée de celles-ci se trouvent fortement réduits. Le renvoi aux dispositions nationales qu'il soit explicite ou implicite est très présent. Ceci n'autorise pas la qualification de directives d'harmonisation dès lors que le régime « commun » est, en réalité, très insuffisant pour réaliser les objectifs contenus dans celles-ci. Quant à la convention d'arbitrage, elle ne constitue pas non plus une mesure d'harmonisation. Cette convention « *qui de directive sera devenue simple convention, échappant ainsi tant à la surveillance de la Commission qu'à la juridiction de la Cour de Justice* »<sup>369</sup>. Le Conseil a fait le choix de transformer la directive relative à une procédure arbitrale<sup>370</sup> en une convention multilatérale lors de la réunion du Conseil Ecofin du 11 juin 1990, et ce, contre l'avis de la Commission et du Parlement européen<sup>371</sup>. Elle relève du droit international. Elle est à l'exclusion de l'ordre juridique européen. Il s'agit de l'illustration concrète de la volonté des États de préserver leurs prérogatives en matière fiscale<sup>372</sup>. Dans le sens d'une protection exacerbée par les États de leur souveraineté, il est possible de relever la multitude de conditions nécessaires à la saisie de la Commission consultative paritaire agissant comme suite à l'échec des discussions entre les États visés<sup>373</sup>. De plus, nous constatons un amoindrissement des prérogatives de cette commission comparées à celles qui étaient prévues dans la version originaire de ce qui était une proposition de directive en 1976.

## B) La directive « intérêts et redevances »

335. Conformément à l'analyse des précédentes directives, nous allons successivement aborder le caractère étroit du champ d'application de la directive « intérêts-redevances » (a) avant d'en analyser la portée minimale (b).

---

<sup>367</sup> V. LE GALL J.-P., « « L'harmonisation européenne de la fiscalité directe des entreprises » analyse et perspectives du rapport Ruding », *Droit fiscal*, n° 13, 31 mars 93, p. 624 constatant que « *des succès ponctuels mais importants ont été enregistrés en matière d'harmonisation des impôts directs des entreprises* ».

<sup>368</sup> La directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 sur l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, JO L 336 du 27 décembre 1977, p. 15 « *est moins une mesure d'harmonisation qu'un accord des États de s'aider mutuellement à faire fonctionner leurs systèmes nationaux respectifs* », v. WATHELET M. et GENESTE B., « Droit communautaire et fiscalité : la notion de compétence retenue des États membres. L'exemple des dernières lois de finances », *Option finance*, n° 850, 26 septembre 2005, p. 40.

<sup>369</sup> AUJEAN M., « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du palais*, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s.

<sup>370</sup> Ce document a été initialement proposé sous la forme d'une directive du 29 novembre 1976 visant à l'élimination des doubles impositions susceptibles d'être provoquées par les corrections de bénéfices entre entreprises associées situées dans les États membres, v. COM (76) 611. Pour un développement, v. MONTAGNIER G., « Fiscalité », *RTDE*, 1977, pp. 520-523.

<sup>371</sup> Sur la défense par la Commission du maintien de la directive, v. GEORGEN R., « La place de la convention en matière fiscale dans la Communauté européenne », *Revue française de droit des affaires internationales*, 1985, p. 7 et s. cité par DIBOUT P., « Fiscalité communautaire », *JCP* 1991, éd. E, I, 69, p. 337.

<sup>372</sup> En ce sens, v. DIBOUT P., *idem*.

<sup>373</sup> V. COIN R., « L'élimination des doubles impositions en Europe », *LPA*, n° 106, 5 septembre 1994. Du même auteur, v. « De quelques problèmes posés par la directive mère/fille », *LPA*, n° 18, 11 février 1994, pp. 18-22.

## a) Un champ d'application étroit

336. La directive « intérêts redevances » a fait l'objet d'une adoption par le Conseil le 3 juin 2003<sup>379</sup>. La Commission a formulé une proposition de directive dès 1991<sup>380</sup>, qui a fait l'objet de modifications en 1993<sup>381</sup> avant d'être retirée en 1994<sup>382</sup> des suites de l'impossibilité d'un accord à l'unanimité au Conseil. Il a fallu attendre 1998<sup>383</sup> pour que la Commission formule une nouvelle proposition sur le fondement de laquelle la directive de 2003 a été adoptée.
337. L'objet de cette directive est d'exonérer de toute imposition, recouvrée par voie de rôle ou retenue à la source, les paiements d'intérêts et de redevances dans l'État membre d'origine des paiements tout en veillant à ce que le bénéficiaire des paiements soit imposé dans l'État membre où il réside ou, s'il s'agit d'un établissement stable, dans l'État membre où il se situe. Cette directive, au même titre que les précédentes, doit participer de la suppression des entraves à l'activité transfrontalière au sein de l'Union au travers notamment de l'élimination de la double imposition économique, ce qui favorise l'achèvement du marché unique. En dépit d'un traitement de cette question par l'adoption de mesures unilatérales ou par la ratification de conventions fiscales bilatérales, la double imposition des intérêts et redevances nécessite l'adoption d'un acte communautaire<sup>384</sup>.
338. Cette directive vise encore à l'institution d'un « régime fiscal commun » qui peut nous laisser penser qu'il s'agit de la mise en œuvre d'un régime fiscal harmonisé et contraignant applicable à l'ensemble des États membres s'agissant des paiements d'intérêts et redevances entre sociétés associées se situant dans des États membres différents. Nous avons considéré cette dénomination comme étant trompeuse lorsqu'il était question des sociétés mères filiales et des opérations de restructurations. Qu'en est-il de la directive intérêts et redevances ? Nous allons démontrer qu'en dépit des efforts fournis par la Commission en vue de favoriser l'activité transfrontalière des sociétés par l'instauration d'un régime fiscal « commun », de nombreuses lacunes subsistent. Ces lacunes sont, le plus souvent, le fait de réticences formulées par les États membres qui amoindrissent la portée des dispositions de la directive. Une fois encore, la preuve en est rapportée par les différenciations existantes entre le texte de la proposition de directive et la version définitive adoptée au Conseil. À cela, s'ajoute, bien évidemment, la lenteur du processus en vue d'aboutir à l'adoption d'une directive fiscale. S'agissant de la question inhérente aux intérêts et redevances entre entreprises associées, le processus a duré douze ans. Nous pouvons formuler trois critiques eu égard au champ d'application personnel de cette directive. La première a trait aux types de sociétés visées. La deuxième concerne les modalités de participation. La troisième vise les « sociétés associées ». Ces trois éléments relativisent le qualificatif de « régime fiscal commun » institué par cette

---

<sup>379</sup> 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, JO n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

<sup>380</sup> Dans sa communication du 20 avril 1990, la Commission soulignait que l'un des objectifs du Marché unique devait être de supprimer les obstacles entravant les activités commerciales transfrontalières dans la Communauté, SEC (90) 601 final du 20 avril 1990. Parmi les mesures proposées par la Commission, figurait la proposition de directive « intérêts-redevances » qui prévoyait la suppression des retenues à la source grevant les paiements d'intérêts et de redevances, dans une étape initiale pour les seuls paiements effectués entre sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO C 53 du 28 février 1991, p. 26.

<sup>381</sup> Proposition modifiée de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre sociétés mères et filiales d'États membres différents, 93/C 178/15, COM (93) 196 final présentée par la Commission le 10 juin 1993 en vertu de l'article 149§3 TCEE, JOCE, C 178, du 30 juin 1993, p. 18.

<sup>382</sup> Bulletin UE 11-1994, p. 15.

<sup>383</sup> Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (1998) 67 final du 4 mars 1998, 25 pages.

<sup>384</sup> V. COM (1998) 67 final du 4 mars 1998, idem, *in* exposé des motifs, § 6 et 7, p. 3.

directive.

339. Au même titre que les directives « mères-filiales » et « fusions », le régime de faveur nécessite trois conditions<sup>385</sup>. Les sociétés doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés. Elles doivent être résidentes fiscales dans un État membre de l'Union. La société doit revêtir l'une des formes juridiques énoncées à l'annexe de la directive. Les mêmes critiques que celles susmentionnées peuvent être formulées à l'égard du champ d'application de cette directive. De surcroît, nous pouvons accroître cette critique. En dépit d'une extension du champ d'application de la directive « mères-filiales » en décembre 2003 à de nouvelles sociétés ainsi qu'à la société européenne et à la société coopérative européenne, la directive « intérêts et redevances » est encore en attente d'une telle extension de son champ d'application.

340. La Commission est d'ailleurs intervenue à ce sujet en formulant une proposition de modification de cette directive le 30 décembre 2003 soit près de six mois seulement après son adoption<sup>386</sup>. Elle a notamment formulé le souhait d'une mise en concordance de la liste des sociétés visées avec celle prévue dans la directive « mères-filiales » modificative<sup>387</sup>. Cette proposition envisage une modification du champ d'application de la directive. Cette modification établira clairement que les États membres doivent seulement accorder les bénéfices de la directive aux sociétés concernées d'un État membre lorsque le paiement des intérêts ou redevances concerné n'est pas exonéré de l'impôt sur les sociétés<sup>388</sup>. En 2011, la réactualisation n'a toujours pas été effectuée alors même que certains États ont fait le choix d'étendre le champ d'application à certains types de sociétés non prévus dans la directive<sup>389</sup>. D'ailleurs, la Commission a formulé un rapport le 23 avril 2009<sup>390</sup> sur le fonctionnement de la

---

<sup>385</sup> Il s'agit des conditions classiques nécessaires à la qualification de « société d'un Etat membre », v. Directive de 2003, article 3 a).

<sup>386</sup> Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, COM (2003) 841 final du 30 décembre 2003, 13 pages.

<sup>387</sup> L'autre modification qui a été sollicitée par le Conseil puis intégrée dans cette proposition par la Commission consiste en une précision selon laquelle les Etats ne sont tenus d'accorder les avantages de la directive que lorsque les paiements d'intérêts et de redevances concernés ne sont pas exonérés de l'IS au niveau du bénéficiaire. Cette règle a déjà été prévue dans la version telle qu'adoptée de la directive dès lors qu'elle constitue l'une des conditions à l'application de ce régime, v. considérant 3 et 6. Aussi, pouvons-nous penser qu'elle illustre la volonté des Etats d'encadrer de manière encore plus restrictive le champ d'application de celle-ci. V. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, COM (2003) 841 final du 30 décembre 2003, *in* exposé des motifs p. 2, repris dans le texte de la proposition de directive, article premier § 1.

<sup>388</sup> Sont notamment concernées les sociétés qui, bien que soumises à l'impôt sur les sociétés, bénéficient d'un régime fiscal national particulier exonérant les intérêts ou redevances reçus de l'étranger. Dans le cadre de la directive, l'État source ne sera pas obligé d'exonérer de retenue à la source dans des ce type de cas.

<sup>389</sup> V. Ce constat est effectué par la Commission, *in* Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, COM (2009) 179 du 23 avril 2009, p. 6. Celle-ci relève également les problématiques liées notamment aux entités transparentes et aux critères déterminant la notion de résidence fiscale, v. p. 7.

<sup>390</sup> V. Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, COM (2009) 179 du 23 avril 2009, 12 pages. D'une façon générale la mise en application a été considérée comme satisfaisante, mais le rapport met en lumière un certain nombre d'exemples de transposition et de mise en application qui nécessitent des améliorations ou des clarifications, tels que la résidence fiscale du bénéficiaire des paiements, les seuils de participation et la période minimale de participation permettant d'obtenir la qualité de "société associée" d'une autre société, l'interrelation entre la directive intérêts-Redevances et la directive mère-fille et l'application de la clause relative aux fraudes et aux abus.

directive. À l'origine, ce rapport devait être remis au Conseil, au plus tard le 31 décembre 2006. Toutefois, il a été reporté à 2009 en raison des discussions en cours au Conseil relatives à la proposition de modification de cette directive de 2003 qui n'ont toujours pas abouti. Cet élément témoigne du maintien de l'existence de grandes difficultés inhérentes à l'adoption d'actes législatifs ainsi qu'à leur modification en matière de fiscalité directe des entreprises.

341. Cela alors même que ces lacunes tendent à la fois à compromettre l'uniformité du régime de la directive dès lors que celui-ci se trouve soumis à un champ d'application très étroit<sup>391</sup> ainsi qu'à créer un traitement différencié entre les sociétés des différents États membres. L'uniformité du régime d'exonération est également compromise par l'adoption, par les États, de définitions différentes s'agissant de la notion de société « bénéficiaire » et d'« établissement stable »<sup>392</sup>. Et ce, alors même que des définitions ont été formulées respectivement à l'article 1<sup>er</sup> § 4 et § 5 de la directive « intérêts et redevances ».

342. La Commission a très récemment relancé cette initiative en formulant une proposition de directive au Conseil le 11 novembre 2011<sup>393</sup> qui n'a pas encore été adoptée. Trois modifications sont prévues<sup>394</sup>. D'une part, cette proposition de refonte de cette directive a pour objet de résoudre certains des problèmes résultant du champ d'application limité de la directive. Il existe des paiements transfrontaliers non couverts par la directive qui sont soumis à des retenues à la source. La Commission propose d'étendre la liste des sociétés auxquelles s'applique la directive et de revoir à la baisse les exigences que les sociétés doivent remplir en matière de participation pour avoir le statut de société associée. D'autre part, elle ajoute une nouvelle condition relative à l'exonération fiscale selon laquelle 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, ainsi, de combler une lacune que pourraient exploiter les fraudeurs. Enfin, une modification technique est proposée dans le but d'éviter que l'exonération soit refusée dans le cas des paiements effectués par un établissement stable provenant des activités de ce dernier au motif que ces paiements ne constituent pas une charge fiscalement déductible.

343. Le second élément nous permettant de démontrer l'hétérogénéité de ce régime vise le taux de participation qui détermine la qualité de « société associée »<sup>395</sup>. Conformément à la directive « mères-filiales », la directive « intérêts et redevances » propose une alternative aux États membres susceptibles d'opter pour le critère de participation dans le capital ou celui de

---

<sup>391</sup> Cela, en dépit, de l'extension de la directive aux sociétés du même type existantes au sein des nouveaux États membres, v. Directive 2004/66/CE du Conseil du 26 avril 2004, JO L 168, pp. 35-67. De plus, le Conseil a adopté la directive 2004/76/CE du 29 avril 2004, JO L 157, p. 106 sur la base de la proposition de la Commission du 1<sup>er</sup> avril 2004, COM (2004) 243 final accordant à certains des nouveaux États membres des périodes de transition leur permettant de ne pas appliquer les dispositions de la directive immédiatement après leur adhésion.

<sup>392</sup> Ce constat a été formulé par la Commission dans son rapport d'évaluation qu'elle s'était engagée à fournir aux États membres dans les trois ans à compter de l'entrée en vigueur de la directive. Ce rapport a été remis au Conseil en 2009, v. Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2009) 179 du 23 avril 2009, p. 4.

<sup>393</sup> Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM(2011) 714 final, du 11 novembre 2011, 37 pages. V. également les documents de travail des services de la Commission, résumé de l'analyse d'impact accompagnant cette proposition de directive, SEC (2011) 1332 final et SEC (2011) 1333 final.

<sup>394</sup> COM (2011) 714 final, idem, p. 3.

<sup>395</sup> V. Directive de 2003, article 3 b). Pour une définition de l'établissement stable, v. article 3 c). Cette définition est quelque peu différente de celle utilisée à l'article 2§2 de la directive « mères-filiales » ce qui soulève un problème de cohérence et de sécurité juridique.

la détention des droits de vote<sup>396</sup>. Dans les deux cas, le taux minimal prévu est de 25 % bien que celui-ci ne soit pas impératif<sup>397</sup>.

344. Tout d'abord, celui-ci n'a pas connu l'abaissement progressif prévu dans la directive « mères-filiales » dès 2003. Ceci compromet la cohérence inhérente à la fiscalité des groupes de sociétés européens comme souhaitée par la Commission. La directive « mères-filiales » est en mesure de s'appliquer aux intérêts et redevances requalifiés en bénéfices distribués. Or, la première exige un taux de participation de 10 % depuis 2009 alors que la seconde exige toujours un taux de participation de 25 %.

345. Ensuite, s'agissant toujours du taux de participation, nous constatons une différenciation très nette entre la proposition de directive de 1998 et la directive finalement adoptée en 2003. Dans le premier cas, la Commission évoquait la détention d'une participation directe ou indirecte de 25 % par ou au sein de la « société associée »<sup>398</sup>. Dans le second cas, le Conseil a limité le champ d'application de la directive en prévoyant l'exclusivité du caractère direct de la détention<sup>399</sup>, et ce, contrairement à ce qui est prévu dans la directive « mères-filiales ». Ceci aboutit à limiter la reconnaissance de la qualité de « société associée » à de nombreuses entités. Or, cette qualité est indispensable pour prétendre au régime de faveur de la directive. Cela signifie que dans ce cas, la double imposition persiste, ce qui compromet l'efficacité véritable de cette directive.

346. Enfin, cette efficacité et cette uniformité du régime sont également compromises du fait du caractère imprécis de la condition inhérente au point de départ du délai de détention d'une participation d'une « *durée ininterrompue de deux ans* »<sup>400</sup>. Cette condition constitue une faculté ouverte aux États. Or, trois États membres ont fait le choix d'exiger que cette condition soit remplie à la date du paiement sans possibilité de prise en compte rétroactive en cas de mise en conformité ultérieure<sup>401</sup>. L'imprécision de la directive sur ce point porte gravement atteinte au principe de l'exonération « harmonisée » de la retenue à la source sur ces paiements. La Cour de justice ne s'est toujours pas prononcée sur cet élément, et ce, malgré l'occasion qui lui était offerte par l'affaire « Scheuten Solar Technology GmbH » du

---

<sup>396</sup> 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, JO n° L 157 du 26 juin 2003, article 3 b).

<sup>397</sup> Une fois encore, la Commission laisse la possibilité aux États de formuler un taux de participation plus bas. Aussi, ce taux n'est-il pas impératif. Ceci compromet l'homogénéité de l'application de la directive et accroît le risque de soumettre les sociétés établies dans les États membres à un traitement différencié, v. Proposition de directive de 1998, *in* commentaire des articles, article 3 b), p. 8. À l'heure actuelle, aucun État n'a fait le choix d'abaisser le seuil de participation directe même si ce risque existe. Ce constat est effectué par la Commission, *in* Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2009) 179 du 23 avril 2009, p. 8.

<sup>398</sup> V. Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (1998) 67 final du 4 mars 1998, *in* texte de la proposition de directive, article 3 b).

<sup>399</sup> 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, JO n° L 157 du 26 juin 2003, article 3 b).

<sup>400</sup> Conformément à l'article premier §10 de la directive de juin 2003. Le même problème se pose avec la directive « mères filiales ». Il a fallu attendre l'arrêt « Denkavit » rendu par la Cour de justice le 17 octobre 1996 pour que des réponses puissent être apportées sur cette question.

<sup>401</sup> Ce constat est effectué par la Commission, *in* Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2009) 179 du 23 avril 2009, p. 5. La Commission défend l'idée d'une transposition à la directive « intérêts-redevances », des principes formulés par la Cour de justice dans l'arrêt « Denkavit » s'agissant de la directive « mères-filiales ».

21 juillet 2011<sup>402</sup>. Par cet arrêt, rendu après renvoi préjudiciel<sup>403</sup>, la Cour a été invitée, pour la première fois, à interpréter l'article 1<sup>er</sup> §1 de la directive 2003/49, qui impose aux États membres de s'abstenir d'imposer les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. Cet arrêt soulevait notamment la question de la condition prévue à l'article 1<sup>er</sup> §10, de cette directive, selon laquelle les États membres ont la faculté de ne pas appliquer l'exonération lorsque les sociétés n'ont pas été associées pendant une période d'au moins deux ans<sup>404</sup>.

347. Dans la stratégie de la Commission en vue de l'adoption de cette directive, nous retrouvons deux étapes. La première étape consiste à supprimer uniquement la double imposition des paiements d'intérêts et de redevances effectués entre sociétés associées. Celle-ci a formulé le souhait, dès 1998, d'étendre « ultérieurement » ce régime aux prélèvements perçus sur les redevances et intérêts versés entre sociétés qui ne sont pas associées<sup>405</sup>. Plus de dix années après cette annonce, aucune proposition de directive modificative sur ce point n'a été présentée au Conseil. La raison est sûrement l'adoption tardive de cette directive qui ne s'est faite qu'en 2003. Néanmoins, cet élément tend à accroître la limitation du champ d'application de la directive. Cela d'autant plus, lorsque nous additionnons celui-ci à une liste

---

<sup>402</sup> CJ, 21 juillet 2011, Aff. C-397/09, Scheuten Solar Technology GmbH contre Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, non encore publié au recueil.

<sup>403</sup> La question préjudicielle posée, en l'espèce, était de savoir si l'article 1<sup>er</sup> §1, de la directive 2003/49 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition du droit fiscal national selon laquelle les intérêts afférents à un prêt, versés par une société établie dans un État membre à une société associée située dans un autre État membre, sont intégrés à l'assiette de la taxe professionnelle à laquelle est assujettie la première société, CJ, 21 juillet 2011, précité, point 20. La Cour de Luxembourg a jugé que l'article 1<sup>er</sup> §1, de la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition du droit fiscal national selon laquelle les intérêts afférents à un prêt, versés par une société établie dans un État membre à une société associée située dans un autre État membre, sont intégrés à l'assiette de la taxe professionnelle à laquelle est assujettie la première société, point 36. Elle se fonde notamment sur deux éléments. D'une part, l'article 1<sup>er</sup> § 1, de la directive 2003/49, interprété au regard des deuxième à quatrième considérants de celle-ci, vise à éviter une double imposition juridique des paiements d'intérêts transfrontaliers en prohibant une imposition des intérêts dans l'État membre d'origine au détriment du bénéficiaire effectif de ceux-ci. Ainsi, cette disposition ne concerne que la situation fiscale du créancier des intérêts, point 28. D'autre part, les modalités de calcul de l'assiette d'imposition du payeur d'intérêts et les éléments à prendre en compte à cet effet, comme la prise en considération de certaines dépenses lors de ce calcul, ne font pas l'objet de l'article 1<sup>er</sup> 1 de cette directive, point 31. Dès lors, en l'absence d'une disposition régissant les règles de calcul de l'assiette d'imposition du payeur d'intérêts, le champ d'application de l'article 1<sup>er</sup> § 1 de la directive ne saurait s'étendre au-delà de l'exonération prévue à cette disposition, point 34.

<sup>404</sup> La Cour ne s'est pas prononcée sur ce point alors même que l'avocat général Sharpston a pris position sur cette disposition dans ses conclusions générales présentées le 12 mai 2011. Il a considéré que l'article 1<sup>er</sup> §10, de la directive 2003/49, tout comme l'article 3 §2, deuxième tiret, de la directive mère-filiale, peut donner lieu à deux interprétations. L'article 1<sup>er</sup> §10, pourrait d'abord être interprété en ce sens que l'application de la dérogation à l'exonération prévue à l'article 1<sup>er</sup> §1, est subordonnée à la condition que le payeur et le bénéficiaire effectif aient été associés pendant une période ininterrompue d'au moins deux ans au moment du paiement des intérêts. Selon une autre interprétation de l'article 1<sup>er</sup> §10, conforme à l'arrêt de la Cour dans l'affaire Denkavit (C-283/94, C-291/94 et C-292/94, Rec. p. I-5063) pour ce qui concerne la directive mère-filiale, le payeur des intérêts et le bénéficiaire effectif devraient avoir été associés pendant cette période minimale, sans qu'il soit nécessaire que cette période ait déjà pris fin au moment du paiement des intérêts, dès lors que la période minimale de participation est accomplie ensuite, point 88. De surcroît, au regard des divergences entre les versions linguistiques, il est préférable, selon lui de concentrer l'interprétation de l'article 1<sup>er</sup> §10, autour de la référence à son objectif législatif, qui est d'alléger le régime fiscal des paiements d'intérêts transfrontaliers, et non de permettre aux États membres d'opposer des obstacles unilatéraux à de telles transactions. Une interprétation autorisant les États membres à exiger qu'une période de participation minimale et ininterrompue d'au moins deux ans se soit écoulée au moment du paiement d'intérêts serait, selon lui, contraire à l'objectif de la directive 2003/49, point 90. Il en conclut que l'approche retenue par la Cour dans l'arrêt Denkavit devrait s'appliquer en l'espèce, point 91. Nous rejoignons cette prise de position.

<sup>405</sup> V. Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (1998) 67 final du 4 mars 1998, *in* exposé des motifs, premier considérant § 15, p. 4.

de sociétés non réactualisée, et à un taux de participation minimale et directe de 25 %.

## **b) La portée minimale de la directive « intérêts-redevances »**

348. L'imposition doit ainsi se réaliser dans l'État de résidence de la société bénéficiaire. Néanmoins, l'État d'origine dispose de nombreuses possibilités afin de préserver ses prérogatives fiscales, et ce, en dépit de l'adoption de cette directive.

349. La directive adoptée au Conseil prévoit que l'État d'origine peut exiger que le respect des conditions prévues soit « *prouvé au moyen d'une attestation* »<sup>406</sup> au moment du paiement des intérêts et redevances. Dans le cas contraire, l'État est libre de prélever une retenue à la source<sup>407</sup>. Cette attestation doit contenir des mentions précises<sup>408</sup>. Elle est valable pour une durée d'un an au moins, mais de trois ans au maximum à compter de la date à laquelle elle a été établie<sup>409</sup>. Dans le cas où l'exonération serait finalement due, une demande en remboursement peut être introduite<sup>410</sup>. Elle doit impérativement être formulée dans les deux ans à compter de la date de paiement des intérêts et redevances<sup>411</sup>. L'État d'origine dispose d'un délai d'un an à compter de la réception de la demande et des informations justificatives pour procéder au remboursement<sup>412</sup>. Que retenir de cette procédure ? Cette procédure est une création du Conseil. Celle-ci n'a pas été prévue par la Commission dans le texte de sa proposition de directive présentée en 1998. Cela dénote d'une volonté des États de maintenir un certain contrôle sur le régime « commun » mis en œuvre par la Commission. Or, le problème se pose des contraintes découlant de cette procédure. Il ne faut pas occulter que l'un des objectifs de cette directive est de faciliter l'activité transfrontalière des sociétés qui, du fait de divergences des législations fiscales nationales, se trouvent notamment soumises à l'accomplissement de formalités administratives souvent coûteuses. Nous sommes autorisés à penser que cette procédure tend à maintenir cet obstacle en laissant la possibilité aux États d'exiger la production d'une attestation conditionnant le bénéfice de l'exonération. Les contraintes proviennent notamment de la durée de validité de l'attestation ainsi que du délai de réclamation qui sont très réduits et *a contrario* du délai de remboursement, le cas échéant, qui est relativement long. Les mentions obligatoires sont également très contraignantes.

350. Les dérogations constituent la seconde lacune concernant la portée de cette directive. La Grèce et le Portugal ont été autorisés dès la proposition de directive de 1998 à bénéficier d'une période transitoire « *pour des raisons budgétaires* »<sup>413</sup>. Deux éléments sont néanmoins critiquables. Le premier est l'insertion de l'Espagne au titre de cette dérogation au sein de la directive de 2003 alors même que cet État n'a pas été envisagé dans la proposition de directive de 1998<sup>414</sup>. Le deuxième est la durée de cette période transitoire. La Commission, dans sa proposition, a formulé une dérogation d'une durée de cinq années après entrée en

---

<sup>406</sup> 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'Etats membres différents, JO n° L 157 du 26 juin 2003, article premier, § 11 à 16, spéc. §11.

<sup>407</sup> Idem, § 11.

<sup>408</sup> Ces mentions sont précisées à l'article premier, § 13 de la directive adoptée en 2003.

<sup>409</sup> Idem, §13.

<sup>410</sup> V. Directive adoptée en 2003, article premier, §15.

<sup>411</sup> Idem.

<sup>412</sup> Idem, § 16.

<sup>413</sup> V. Proposition de directive de 1998, considérant 8 et article 8 §1. Ces exceptions ont été reprises dans la directive de 2003 à l'article 6.

<sup>414</sup> V. Directive de 2003, article 6.

vigueur de la directive<sup>415</sup>. La directive de 2003 a fait passer ce délai de cinq à huit années<sup>416</sup>. Ces dérogations témoignent d'un régime différencié accordé à ces trois États ainsi, par la suite, qu'à certains des nouveaux États membres<sup>417</sup>.

351. Nous retrouvons dans cette directive la clause anti-abus existante dans les directives « fusions » et « mères-filiales ». Cette clause autorise en quelque sorte les États à passer outre le régime de la directive dès lors que l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux de l'opération est la fraude, l'évasion fiscale ou les abus. Une remarque particulière peut être formulée à ce propos. Elle est d'ordre terminologique. La Commission, dans sa proposition de 1993, a considéré qu'un État pouvait adopter des mesures en vue de « combattre » les fraudes ou les abus. Le Conseil, dans la directive adoptée, dispose que des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour « prévenir » les fraudes ou les abus peuvent être appliquées. Dans le premier cas, nous pouvons analyser les propos de la Commission comme nécessitant la présence effective d'une fraude ou d'un abus. Dans le second cas, l'utilisation du verbe « prévenir » laisse présager de la possibilité offerte aux États de contourner le régime de la directive dès lors que la fraude ou l'abus est probable sans pour autant que celui-ci soit réalisé effectivement. La Commission appréhende cette exception comme une mesure de sanction alors que les États l'envisagent comme une mesure de prévention. Cela laisse augurer d'une acception très large de cette clause anti-abus<sup>418</sup>. Cette latitude laissée aux États risque là encore de compromettre la mise en œuvre d'un régime fiscal « commun » s'agissant des intérêts et redevances entre sociétés associées d'États membres différents<sup>419</sup>.

352. Nier le qualificatif d'harmonisation fiscale aux seules directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises revient à remettre en cause l'existence d'une véritable politique fiscale communautaire dans ce domaine<sup>420</sup>. Cela, dans la mesure où ces directives

---

<sup>415</sup> V. Proposition de directive de 1998, article 8 §1.

<sup>416</sup> Directive de 2003, article 6 §1.

<sup>417</sup> Il s'agit notamment de la Lettonie, de la Lituanie, de la Pologne, de la Bulgarie et de la Roumanie.

<sup>418</sup> En ce sens, v. Gouthière B., *Les impôts dans les affaires internationales : 30 études pratiques*, Paris, Editions Francis Lefebvre, 2010, p. 1011 relevant que « cette clause est assez large en ce qu'elle n'exige pas que le but fiscal soit exclusif ». La pratique des États confirme une interprétation très large de cette clause anti-abus. Ces derniers n'hésitent pas à formuler des conditions inexistantes dans la directive. A titre d'illustration, la Commission relève que plusieurs États membres confèrent à cette disposition une interprétation autorisant le refus d'exonération si la société bénéficiaire est contrôlée par un résident d'un pays tiers, v. Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2009) 179 du 23 avril 2009, p. 9.

<sup>419</sup> Toujours dans le sens d'une grande liberté offerte aux États, nous retrouvons la clause de délimitation qui a été ajoutée à la directive adoptée en 2003. Cette clause prévoit la possibilité pour les États d'avoir recours à des dispositions nationales ou conventionnelles allant au-delà des dispositions de la directive et visant à éliminer ou à atténuer la double imposition des intérêts et des redevances dans l'État d'origine, v. article 9.

<sup>420</sup> En ce sens, MONTAGNIER G., RTDE, 33 (2), avril-juin 1997, pp. 364-365 selon lequel « (1)a Communauté européenne n'a jamais eu de véritable politique fiscale. Au stade actuel de l'intégration communautaire, ce que l'on appelle parfois la politique fiscale de la Communauté ne peut être entendue comme la détermination des principes devant structurer un système fiscal de la Communauté inexistant, ni celui des États-qui relève de leur compétence-en fixant par exemple la part des charges fiscales nationales devant reposer sur le revenu, sur la consommation et sur le patrimoine, ou même plus globalement le niveau global de la pression fiscale. Encore moins serait-il possible aujourd'hui de fixer des orientations quant à la contribution fiscale respective des différentes sources de revenu, voire quant à la répartition du produit de l'impôt entre les entreprises et les ménages. Jusqu'ici l'harmonisation a été seulement celle des impôts (...). Quant à la politique fiscale proprement dite, entendue aussi bien au sens statique de l'architecture générale des systèmes fiscaux nationaux qu'au sens dynamique de leur stratégie d'utilisation à des fins économiques, elle continue de relever de la souveraineté de chaque État-sous la seule limite juridique que les objectifs de politique poursuivis et les modalités d'imposition retenues respectent les exigences du droit communautaire ». Dans le même sens ; v. BERLIN D., « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », *Jurisclasseur Europe*, fasc. 1610, p. 2 selon lequel « il n'est pas encore possible de parler véritablement de politique fiscale ».

auraient dû constituer le point de départ d'une telle politique en matière d'imposition directe des entreprises. Or, ce n'est pas du tout le cas. Elles illustrent, au contraire, la teneur minimale des efforts consentis par les États membres en vue d'un rapprochement des législations fiscales. Elles ne sont aucunement en mesure d'illustrer la mise en œuvre d'une politique fiscale communautaire dans ce domaine. Cela est inhérent à leur portée, mais également à leur objet qui, en réalité, « *se rattache moins à la politique fiscale commune, qu'à la politique d'adaptation des entreprises* »<sup>421</sup> exerçant leurs activités sur le marché commun. Les directives modificatives « mères-filiales » et « fusions » adoptées respectivement en 2003 et 2005 sont-elles en mesure de contredire cette démonstration visant à leur dénier le qualificatif de directives d'harmonisation ?

## II/Des lacunes persistantes en dépit de l'adoption de directives modificatives

353. Répondre à cette question requiert l'analyse de la portée de ces directives modificatives et notamment des lacunes persistantes au sein de la directive modificative « sociétés-mères filiales » (A) et « fusions » (B) dès lors que la directive modificative « intérêts-redevances » proposée par la Commission en 2003 puis en 2011 n'a toujours pas été adoptée par le Conseil.

### A) La directive modificative « sociétés-mères filiales »

354. Les lacunes de la directive « mères-filiales » sont importantes ; le laps de temps qui fut très court entre l'adoption de cette directive et les propositions de modifications formulées par la Commission européenne le démontre. Dès 1992<sup>422</sup> comme suite aux conclusions du Comité Ruding, la Commission évoquait la nécessité d'élargir le champ d'application de cette directive<sup>423</sup>. Cette directive a été modifiée par une directive du Conseil du 22 décembre 2003<sup>424</sup> sur la base d'une proposition de la Commission du 29 juillet 2003<sup>425</sup>. Quelles sont les modifications apportées à la directive « mères-filiales » ? (a) La portée de ces modifications est-elle en mesure de pallier le défaut d'harmonisation de cette directive (b) ? Telles sont les deux questions que nous formulons.

---

<sup>421</sup> CARTOU L., « La fiscalité et les rapprochements d'entreprises », LPA, n° 134, 7 nov. 1990, p. 23.

<sup>422</sup> Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen à la suite des conclusions présentées par le Comité Ruding et contenant des orientations en matière de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du marché intérieur, SEC (92) 1118, 26 juin 1992.

<sup>423</sup> Cette communication a donné lieu à la proposition de directive COM/93/293 final, JO C 225 du 20 août 1993. La Commission y proposa deux éléments. D'une part, elle devait étendre le régime de faveur de la directive à l'ensemble des sociétés résidentes d'un Etat membre et assujetties à l'impôt sur les sociétés, et ce, quel que soit leur forme juridique. D'autre part, elle devait permettre aux sociétés mères de prendre en compte l'impôt payé par la filiale et par toute sous-filiale dès lors que les sociétés visées répondaient aux conditions formulées dans la directive. Cette proposition a fait l'objet d'un retrait en 2003. Son retrait a été justifié par la Commission comme étant dû à l'intégration au sein de la proposition de 2003 des aspects visés par celle de 1993 ainsi que par l'insertion d'autres dispositions portant sur des éléments nouveaux, v. proposition de 2003, *in* exposé des motifs, §11, p. 4.

<sup>424</sup> Directive 2003/123/CEE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, JO n° L 7 du 13 janvier 2004, pp. 41-44.

<sup>425</sup> Proposition de Directive au Conseil modifiant la directive 90/435/CEE du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, COM (2003) 462 du 29 juillet 2003, JO C 96 du 21 avril 2004, p. 11.

## a) Objectif de la directive modificative

355. Préalablement à toute analyse, il convient de saluer l'effort fourni par le Conseil ayant adopté cette directive en cinq mois<sup>426</sup>. Jamais aucune directive fiscale n'avait connu une adoption aussi rapide. Aussi, la rapidité de cette adoption à l'unanimité nous autorise-t-elle à suspecter une portée très relative de ces modifications dès lors que les États se montrent encore soucieux de préserver leurs prérogatives souveraines dans ce domaine.
356. La directive « mères-filiales » modificative contient un double objectif dans le but d'améliorer et de généraliser le régime de faveur prévu dans la directive de 1990<sup>427</sup>. La généralisation de ce dispositif se réalise au travers de trois moyens. Tout d'abord, la directive permet l'extension du champ d'application de la directive aux sociétés ne figurant pas dans l'annexe de la directive de 1990, mais constituant, malgré tout, des résidentes fiscales d'un État membre assujetties à l'impôt sur les sociétés<sup>428</sup>. La société européenne et la société coopérative européenne sont notamment ajoutées à la directive<sup>429</sup>. Ensuite, la directive modificative autorise un assouplissement progressif du seuil de participation de 25 % à 10 %<sup>430</sup>. En cela, elle assouplit les conditions d'exonération de la retenue à la source sur les dividendes relatives au taux de détention des titres. Enfin, elle approuve l'élimination de la double imposition pour les filiales des sociétés filiales<sup>431</sup>. De cette généralisation du dispositif est censée découler l'amélioration du régime de faveur. Cette amélioration est-elle effective ? Répondre à cette interrogation implique d'analyser les modifications apportées ainsi que la résolution éventuelle des lacunes présentes dans sa version de 1990.
357. L'objectif de la modification de cette directive tel que relaté par la Commission européenne est très ambitieux. Il s'agit, en effet, d'« éliminer les obstacles au bon fonctionnement du marché intérieur constatés dans les régimes fiscaux applicables aux sociétés-mères et filiales relevant d'États membres différents »<sup>432</sup>. L'ambition de cet objectif découle de la volonté d'une prise en compte globale des problématiques fiscales inhérentes aux groupes de sociétés européens. Néanmoins, très vite, la Commission poursuit en reconnaissant qu'« (e)n définitive, la suppression des diverses entraves fiscales à l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur exigerait la mise en place d'une base d'imposition consolidée, englobant l'ensemble des activités d'une entreprise de l'Union européenne »<sup>433</sup>. Nous déduisons deux éléments de ces propos. Le premier est que la possibilité d'une appréhension globale des problématiques fiscales des groupes de sociétés transfrontaliers est directement liée à la mise en œuvre d'une base commune consolidée d'impôts sur les sociétés. Le deuxième élément qui est une conséquence directe du premier élément est que cela n'est pas près d'arriver. Pour preuve, les États ont toujours refusé la mise en œuvre de cette base consolidée alors même que la Commission multiplie, depuis 2001, les propositions en ce sens. Aussi, se limite-t-elle à des mesures « ciblées » visant à « régler les problèmes pratiques les plus pressants »<sup>435</sup> affectant les sociétés exerçant des activités transfrontalières. La modification de la directive « mères-filiales » constitue l'une des mesures « ciblées ». Dans sa communication formulée à la suite de l'étude réalisée sur la fiscalité directe des

---

<sup>426</sup> Nous nous référons à la proposition de directive de 2003. Néanmoins, il convient de rappeler que la proposition modificative originaire datait de 1993. Cette dernière a été retirée en 2003.

<sup>427</sup> V. Considérant 1 § 3 de la directive de 2003.

<sup>428</sup> V. Considérant 1 § 4 de la directive de 2003.

<sup>429</sup> V. Considérant 1 § 5 de la directive de 2003

<sup>430</sup> V. Considérant 1 § 7 de la directive de 2003

<sup>431</sup> V. Considérant 1 § 8 à 10 de la directive de 2003

<sup>432</sup> V. Proposition de directive du 29 juillet 2003, *in* exposé des motifs, § 11, p. 4.

<sup>433</sup> *Idem*.

<sup>435</sup> *Idem*.

entreprises<sup>436</sup>, la Commission s'est fixée comme priorité de formuler des modifications aux « directives actuelles d'harmonisation de l'imposition des sociétés »<sup>437</sup> telle qu'elle les qualifie<sup>438</sup>. Nous avons pu démontrer que les propositions originaires n'étaient pas susceptibles d'être qualifiées de directives d'harmonisation. Les directives modificatives le sont-elles ?

## b) Les lacunes persistantes

358. La directive modificative apporte des changements majeurs. Néanmoins, le parallélisme que nous effectuons entre le texte de la proposition de directive et celui de la directive telle qu'adoptée par le Conseil témoigne de lacunes persistantes. Nous analyserons successivement l'élargissement du champ d'application de la directive au regard notamment de l'abaissement du taux de participation, de l'extension du régime de faveur aux sous-filiales, aux établissements stables et aux filiales fiscalement transparentes.

359. La directive modificative a élargi le champ d'application de la directive « mères-filiales » à certaines sociétés résidentes fiscales d'un État membre et assujetties à l'impôt sur les sociétés qui n'étaient pas prévues dans la version de 1990<sup>439</sup>. Une différenciation notable est à relever entre la proposition de directive de 1993 et la proposition de directive de 2003. Dans la première, la Commission soutenait la nécessité de permettre l'application de la directive « à toutes les entreprises (résidentes) soumises à l'impôt sur les sociétés, indépendamment de leur forme juridique »<sup>440</sup>. Dans la deuxième, la Commission nuance son propos en relevant les difficultés juridiques et techniques inhérentes à une telle extension<sup>441</sup>. Aussi, l'extension du dispositif est à relativiser dès lors que de nombreuses sociétés en sont encore exclues.

---

<sup>436</sup> V. Etude sur la fiscalité des entreprises publiée en 2001, Document de travail des services de la Commission sur « La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur », SEC (2001) 1681. V. également Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social intitulé « 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 ; V. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social intitulé « Politique fiscale de l'Union européenne », COM (2001) 260 final.

<sup>437</sup> V. Proposition de directive du 29 juillet 2003, *in* exposé des motifs, § 10, pp. 3-4.

<sup>438</sup> La directive « fusions » est à inclure dans cette qualification au vu de l'utilisation qui en est faite par la Commission, v. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434 CEE, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, COM (2003) 613 final du 17 octobre 2003, *in* exposé des motifs, § 14, p. 4.

<sup>439</sup> V. annexe de la directive de 2003 au paragraphe f) ajoutant la sociétés par actions simplifiée, la société d'assurance mutuelle, les caisses d'épargne et de prévoyance, les sociétés civiles assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés, les coopératives et unions de coopératives ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit français et assujetties à l'impôt sur les sociétés en France.

<sup>440</sup> V. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, COM (93) 293 final, JO C 225 du 20 août 1993. V. également proposition de directive du 29 juillet 2003, *in* exposé des motifs, § 8, p. 3. Les Etats ont également érigé l'actualisation de la liste en une « priorité politique », *in* Annexe des conclusions de la présidence du Conseil Ecofin des 26 et 27 novembre 2000, communication à la presse n° 453/13861/00 du 26 novembre 2000. La nécessité d'une telle extension du champ d'application de la directive a également été évoquée par la Commission *in* Etude sur la fiscalité des entreprises publiée en 2001, Document de travail des services de la Commission sur « La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur », SEC (2001) 1681.

<sup>441</sup> V. Proposition de directive du 29 juillet 2003, *in* exposé des motifs, § 13, p. 4 dans lequel la Commission constate que « les asymétries constatées dans les dispositions de droit commercial régissant les différentes formes juridiques d'entités, et la diversité des régimes fiscaux qui leur sont applicables dans les Etats membres posaient des problèmes considérables ». Or, n'est-il pas dans l'esprit de la directive que d'harmoniser les dispositions nationales indispensables à l'établissement d'un régime fiscal commun ?

Nous songeons notamment à l'exclusion des sociétés de personnes de droit français assujetties à l'impôt sur les sociétés sur option qui a été maintenue dès lors que celles-ci ne sont pas prévues dans la « nouvelle » liste annexée à la directive de 2003. À cette exclusion s'ajoutent, les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés de manière partielle ou encore celles bénéficiant du taux réduit. Pour toutes ces sociétés, la directive laisse une marge d'appréciation considérable aux États en ne les obligeant pas à leur appliquer le régime de faveur<sup>442</sup>. Cette situation risque de donner lieu à un traitement différencié entre les États membres, ce qui est contraire à l'esprit de l'harmonisation souhaitée.

360. La directive modificative prévoit un abaissement progressif du taux de détention des titres conditionnant le bénéfice du régime de faveur<sup>443</sup>. Cet assouplissement de la condition inhérente au taux de participation est un succès. Toutefois, cette réussite est entachée par la différenciation existante entre la proposition de directive de juillet 2003 et celle finalement adoptée en décembre 2003. La proposition de directive préconisait, en effet, d'abaisser le taux minimal à 10 % dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005 à savoir dès la date d'entrée en vigueur de la directive<sup>444</sup>. Or la directive telle qu'adoptée prévoit un échelonnement progressif qui ne consacre le taux de 10 % qu'à compter de 2009<sup>445</sup>. De ce fait, il a fallu attendre quatre années avant de voir appliquer ce taux.
361. Conformément à sa proposition de directive de 1993, la Commission propose d'éliminer totalement la double imposition économique en déduisant l'impôt sur les sociétés payé par des sous-filiales de la filiale dont proviennent les bénéfices<sup>446</sup>. La Commission reste floue sur les modalités d'une telle élimination<sup>447</sup>. Dans le texte de la proposition de directive de juillet 2003, la Commission dispose uniquement que « (l) *a société mère devrait pouvoir déduire tout impôt payé par n'importe laquelle des filiales de la chaîne (...)* »<sup>448</sup>. Le texte définitif de la directive adoptée en décembre 2003 prévoit une solution alternative offerte aux États leur laissant le choix entre la méthode de l'exonération ou celle du crédit d'impôt<sup>449</sup>. Cette solution est beaucoup moins contraignante que celle défendue par la Commission et soulève de nombreux problèmes<sup>450</sup>. À cela s'ajoute, le maintien de la limitation de la déduction au montant de l'impôt dû par la société mère sur les bénéfices perçus. Cette limitation relativise le progrès inhérent à l'extension de la déduction aux bénéfices perçus de sous-filiales de la société mère.
362. Le régime de faveur prévu dans la directive de 1990 a été étendu aux établissements

---

<sup>442</sup> En ce sens, v. BROKELIND C., « Les modifications apportées à la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990 : une amélioration ? », L'année fiscale, 2004, Paris, PUF, pp. 84-86.

<sup>443</sup> V. considérant 1 § 7 et article 1<sup>er</sup> paragraphe 3. Il est prévu que le taux soit abaissé de 25 à 20 % lors de l'entrée en vigueur de cette directive. Le pourcentage minimal de participation nécessaire à l'obtention du régime de faveur est abaissé à 15 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007 et à 10 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

<sup>444</sup> V. Proposition de directive du 29 juillet 2003, in exposé des motifs, §16, p. 5 dans lequel la Commission évoque uniquement la nécessité de « ramener de 25 % à 10 % le seuil obligatoire de participation minimale ». Le caractère progressif de cet abaissement n'est pas évoqué. V. également le texte de la proposition de directive, §7, p. 10 qui n'évoque pas le terme « progressivement » qui a été ajouté dans la version définitive adoptée au Conseil.

<sup>445</sup> V. Directive du 22 décembre 2003, article 1<sup>er</sup>, 3) a).

<sup>446</sup> V. Proposition de directive du 29 juillet 2003, in exposé des motifs, § 17 et 18, p. 5. V. Directive du 22 décembre 2003, article premier § 4 a).

<sup>447</sup> V. Proposition de directive du 29 juillet 2003, in exposé des motifs, § 18, p. 5 au sein duquel la Commission se contente de relever qu'il serait « opportun de déterminer l'impôt déductible par la société mère, de manière à éliminer totalement la double imposition économique » avant de renvoyer à la solution alternative prévue dans la proposition de 1993 qu'elle a pourtant retirée à cette occasion.

<sup>448</sup> V. Texte de la proposition de directive du 29 juillet 2003, considérant premier, §9, p.10.

<sup>449</sup> V. Directive du 22 décembre 2003, considérant premier, § 10.

<sup>450</sup> Pour un développement, v. notamment BROKELIND C., « Les modifications apportées à la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990 : une amélioration ? », L'année fiscale, 2004, Paris, PUF, pp. 88-89.

stables<sup>451</sup>. Il est très surprenant que les établissements stables n'aient pas fait l'objet d'une prise en compte directement au sein de celle-ci. L'extension du régime de faveur aux établissements stables, permise par la directive modificative est une avancée importante. La Commission reste, néanmoins, très évasive dans l'énoncé des motifs de sa proposition de directive de 2003 s'agissant des modalités de prise en compte fiscale des établissements stables situés dans un autre État membre de celui de la société mère<sup>452</sup>. Le texte de la proposition de directive de juillet 2003 comporte un paragraphe très bref disposant uniquement que s'agissant des actions détenues par l'intermédiaire d'un établissement stable de la société mère, l'État de l'établissement stable doit faire application du régime prévu par la directive<sup>453</sup>. La version définitive de la directive modificative adoptée en décembre 2003 se veut plus exhaustive sur ce point. Elle révèle un protectionnisme étatique des revenus fiscaux inhérents à l'imposition des bénéfices distribués par l'intermédiaire d'un établissement stable. Une double dérogation au régime de faveur est formulée en ce sens. D'une part, lorsque l'établissement stable et la filiale se situent dans un même État membre, celui-ci peut les traiter « *sur la base de son droit national* »<sup>454</sup>. D'autre part, la directive modificative autorise également les États à « *déterminer les conditions et les instruments juridiques qui leur permettront de protéger les revenus fiscaux nationaux et de lutter contre le contournement des lois nationales* »<sup>455</sup>. Il s'agit, en quelque sorte, d'une clause anti-abus « déguisée » leur permettant de faire obstacle à l'application du régime de faveur aux établissements stables. Ces deux « exceptions » au régime de faveur ont été ajoutées dans la version définitive de la directive modificative. Elles tendent à relativiser l'extension du champ d'application de la directive « sociétés-mères filiales » aux établissements stables<sup>456</sup>.

363. Le régime de faveur prévu dans la directive de 1990 a été étendu aux bénéfices reçus par la société mère de filiales considérées comme fiscalement transparentes. En droit fiscal, la transparence aboutit à imposer les actionnaires de la société visée dès la réalisation des bénéfices dès lors que la société n'est pas en mesure d'être imposée, car elle ne détient pas la « personnalité fiscale ». Toutefois, le problème se pose de l'absence d'une acception et d'une application uniforme de cette qualification. Lorsque cette qualification est effective, la distribution des bénéfices est susceptible de créer une double imposition économique. Afin d'éviter une telle situation, la directive modificative prévoit l'imposition par l'État de la société mère des bénéfices qui lui reviennent au moment de leur réalisation par la société filiale fiscalement transparente. Dans ce cas, l'État de la société mère peut, au choix, exonérer ces bénéfices ou autoriser la société mère à déduire du montant de l'impôt la fraction de celui payé par la société filiale ou sous-filiale<sup>458</sup>. Dans ce cas, l'État de la société mère doit également s'abstenir d'imposer ces bénéfices au moment de leur distribution à la société mère<sup>459</sup>.

<sup>451</sup> V. Article 1<sup>er</sup> §1 alinéa 1 disposant que ce régime s'applique d'une part aux « *distributions de bénéfices perçues par des établissements stables situés dans (un) Etat à des établissements stables, de sociétés d'autres Etats membres, et provenant de leurs filiales situées dans un Etat membre autre que celui où est situé l'établissement stable* ». V. également article 1<sup>er</sup> §1 alinéa 2 disposant que ce régime est étendu « *aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet Etat à des établissements stables, situés dans un autre Etat membre, de sociétés du même Etat membre dont elles sont des filiales* ».

<sup>452</sup> V. Proposition de directive du 29 juillet 2003, *in* exposé des motifs, § 19, p. 5.

<sup>453</sup> V. Texte de la proposition de directive du 29 juillet 2003, considérant premier, §8.

<sup>454</sup> V. Directive modificative du 22 décembre 2003, précité, considérant premier, §8.

<sup>455</sup> V. Directive modificative du 22 décembre 2003, *idem*, considérant premier, §9.

<sup>456</sup> Pour un développement sur la question des établissements stables tels que pris en compte dans la directive modificative, v. BROKELIND C., « Les modifications apportées à la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990 : une amélioration ? », *L'année fiscale*, 2004, Paris, PUF, pp. 80-83.

<sup>458</sup> Ce choix n'était pas prévu dans le texte de la proposition de directive du 29 juillet 2003 ne visant que la déduction, v. Texte de la proposition de directive du 29 juillet 2003, article 1<sup>er</sup> 3) b), p. 11.

<sup>459</sup> V. Directive du 22 décembre 2003, article premier 4) b). Pour une critique, v. notamment BROKELIND C., *idem*, pp. 86-88.

364. La directive « mères-filiales », dans sa version de 1990, permet aux États de refuser la déductibilité des charges se rapportant à la participation et aux moins-values résultant de la distribution des bénéfices dans une limite de 5 % si ces derniers sont fixés forfaitairement<sup>460</sup>. Dans un souci d'amélioration de cette disposition, la Commission a, dans sa proposition de directive de juillet 2003, proposé que la société mère soit autorisée à prouver que les dépenses réelles liées à sa participation sont inférieures<sup>461</sup>. Cela aurait pour conséquence de limiter la non-déductibilité aux frais réels afférents à ces actions ce qui permettrait aux sociétés mères de réduire le montant des frais non déductibles. Cette proposition a purement et simplement été ignorée dans la version définitive de la directive adoptée par le Conseil<sup>462</sup>.
365. Nous allons désormais aborder le cas de la directive modificative « fusions ».

## **B) La directive modificative « fusions »**

366. Conformément à notre précédente démonstration relative à la directive « mères-filiales », nous formulons deux questions. Quelles sont les modifications apportées à la directive « fusions » ? (a) La portée de ces modifications est-elle en mesure de pallier le défaut d'harmonisation de cette directive (b) ?

### **a) Objectif de la directive modificative**

367. La directive modificative « fusions » présentée en octobre 2003 a pour objet général, selon la Commission, d'« améliorer la portée de la directive et les méthodes de report de l'imposition, tout en sauvegardant les intérêts financiers des États membres »<sup>463</sup>. Au même titre que la directive « mères-filiales », cette proposition est à intégrer dans le champ des mesures « ciblées » visant à résoudre immédiatement les problèmes fiscaux rencontrés par les sociétés exerçant des activités transfrontalières. Rappelons que l'objectif à plus long terme est, pour la Commission, d'« éliminer les obstacles au bon fonctionnement du marché intérieur constatés dans les régimes fiscaux des États membres » ce qui « exigerait la mise en place d'une base d'imposition consolidée englobant l'ensemble des activités d'une entreprise dans l'Union européenne »<sup>464</sup>. Aussi, les mêmes objectifs globaux sont assignés aux directives modificatives « fusions » et « mères-filiales ».
368. La directive « fusions » avait déjà fait l'objet d'une proposition de modification adoptée par la Commission en 1993. Cette dernière comportait deux modifications. La première est celle de permettre l'application de la directive à l'ensemble des entreprises assujetties à l'impôt sur

---

<sup>460</sup> V. Directive « mères-filiales » du 23 juillet 1990, article 4 § 2.

<sup>461</sup> V. Proposition de directive du 29 juillet 2003, *in* exposé des motifs, §20 et 21, p. 6. V. également Texte de la proposition de directive du 29 juillet 2003, considérant premier, §10, v. également article 1<sup>er</sup> 3) c), p. 12.

<sup>462</sup> Sur les problèmes persistants inhérents à ce point, v. BROKELIND C., « Les modifications apportées à la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990 : une amélioration ? », *L'année fiscale*, 2004, Paris, PUF, pp. 89-91.

<sup>463</sup> Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434 CEE, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, COM (2003) 613 final du 17 octobre 2003, 33 pages.

<sup>464</sup> Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434 CEE, du 23 juillet 1990, *idem*, *in* exposé des motifs, § 15, p. 5.

les sociétés quel que soit leur statut juridique<sup>465</sup>. La deuxième est celle d'uniformiser la notion de participation conformément à celle évoquée dans la directive « mères-filiales »<sup>466</sup>. Cette proposition a finalement été retirée en 2003. Quelles sont les modifications proposées par la Commission ?

369. Sans être trop exhaustive, il est nécessaire de citer les différentes propositions formulées par la Commission en vue d'une amélioration de la portée de la directive « fusions ». Ces propositions révèlent les objectifs précis de cette proposition de directive. Nous avons notamment retenu l'extension du champ d'application matériel à la scission avec échange d'actions ; l'extension du champ d'application personnel à diverses sociétés ajoutées à la liste annexée à la directive, dont la société européenne (SE) et la société coopérative européenne (SCE) et la prise en compte des sociétés fiscalement « transparentes » ; la filialisation des succursales ; l'uniformisation de la notion de participation telle qu'évoquée par la directive « mères-filiales » ; l'évitement de la double imposition des plus-values issues de l'apport d'actifs et de l'échange d'actions ; et enfin le transfert du siège statutaire de la SE et de la SCE. Néanmoins, de nombreuses lacunes persistent.

## **b) Les lacunes persistantes**

370. Les lacunes de la directive modificative sont en quelque sorte révélées dès le premier considérant dans son paragraphe 3<sup>467</sup>. Ce paragraphe nous rappelle que l'un des objectifs de cette directive est d'« *éliminer les entraves au fonctionnement du marché intérieur, telle la double imposition* ». Cet objectif est conforme à celui énoncé par la Commission. Comme suite à ce rappel, nous retrouvons un aveu du caractère très incomplet de cette directive à la réalisation de cet objectif. L'aveu est très explicite dès lors qu'il est relaté que « *les dispositions de ladite directive ne permettent pas d'atteindre complètement cet objectif* ». De cela, découle, bien évidemment, le renvoi effectué à l'égard des États membres qui « *devraient prendre les mesures nécessaires pour le réaliser* ». En apparence, ce paragraphe peut nous laisser penser qu'il contient une véritable force obligatoire à l'égard des États membres en leur imposant d'adopter toutes les mesures nécessaires à la suppression de la double imposition au sein de l'Union européenne. En réalité, nous pensons qu'il offre une grande latitude aux États d'adopter toute législation nationale ou de ratifier d'éventuelles conventions fiscales internationales en vue d'une telle suppression, mais sans que cela ait un quelconque caractère contraignant. Cette possibilité relève uniquement du pouvoir discrétionnaire des États membres. Dans quelle mesure, sommes-nous dans la capacité de traduire une telle interprétation ? Celle-ci découle tout simplement du fait que ce paragraphe n'était pas prévu dans la proposition de directive modificative de la Commission ce qui induit son ajout par les États au sein du Conseil. L'auteur de ce paragraphe étant le Conseil, il nous est permis de penser que celui-ci doit être interprété dans un sens favorable aux États membres.

---

<sup>465</sup> Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434 CEE, du 23 juillet 1990, idem, *in* exposé des motifs, § 11, p. 4.

<sup>466</sup> Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434 CEE, 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, COM (2003) 613 final du 17 octobre 2003, *in* exposé des motifs, § 12, p. 4.

<sup>467</sup> Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JOUE L 58/19 du 4 mars 2005.

371. L'une des principales lacunes de la directive modificative vise les conséquences fiscales du transfert du siège statutaire de la société européenne et de la société coopérative européenne<sup>468</sup>. L'apport principal des règlements adoptés au Conseil relatifs à ces sociétés vise la possibilité du transfert du siège statutaire au sein d'un autre État membre sans que cela entraîne la dissolution ou la liquidation<sup>469</sup>. Différents éléments nous autorisent à traiter de cette question comme constituant une véritable lacune de la directive modificative ce qui compromet sa qualification de directive d'harmonisation. Dans l'énoncé des motifs de sa proposition de directive d'octobre 2003, la Commission a formulé le souhait que le régime de la directive soit étendu à ces sociétés en cas de transfert de leur siège statutaire dans un autre État membre. Pour cela, elle prévoit trois éléments. En premier lieu, ces sociétés doivent bénéficier du report d'imposition au titre des plus-values liées à leurs actifs qui doivent être rattachés à un établissement stable dont elle disposera au sein de l'État dans lequel elle était résidente fiscale avant le transfert de son siège statutaire<sup>470</sup>. En deuxième lieu, ce régime doit également s'appliquer aux provisions et réserves constituées par cette société avant le transfert ainsi que sur l'éventuelle reprise des pertes et sur l'existence d'un établissement stable dans un troisième État membre<sup>471</sup>. En troisième lieu, la Commission préconise qu'aucune charge fiscale ne puisse être imposée aux associés en relation avec le changement de résidence de la société<sup>472</sup>.

372. Nous retrouvons la référence à ces sociétés dès le premier considérant en son paragraphe 6<sup>473</sup> de la directive adoptée en 2005. De ce paragraphe, nous retirons deux éléments. D'une part, l'utilisation du présent dans la proposition de directive a été remplacée par le conditionnel s'agissant du principe selon lequel la décision de la société de transférer son siège statutaire « *ne devrait pas être entravée par des règles fiscales discriminatoires ou par des restrictions, pénalisations ou distorsions découlant de législations fiscales nationales contraires au droit communautaire* »<sup>474</sup>. Cette modification du temps applicable laisse augurer d'une volonté des États de préserver leurs prérogatives fiscales. Ceci se confirme dans le second élément révélé par ce considérant selon lequel le transfert du siège statutaire « *peut ne pas toujours avoir comme conséquence que cette SE ou cette SCE cesse d'être résidente dans le premier État membre* » de ce fait « *la résidence fiscale de la SE ou de la SCE continue d'être déterminée par la législation nationale et les conventions fiscales* ». Cette exception au principe est un ajout du Conseil.

---

<sup>468</sup> Pour rappel, le 8 octobre 2001, le Conseil a adopté le règlement CE n° 2157/2001 relatif au statut de la société européenne, JO L 294 du 10 novembre 2001, p. 1 modifié par le règlement CE n° 885/2004, JO L 168 du 1<sup>er</sup> mai 2004, p. 1. Le même jour, il a également adopté la directive 2001/86/CE complétant le statut de la société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs, JO L 294 du 10 novembre 2001, p. 22. S'agissant de la société coopérative européenne, le Conseil a adopté, le 22 juillet 2003, le règlement CE n° 1435/2003 relatif au statut de la société coopérative européenne, JO L 207 du 18 août 2003, p. 1 modifié par la décision du Comité mixte de l'EEE n° 15/2004, JO L 116 du 22 avril 2004, p. 68. Le Conseil a également adopté la directive 2003/72/CE complétant le statut de la société coopérative européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs, JO L 207 du 18 août 2003, p. 25.

<sup>469</sup> V. article 8 du règlement relatif au statut de la société européenne et article 7 du règlement relatif au statut de la société coopérative européenne.

<sup>470</sup> Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434 CEE, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, COM (2003) 613 final du 17 octobre 2003, *in* exposé des motifs, § 32, p. 9.

<sup>471</sup> *Idem*, *in* exposé des motifs, § 33, p. 9.

<sup>472</sup> *Idem*, *in* exposé des motifs, § 34, p. 10. Aussi, seules les plus-values réalisées sur la cession ultérieure des titres sont susceptibles d'être imposables. L'ensemble de ces éléments a été repris dans le texte de la proposition de directive, v. premier considérant § 6.

<sup>473</sup> Il s'agit d'une reprise du §5 de la proposition de directive de 2003.

<sup>474</sup> Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, JOUE L 58/19 du 4 mars 2005.

373. D'autres exceptions ont été formulées par le Conseil aux principes fixés par la Commission. La Commission a formulé le principe du report d'imposition en cas de transfert du siège statutaire.
374. La première exception porte sur la combinaison effectuée par le Conseil entre changement de résidence et imposition. Le Conseil, dans la version définitive de la directive, a considéré que le transfert ou un événement lié à ce transfert entraînant un changement de résidence fiscale « *peut donner lieu à une certaine forme d'imposition dans l'État membre duquel le siège est transféré* » ainsi que lorsque le transfert ou l'événement lié « *n'entraîne pas de changement de résidence fiscale* »<sup>475</sup>. Le Conseil invoque les prérogatives appartenant aux États membres de prendre les mesures nécessaires à la suppression de la double imposition afin d'échapper à la fixation de règles communes qui seraient susceptibles de régir la résidence fiscale de la SE et de la SCE<sup>476</sup>. Il s'agit d'un écueil pressenti dès le paragraphe 3 que nous avons interprété comme s'appliquant à la faveur des prérogatives fiscales étatiques.
375. La deuxième exception porte sur la réintégration des pertes de l'établissement stable. Le Conseil, en effet, a formulé le principe selon lequel le transfert du siège statutaire dans un autre État membre « *n'empêche pas l'ancien État membre de résidence de réintégrer en temps voulu les pertes de l'établissement stable* »<sup>477</sup>. À la reprise des pertes non amorties fiscalement, le Conseil a ajouté une alternative consistant en une imputation à un exercice antérieur<sup>478</sup>. Il s'agit d'exceptions importantes au principe du report d'imposition en cas de transfert du siège statutaire. Ces exceptions ont été formulées de manière arbitraire par le Conseil. Elles sont sans doute très efficaces à assurer la préservation des prérogatives étatiques. Elles risquent, néanmoins, de compromettre l'uniformité du régime attendu de cette directive modificative.
376. La Commission a souhaité étendre le régime de faveur aux sociétés considérées par certains États membres comme fiscalement « transparentes ». La Commission préconise d'appliquer le régime de la directive aux résidents d'un État membre détenant des intérêts dans cette société située sur le territoire d'un État membre et considérée comme transparente par le premier État<sup>479</sup>. Cela en vue d'éviter la double imposition économique. Ce principe doit également s'appliquer lorsque ce sont les associés de sociétés exerçant les opérations régies par la directive qui sont considérés comme fiscalement transparents<sup>480</sup>. Une fois encore, les États sont intervenus afin de formuler une double exception à ce principe. La version définitive de la directive connaît une nuance selon laquelle les États membres « *devraient pouvoir ne pas appliquer les dispositions pertinentes de la directive lorsqu'ils imposent un associé direct ou indirect* »<sup>481</sup> de la société apporteuse ou acquise non résidente considérée

<sup>475</sup> Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JOUE L 58/19 du 4 mars 2005, premier considérant, §7 qui modifie considérablement le premier considérant § 6 de la proposition de directive de 2003.

<sup>476</sup> Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005, idem, premier considérant, § 7.

<sup>477</sup> Idem, premier considérant, § 8.

<sup>478</sup> V. Directive du 17 février 2005, titre IV ter, article 10 quater §2.

<sup>479</sup> Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434 CEE, 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, COM (2003) 613 final du 17 octobre 2003, *in* exposé des motifs, § 21, p. 6, v. également texte de la proposition de directive, premier considérant, §10 .

<sup>480</sup> Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434 CEE, du 23 juillet 1990, idem, *in* exposé des motifs, § 22, p. 6. V. également texte de la proposition de directive, premier considérant, § 11.

<sup>481</sup> Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005, idem, premier considérant, § 12, v. également article 10 bis §1 inséré dans le Titre IV bis visant le « (c)as particulier des entités transparentes » qui n'était pas prévu dans le texte de la proposition de directive de 2003, JO L 58/23.

comme fiscalement transparente. Cela est effectif s'agissant du revenu, des bénéficiaires ou des plus-values de cette société. Les États s'autorisent également à appliquer « (...) *aux associés directs ou indirects le même traitement fiscal qu'il(s) appliquerai(ent) si la société bénéficiaire (non résidente) était résidente dans cet État membre* »<sup>482</sup>. Cette latitude<sup>483</sup> laissée aux États compromet très fortement l'extension du champ d'application de la directive « fusions » aux sociétés non résidentes considérées comme fiscalement transparentes par certains États. Ces exceptions sont justifiées par les différenciations existantes entre les législations fiscales nationales visant ces sociétés. Il s'agit d'une illustration du maintien de législations nationales très disparates susceptibles de compromettre l'objet de cette directive qui est d'instituer un régime fiscal « commun ».

377. La Commission, dans sa proposition de directive, a relevé le risque d'une double imposition économique en cas d'apports d'actifs lié à l'absence de règles déterminant les modalités d'évaluation des titres reçus en échange de l'apport d'une branche d'activité<sup>484</sup>. Elle constate que certaines législations nationales disposent que la société apporteuse est tenue de calculer les plus-values réalisées lors de la cession ultérieure des titres obtenus en prenant pour base la valeur comptable des actifs avant leur transfert. Par ailleurs, la directive « fusions » de 1990 formule une obligation, pour la société bénéficiaire de calculer les nouveaux amortissements et les plus-values ou moins-values afférentes aux éléments d'actifs et de passifs transférés en se référant à la valeur qu'ils avaient avant le transfert<sup>485</sup>. Cette situation donne lieu à une double utilisation du même montant pour le calcul de l'assiette de l'impôt imputé à deux assujettis différents et imposés deux fois. Cette double imposition se produit dans l'État membre de la société apporteuse. Aussi, la Commission propose-t-elle aux États membres de prévoir que les titres obtenus par la société apporteuse se voient attribuer leur valeur réelle au moment de l'apport des actifs. Nous retrouvons ce constat ainsi que la solution pour y remédier au sein du texte de la proposition de directive d'octobre 2003<sup>486</sup>. Cette situation ainsi que la solution proposée par la Commission ont été purement et simplement ignorées dans la version définitive de la directive modificative adoptée en février 2005 par le Conseil. L'un des objectifs principaux de celle-ci étant la suppression de la double imposition, celle susceptible d'intervenir en cas d'apports d'actifs est maintenue.

378. La Commission a également relevé le risque d'une double imposition économique en cas d'échanges d'actions lié notamment à l'absence de règles concernant le calcul de la valeur des titres reçus par la société acquérante<sup>487</sup>. Aussi, certaines législations nationales disposent que la société acquérante est tenue de calculer les plus-values réalisées lors de la cession ultérieure des titres obtenus en prenant pour base la valeur que ces titres avaient immédiatement avant l'échange. Quant à la directive, dans sa version de 1990, elle prévoit que les associés de la société acquise ne sont pas imposés sur les plus-values résultant de l'échange d'actions à condition qu'ils n'attribuent pas aux titres reçus en échange une valeur fiscale supérieure à celle que les titres échangés avaient immédiatement avant l'échange<sup>488</sup>. En conséquence, le même montant est pris en compte deux fois pour le calcul de l'assiette de

---

<sup>482</sup> Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JOUE L 58/23 du 4 mars 2005, article 10 bis, §4.

<sup>483</sup> Celle-ci est renforcée par l'utilisation du conditionnel ayant remplacé le présent s'agissant de la non-imposition des associés fiscalement transparents, v. directive du 17 février 2005, premier considérant, § 13 ayant modifié le § 11 de la proposition de directive de 2003.

<sup>484</sup> V. Proposition de directive modificative « fusions », octobre 2003, *in* exposé des motifs, § 26, p. 8.

<sup>485</sup> Cette obligation est prévue à l'article 4, §2 de la directive de 1990.

<sup>486</sup> V. Le texte de la proposition de directive modificative, premier considérant, § 17, v. également article 9, §2.

<sup>487</sup> V. Proposition de directive modificative, octobre 2003, *in* exposé des motifs, § 27 à 31.

<sup>488</sup> Ce principe est prévu à l'article 8, § 2 de la directive de 1990. En conséquence, les titres reçus seront imposés *a posteriori* lors de la cession ultérieure des titres reçus.

l'impôt et les mêmes plus-values résultant des actions transférées sont imputées à deux assujettis différents et imposées deux fois. Afin d'éviter une telle double imposition, la Commission propose que la société acquérante puisse évaluer les participations reçues pour leur valeur réelle des titres émis en échange. Nous retrouvons ce constat et cette solution au sein du texte de la proposition de directive d'octobre 2003<sup>489</sup>. Sans surprise, ces éléments ont été parfaitement ignorés de la directive telle qu'adoptée par le Conseil en février 2005. Dans ce cas également, le risque de double imposition subsiste.

379. Néanmoins, les États n'ont pas omis d'ajouter, à la directive adoptée, un paragraphe spécifiant la modification des dispositions inhérentes à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales afin de prendre en considération l'extension de la directive « fusions » aux scissions partielles et au transfert du siège statutaire de la SE et de la SCE<sup>490</sup>. S'agissant enfin de la date d'entrée en vigueur de cette directive, les États membres ont établi une dissociation entre les dispositions relatives au transfert du siège statutaire de la SE et de la SCE devant être mises en vigueur au plus tard au 1<sup>er</sup> janvier 2006. Quant aux autres dispositions de la directive, elles doivent entrer en vigueur au plus tard au 1<sup>er</sup> janvier 2007. Cela alors même que la proposition de directive de la Commission prévoyait une entrée en vigueur de l'ensemble des dispositions au plus tard au 1<sup>er</sup> janvier 2005.

380. Cette analyse confirme la nécessaire remise en cause du qualificatif d'harmonisation du contenu des directives originelles et modificatives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises.

## **Section II : Les instruments contentieux, un palliatif de l'absence d'harmonisation des directives fiscales ?**

381. Le régime général des directives européennes suffit-il à pallier l'insuffisance des directives fiscales appréhendées du point de vue de leur fond ? Le traitement qu'en fait la Cour de justice est-il suffisant pour pallier les lacunes de fond des directives fiscales ? Il s'agit des questions qui fondent notre démonstration. Les modalités du recours aux instruments contentieux témoignent d'une volonté de la Cour de justice d'attribuer leur plein effet aux directives fiscales. Néanmoins, en dépit des moyens mis en œuvre par les juges de l'Union en vue de faciliter aux contribuables nationaux la revendication des dispositions contenues dans ces directives, ils ne sont pas en mesure de combler l'absence d'une véritable portée harmonisatrice de ces dernières. Aussi, la Cour a reconnu l'effet direct des directives fiscales (I) ainsi que la possibilité d'une action en responsabilité contre l'État fondée sur celles-ci à laquelle s'ajoute, le cas échéant, le remboursement de l'impôt indu (II).

---

<sup>489</sup> V. Le texte de la proposition de directive modificative, premier considérant, § 15 et 16, v. également article 8 §10 et 11.

<sup>490</sup> V. Directive modificative « fusions », 17 février 2005, premier considérant, § 17.

## I/La reconnaissance par le juge de l'effet direct des directives fiscales

382. L'effet direct des directives tel que reconnu par le juge de l'Union (B) est-il susceptible d'attribuer un caractère contraignant à l'instrument juridique que constitue la directive (A) ?

### A) La directive : un instrument juridique contraignant ?

383. Pour que le contribuable puisse invoquer l'applicabilité d'une norme européenne devant les juridictions nationales, celle-ci doit posséder un effet direct. L'effet direct a été consacré dans l'arrêt « Van Gend and Loos » du 5 février 1963. La Cour de justice a considéré que la Communauté constitue un nouvel ordre juridique « dont les sujets sont non seulement les États membres, mais également leurs ressortissants ». Les ressortissants de l'ordre juridique communautaire bénéficient de droits que celui-ci leur confère<sup>491</sup>. La Cour n'est pas très explicite quant aux normes bénéficiant de l'effet direct. Celle-ci semble retenir une conception généralisée de l'effet direct de l'ensemble du droit de l'Union. La Cour pose ainsi une présomption généralisée d'effet direct de l'ensemble du droit européen<sup>492</sup>.

384. Le principe de l'effet direct constitue le parfait moyen d'intégration juridique de l'Union au sein des ordres juridiques nationaux puisqu'il permet d'assurer une application effective, uniforme et immédiate du droit de l'Union sans attendre d'éventuelles modifications législatives<sup>493</sup>. La revendication pourra se faire à l'encontre de l'État ou de personnes publiques dépendant de l'État, il s'agira d'un effet direct « vertical ». La revendication pourra également être faite à l'égard d'autres particuliers, il s'agira d'un effet direct « horizontal ».

385. Or, la reconnaissance de la primauté du droit de l'Union n'implique pas automatiquement un effet direct de l'ensemble des normes européennes. La Cour de justice a posé certaines conditions à l'effet direct des normes européennes. La disposition visée doit être claire et inconditionnelle, suffisamment précise, complète et juridiquement parfaite<sup>494</sup>. Les dispositions relatives aux libertés de circulation et l'interdiction des discriminations à raison de la nationalité ainsi que l'article 108 alinéa 3 TFUE (ex. art. 88 alinéa 3 TCE) relatif aux aides d'État ont été reconnues d'effet direct<sup>495</sup>. Pour ces dispositions, l'effet direct est vertical, des obligations sont créées à l'égard des seuls États membres. Ces dispositions du Traité revêtent une portée fiscale. Elles sont susceptibles de créer directement des droits au bénéfice des contribuables qu'ils seront en mesure de faire valoir devant les juridictions fiscales nationales à l'encontre de l'État.

386. La reconnaissance de l'effet direct d'une norme de l'Union qu'elle soit de droit primaire ou dérivé aboutit à conférer directement des droits aux justiciables. Ces derniers peuvent s'en

---

<sup>491</sup>CJ, 5 février 1963, aff. 26/62, Van Gend and Loos, Rec. p. 3 jugeant que « le droit communautaire indépendant de la législation des États membres, de même qu'il crée des charges dans le chef des particuliers, est aussi destiné à engendrer des droits qui entrent dans leur patrimoine juridique », p. 23.

<sup>492</sup>Elle a jugé, dans cet arrêt, que les charges et les droits des particuliers découlant de l'ordre juridique communautaire « naissent non seulement lorsqu'une attribution explicite en est faite par le traité, mais aussi en raison d'obligations que le traité impose d'une manière bien définie tant aux particuliers qu'aux États membres et aux institutions communautaires », p. 23

<sup>493</sup>V. CJ, Simmenthal, précité, point 14 précisant que le principe de l'effet direct « signifie que les règles du droit communautaire doivent déployer la plénitude de leurs effets d'une manière uniforme dans tous les États membres, à partir de leur entrée en vigueur et pendant toute la durée de leur validité ».

<sup>494</sup>CJ, Van Gend and Loos, précité, p. 24. ; v. CJ, 16 juin 1966, aff. 57/65, Firma Alfons Lütticke GmbH, Rec. p. 293, p. 302 visant une « obligation claire et inconditionnelle » dans le sens de « complète, juridiquement parfaite »; v. CJ, 5 avril 1979, aff. 148/78, Ministère public c/ Ratti, Rec. 1979, p. 1629, p. 23 relevant la nécessité du caractère « inconditionnel et suffisamment précis » de l'obligation.

<sup>495</sup>CJ, 11 décembre 1973, aff. 20/73, Lorentz, Rec. p. 1471.

prévaloir devant leurs juridictions nationales. Des directives ont été adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises. Reconnaître leur effet direct reviendrait à permettre aux contribuables de s'en prévaloir directement. Cette situation aurait pour effet de pallier le défaut de transposition ou la transposition incorrecte de celles-ci. Mais également, de passer outre l'écran de la compétence du législateur d'assurer la transposition au sein de sa législation fiscale. Dans le domaine fiscal, cela reviendrait, en quelque sorte, à nier la compétence fiscale du législateur en se prévalant non pas de la norme fiscale interne de transposition, mais de la norme adoptée à l'échelle de l'Union. En cela, cette question est fondamentale au regard de l'exercice de la compétence fiscale qui se trouverait gravement atteint. Les contribuables sont-ils en mesure de se prévaloir de l'effet direct des directives adoptées en matière fiscale afin de soulever la non-conformité d'une norme fiscale interne ?

387. Les directives fiscales ne font pas l'objet d'un régime spécifique comparé aux directives adoptées par le Conseil dans d'autres branches du droit. Pourtant, cette question nécessite d'être traitée dans notre matière d'un double point de vue. En premier lieu, la problématique de l'effet direct des directives ne se pose que dans le cas spécifique de la non-transposition ou de la transposition incorrecte de celles-ci par les États membres. Or, les directives adoptées en matière de fiscalité directe sont à intégrer dans ces hypothèses au vu des difficultés de transposition qu'elles ont pu connaître, en particulier, la directive 90/434 relative aux fusions et opérations assimilées<sup>496</sup> et, de façon un peu moindre, la directive 90/435 « sociétés mère-filiale ». Le traitement de cette question se trouve ainsi justifié dans le domaine fiscal. En second lieu, l'effet direct des directives permet aux contribuables de revendiquer directement les dispositions contenues dans celles-ci. Cette reconnaissance est susceptible de porter atteinte à la compétence fiscale des États. Or, la Cour de justice a reconnu dès le premier arrêt rendu sur cette directive en 1996<sup>497</sup> que les sociétés mères qui respectaient le délai de participation adopté par l'État membre<sup>498</sup>, étaient parfaitement en mesure de se prévaloir directement des droits conférés par l'article 5 dont le paragraphe 1 prévoit de manière « *claire et non équivoque* » l'exemption de la retenue de l'impôt à la source pour les sociétés mères qui détiennent une participation minimale de 25 % dans le capital de leur filiale<sup>499</sup>. L'effet direct de l'obligation d'exemption de retenue à la source prévue par la directive 90/435 a également été consacré récemment par la Cour de justice<sup>500</sup>. Cette qualification formulée par la Cour de

---

<sup>496</sup> Sur ce point v. notamment GOUTHIERE B., « L'introduction de la Directive mère-fille en droit interne », BF 3/92, p. 145 ; DEROUIN P. et LADREYT G., « L'incomplète adaptation du régime fiscal des fusions de sociétés et opérations assimilées à la directive communautaire du 23 juillet 1990 », Droit fiscal, 1992, n° 5, pp. 224-231 ; BURGIO M., « L'UE et la fiscalité directe des entreprises », RAE « L'Europe fiscale », n° 2, 1995, pp. 20-29, spéc. p. 22-24. L'auteur relève les nombreuses difficultés rencontrées par la mise en œuvre des directives de 1990 et plus spécifiquement de la directive « Fusion » 90/434/CE, en ces termes : « (1) *a première difficulté concerne le champ d'application du texte que chaque Etat membre s'est réservé de définir en fonction de la structure opérationnelle de ses sociétés et du droit des sociétés concernant le régime des fusions, scissions, apports d'actif et échange d'actions, c'est-à-dire les quatre opérations auxquelles s'applique le bénéfice de la directive. Ainsi la première divergence entre Etats membres concerne la forme de sociétés (...) La seconde divergence concerne le nombre d'opérations auxquelles chaque Etat membre se réserve d'appliquer le bénéfice de la directive (...) Mais ce qui est le plus inquiétant, c'est la tendance des Etats membres à refuser l'application des avantages de la directive (...)* ». L'auteur relève également certaines difficultés soulevées par la mise en œuvre de la directive « sociétés mère-filiale » 90/435/CEE mais dont l'application est « *nettement plus satisfaisante que celle de la directive 90/434/CEE « fusion »* », p. 25.

<sup>497</sup> CJ, 5ème ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291/94 et C-292/94, Denkavit International BV, Rec. I, p. 5063.

<sup>498</sup> Point 40.

<sup>499</sup> Point 38.

<sup>500</sup> CJ, 1ère ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, Belgische Staat c/ Cobelfret NV, Rec. 2009, I, p. 731. Le juge de Luxembourg a jugé que « *l'obligation de s'abstenir d'imposer les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, prévue à l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, est formulée en des termes non équivoques et n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée dans son exécution ou dans ses effets à l'intervention d'aucun autre acte, émanant soit des institutions communautaires soit des Etats membres* », point 64.

justice aboutit à préciser le régime juridique de cette directive dont l'article 4§1, premier tiret sera susceptible d'être invoqué par les contribuables devant leurs juridictions<sup>501</sup>.

388. S'agissant de la directive 90/434<sup>502</sup> relative aux restructurations transfrontalières des sociétés, la Cour a eu l'occasion de qualifier l'article 8 §1 et §2 de « *libellé impératif et clair* ». Ces alinéas ont été interprétés par la Cour comme réduisant la marge de transposition des États membres qui ne sont pas en mesure de subordonner le régime fiscal prévu à des conditions supplémentaires<sup>503</sup>. L'effet direct de cette disposition n'a pas encore été expressément reconnu par la Cour, mais son interprétation nous permet de penser que cela n'est pas inenvisageable. La clarté de cette disposition ainsi que son caractère impératif répondent à deux des conditions formulées par la Cour à la reconnaissance de l'effet direct d'une norme.

389. Ce problème est épineux et beaucoup plus complexe que celui de l'effet direct des dispositions du Traité<sup>504</sup>. La directive qui constitue un instrument juridique plus souple que le règlement<sup>505</sup> permet aux États de conserver une certaine autonomie. En effet, contrairement au règlement, la directive ne produira pas tous ses effets dans l'ordre juridique interne dès son entrée en vigueur. La nécessité de sa transposition implique que celle-ci ne produise l'intégralité de ses effets qu'à ce moment-là. Ses effets sont, en quelque sorte, différés au moment de sa transposition par l'État membre. Avant l'expiration du délai, les États sont exonérés de l'obligation de mettre en œuvre les mesures prévues par la directive. Pour autant, ceux-ci ne doivent pas prendre des mesures susceptibles de compromettre le résultat prescrit par la directive<sup>506</sup>. De surcroît, les États doivent prendre toutes les mesures nécessaires à la mise en œuvre de la directive en vue de la pleine réalisation de ses effets dans l'ordre juridique interne. Malgré tout, ces derniers restent parfaitement libres non seulement du choix des moyens, mais également de l'auteur des mesures visant à transposer la directive.

390. Il s'agit, pour certains, de concilier la suprématie de l'ordre juridique de l'union et la

---

<sup>501</sup>CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, idem, point 65 dans lequel la Cour affirme très clairement que « *l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 est inconditionnel et suffisamment précis pour pouvoir être invoqué devant les juridictions nationales* ».

<sup>502</sup>La directive 90/434 du 23 juillet 1990 initialement relative aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions a été étendue par la directive 2005/19 du 17 février 2005 aux scissions partielles, ainsi qu'aux transferts du siège statutaire dans un autre Etat membre des sociétés européennes ainsi que des sociétés coopératives européennes. L'objectif de cette directive est d'assurer une neutralité fiscale des opérations de restructuration.

<sup>503</sup>CJ, 11 décembre 2008, aff. C-285/07, A.T. contre Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, Rec. 2008, I, p. 9329, point 26 selon lequel ces dispositions ne font « *aucunement apparaître la volonté du législateur communautaire de laisser aux États membres une marge de transposition permettant à ceux-ci de subordonner la neutralité fiscale prévue en faveur des associés de la société acquise à des conditions supplémentaires* ». La Cour justifie la limitation des prérogatives fiscales des Etats membres relativement à l'objectif de cette directive en ce que « *laisser aux États membres une telle marge de transposition irait à l'encontre de l'objet même de cette directive, qui, ainsi que cela ressort déjà du titre et, notamment, du troisième considérant de celle-ci, consiste à établir un régime fiscal commun au lieu d'étendre au plan communautaire les régimes internes en vigueur dans les États membres, les différences entre ces régimes étant susceptibles de provoquer des distorsions* », point 27.

<sup>504</sup>La Cour a reconnu l'effet direct des dispositions du Traité sur la Communauté économique européenne, in CJ, 3 avril 1968, aff.28/67, Firma Molkerei-Zentrale Westfalen, Rec. p. 211 ; des décisions, in CJ, 6 octobre 1970, aff. 9/70, Franz Grad, Rec. p. 825 ; puis à la fois pour les dispositions du traité et d'une directive, in CJ, 17 décembre 1970, aff. 33/70, S.A.C.E. c/ Ministère des finances italien, Rec. p. 1213.

<sup>505</sup>Ces actes juridiques de l'Union sont prévues à l'article 288 TFUE (ex. art. 249 TCE). Le règlement « *a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout Etat membre* ». Quant à la directive, elle « *lie tout Etat membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens* ».

<sup>506</sup>CJ, 18 décembre 1997, aff. C-129/96, Inter-Environnement Wallonie ASBL c/ Région Wallonne, Rec. I, p. 7411, point 45.

souveraineté des États<sup>507</sup>. Mais il est permis de penser que cette conciliation s'exerce, en réalité, au détriment d'une limitation de la souveraineté des États. La limitation transparaît après transposition de la directive dans la mesure où les autorités nationales se trouvent dans l'obligation de l'appliquer voire de sanctionner la violation des règles édictées par celle-ci, et ce, conformément à la primauté du droit de l'Union ainsi qu'à la force obligatoire des directives<sup>508</sup>. Dans ce cas, la limitation de la souveraineté est acceptée par les États qui ont ratifié le traité. Mais, il est deux hypothèses qui tendent à relativiser cette acceptation et par là même à porter atteinte à leur souveraineté. D'une part, la limitation de la liberté des États qui s'apparente à une préservation de la souveraineté est susceptible d'intervenir avant même la transposition de la directive. Effectivement, le plus souvent, les dispositions contenues dans les directives seront rédigées de manière très précise et très détaillée, ce qui réduit d'autant la marge de manœuvre des États membres quant aux moyens de transposition. D'autre part, ces moyens de transposition feront l'objet d'un contrôle de la Cour de justice. Ces hypothèses tendent à faire de la directive, un instrument juridique très contraignant.

391. Ainsi, en principe, les États restent parfaitement libres de la forme et des moyens adoptés en vue d'assurer cette transposition. Cependant, ils sont tenus d'abroger les dispositions existantes contraires à celles-ci, ainsi que d'en édicter de nouvelles qui permettront d'atteindre le résultat fixé par la directive, et ce, au travers d'actes ayant une nature et une valeur juridique similaire à ceux qui existaient avant la transposition<sup>509</sup>. La seule exception autorisée par la Cour de justice réside dans l'existence de dispositions déjà présentes en droit interne qui permettent d'assurer « *effectivement la pleine application de la directive d'une façon suffisamment claire et précise* »<sup>510</sup>. Cette exigence est appréhendée de manière très stricte par le juge de l'Union qui admet très difficilement que cette exigence soit remplie<sup>511</sup>. L'objectif est, bien entendu, de permettre aux justiciables d'avoir connaissance de celle-ci et de se prévaloir des droits conférés par la directive<sup>512</sup>. Cela, s'explique également par la volonté d'assurer une harmonisation effective des dispositions de la directive au sein de l'ensemble des ordres juridiques nationaux.

392. Ces multiples contraintes font de la directive un instrument juridique très contraignant pour les États membres. La Cour l'a déjà qualifié de « *mode de législation ou de réglementation indirecte* »<sup>513</sup>. Certains auteurs la qualifient de « *technique de législation 'médiane'* »<sup>514</sup>. Ces

---

<sup>507</sup>CALVO J., « Les directives communautaires non transposées en droit national », LPA, n° 80, 6 juillet 1998, pp. 4-9, spéc. p. 4 qui affirme que ce régime constitue « *un moyen de conciliation entre la supranationalité communautaire et la souveraineté nationale de chacun des Etats* ».

<sup>508</sup>CJ, 8 octobre 1987, aff. 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Rec. p. 3969.

<sup>509</sup>Malgré cette liberté de principe, le juge de l'Union a pu relativiser celle-ci. Pour un développement, v. par exemple, ROUX J., Droit général de l'Union européenne, Paris, Litec, Coll. « Objectif droit », 2008, pp. 185-186 ; BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Litec, Editions Juris-Classeur, 2004, pp. 342-344.

<sup>510</sup>CJ, 20 mars 1997, aff. C-96/95, Commission c/ Allemagne, Rec. I, p. 1653.

<sup>511</sup>V. par ex. CJ, 23 mai 1985, aff. 29/84, Commission c/ Allemagne, Rec. p. 1661.

<sup>512</sup>CJ, 30 mai 1991, aff. C-361/88, Commission c/ Allemagne, Rec. I, p. 2567, points 15 et 24 ; CJ, 5ème ch., 13 mars 1997, aff. C-197/96, Commission des Communautés européennes c/ République française, Rec. I, p. 1489, point 15 selon lequel « *les dispositions d'une directive doivent être mises en œuvre avec une force contraignante incontestable, avec la spécificité, la précision et la clarté requises, afin que soit satisfaite l'exigence de la sécurité juridique qui requiert que, au cas où la directive vise à créer des droits pour les particuliers, les bénéficiaires soient mis en mesure de connaître la plénitude de leurs droits* ».

<sup>513</sup>CJ, 29 juin 1993, aff. C-298/89, Gouvernement de Gibraltar c/ Conseil, Rec. 1993, I, p. 3605 ; v. également PESCATORE, « L'effet des directives communautaires, une tentative de démythification », Dalloz, Sirey 1980, p. 171 relevant que « *la directive, à la différence du règlement, est conçue comme un mécanisme de législation indirecte et médiate* ». Pour une théorisation du rapprochement entre directive et règlement, v. GALMOT Y., « Directives et règlements en droit communautaire », Cahiers juridiques de l'électricité et du gaz, mars 1990, p. 73 et s. Pour une position contraire, v. KOVAR R., « Observations sur l'intensité normative des directives », Mélanges Pescatore, 1987, pp. 359-372.

éléments tendent effectivement à rapprocher la directive du règlement en termes d'effet contraignant puisque les États sont dans l'obligation d'en assurer une transposition effective et correcte qui se trouve mise sous contrôle de la Cour de justice. Dans le cas contraire, la Cour, qui souhaite garantir l'effet utile des directives, a reconnu la possibilité aux justiciables de s'en prévaloir directement. L'obligation de transposition a d'ailleurs fait l'objet d'une récente consécration du Conseil constitutionnel l'ayant qualifié d'« exigence constitutionnelle »<sup>515</sup>.

393. Les États ont, malgré tout, fait le choix de la directive en matière de fiscalité directe des entreprises dès les années 1990. Une fois la transposition de la directive effectuée, les États membres et leurs autorités sont dans l'obligation de l'appliquer. Si ces principes sont parfaitement clairs et semblent admis de tous, un problème subsiste celui de l'effet direct des directives en cas de non-transposition ou de transposition incorrecte. Le Conseil d'État a pu se montrer pendant très longtemps assez réfractaire à l'invocabilité directe par les justiciables des dispositions contenues dans les directives européennes. Or, cette reconnaissance de la Cour de justice se trouve justifiée et confortée par les principes d'effectivité et d'équivalence<sup>516</sup> du droit de l'Union qui s'impose aux États membres, mais également aux juridictions nationales chargées d'assurer la bonne exécution du droit de l'Union. Ce problème illustre des intérêts divergents. La Cour de justice souhaite assurer une application effective et uniforme du droit de l'Union en dépit des atteintes portées aux compétences des États. Le Conseil d'État tente de préserver la séparation des pouvoirs ainsi que les compétences souveraines du législateur.

394. La technique de la transposition de la directive permet de fournir la perception d'une compétence fiscale préservée puisqu'elle requiert l'intervention du législateur national<sup>517</sup>. Les modalités de la transposition fournissent *a contrario* la preuve d'une atteinte à la compétence fiscale des États du fait de la présence de nombreux éléments contraignant ces derniers. Les nombreuses dérogations qu'elles sont susceptibles de recéler, les modalités d'application des directives communautaires, ainsi que le contrôle très strict du juge de l'Union s'agissant de leur bonne mise en œuvre sont susceptibles d'aboutir à de lourdes sanctions qui dénotent d'un caractère très contraignant de celles-ci. Cette contrainte s'exerce *a priori* et *a posteriori* directement sur la compétence fiscale des États membres<sup>518</sup>. Le risque encouru par la reconnaissance de l'effet direct des directives est de rendre cet instrument juridique encore

---

<sup>514</sup>MANIN Ph., « De l'utilisation des directives communautaires par les personnes physiques ou morales », AJDA, n° 4, 20 avril 1994, p. 259.

<sup>515</sup>Conseil constitutionnel, 10 juin 2004, Décision n° 2004-496 DC, Loi pour la confiance dans l'économie numérique, JO du 22 juin 2004, p. 11182, spéc. §7.

<sup>516</sup>La Cour de justice a dégagé ces principes dans un arrêt, CJ, 21 septembre 1989, aff. 68/88, Commission des Communautés européennes c/ République hellénique, Rec. 1989, p. 2965. Le principe d'équivalence oblige les États membres à « veiller à ce que les violations du droit communautaire soient sanctionnées dans des conditions, de fond et de procédures, qui soient analogues à celles applicables aux violations du droit national d'une nature et d'une importance similaires », point 24. La Cour a également précisé le principe de l'effectivité du droit communautaire en considérant que ces conditions doivent « (...) en tout état de cause, confère(r) à la sanction un caractère effectif, proportionné et dissuasif », point 24. En ce sens, « les autorités nationales doivent procéder, à l'égard des violations du droit communautaire, avec la même diligence que celle dont elles usent dans la mise en œuvre des législations nationales correspondantes », point 25.

<sup>517</sup>En ce sens, v. DIBOUT P., « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », Revue des affaires européennes, 1995, n° 2, p. 16 relevant qu'« il s'agit certes d'un instrument qui permet, en matière fiscale, l'intervention législative des Parlements nationaux pour la transposition des directives, ce qui préserve l'illusion d'une souveraineté fiscale étatique intacte ».

<sup>518</sup>DIBOUT P., *idem*, p. 15 relevant à juste titre qu'*a priori* « il importe pour la Cour que la transposition soit effective et qu'elle garantisse la pleine application du texte européen » et *a posteriori* « même en cas de transposition correcte de la directive, les autorités nationales ne sauraient avoir des pratiques nationales contraires aux exigences de la règle européenne ». V. également MAUBLANC-FERNANDEZ L. et MAUBLANC J.-P., « Primauté et effectivité du droit fiscal communautaire dans les jurisprudences communautaire et interne », Revue du marché commun, n° 374, janvier 1994, pp. 26-36, spéc. p. 27.

plus contraignant. Les atteintes aux compétences étatiques se verraient ainsi multipliées. Elles proviendraient de la revendication par les justiciables des droits qui leur sont conférés par les dispositions des directives ayant fait l'objet d'une telle reconnaissance.

## **B) La reconnaissance par le juge de l'Union de l'effet direct des directives**

395. Il n'est pas rare de constater que les États membres manquent parfois à leurs obligations qui naissent de la mise en œuvre effective du droit de l'Union. Le recours en manquement vise à sanctionner ces violations multiples. Les plus récurrentes sont celles afférentes à la transposition incorrecte ou tardive des directives. Toutefois, cette procédure peut se révéler longue et difficile. Ainsi, le juge de l'Union a amorcé une évolution, voire une révolution, afin de tempérer les manques des autorités législatives et réglementaires. Pour cela, il a reconnu la possibilité aux justiciables de revendiquer les droits qui leur sont conférés par les directives. Cette coopération qui repose sur la qualité des juges nationaux de « juges communs de droit communautaire »<sup>519</sup> se trouve, a priori, parfaitement justifiée. Pour autant, le Conseil d'État a fait montre de certaines réticences à reconnaître l'effet direct des directives en droit interne. Avant de relater les signes marquants du refus du Conseil d'État de reconnaître un effet direct aux directives, il est indispensable de rappeler les implications de l'effet direct d'un acte de l'Union sur le pouvoir juridictionnel.

396. L'effet direct conditionne le régime de l'invocabilité d'une norme européenne devant les juridictions nationales. Il varie en fonction du type de norme invoquée. L'effet direct implique une forte contrainte à l'égard des juridictions nationales allant au-delà de la nécessité pour le juge d'interpréter le droit interne conformément au droit de l'Union et des objectifs fixés par la directive. Et allant également au-delà de celle d'écarter la norme interne qui serait contraire à la norme européenne, à savoir mettre en œuvre l'effet « d'exclusion ». Ces deux éléments sont intimement liés à la primauté du droit de l'Union. Ils engendrent son intégration effective et immédiate dans les ordres juridiques nationaux en dépit de la reconnaissance de l'effet direct de la norme. Ainsi, une norme européenne, même non dotée de l'effet direct, peut être invoquée devant les juridictions nationales et produit un effet d'interprétation, d'exclusion, ou de réparation<sup>520</sup>. L'impact fondamental de l'effet direct est de substituer la norme européenne à la norme interne, c'est l'effet de « substitution ». De la substitution découle l'exclusion. L'application impérative de la norme européenne entraîne la substitution déductive de celle-ci au lieu et place de la norme interne<sup>521</sup>. S'agissant des directives, la problématique de l'invocabilité de substitution est fondamentale en ce qu'elle a pour effet de permettre aux justiciables de se prévaloir de celle-ci devant les juridictions internes alors même qu'elle n'aura pas fait l'objet de mesures de transposition dans le droit interne<sup>522</sup>.

---

<sup>519</sup>DUBOS O., Les juridictions nationales, juge communautaire-Contribution à l'étude des transformations de la fonction juridictionnelle dans les Etats membres de l'Union européenne, Paris, Dalloz, Coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, 2001, 1015 pages.

<sup>520</sup>Pour une distinction entre théorie de l'effet direct, théorie de l'interprétation conforme et théorie de la réparation, v. MANIN Ph. « De l'utilisation des directives communautaires par les personnes physiques ou morales », AJDA, n° 4, 20 avril 1994, pp. 259-269.

<sup>521</sup>Pour une distinction entre invocabilité de substitution et invocabilité d'exclusion, v. GALMOT Y. et BONICHOT J. Cl., « La Cour de justice des Communautés européennes et la transposition des directives en droit national », RFDA, n° 1, janv.-févr. 1988, pp. 1-23 ; v. également ISAAC G., BLANQUET M., Droit général de l'Union Européenne, Paris, Dalloz, Coll. Sirey Université, 9<sup>e</sup> éd., 2006, pp. 278-279. ; v. également ROUX J., Droit général de l'Union européenne, Paris, Litec, Coll. « Objectif droit », 2008, pp.223-227 pour une distinction entre invocabilité d'interprétation conforme et invocabilité d'exclusion.

<sup>522</sup>La Cour de justice a admis que les dispositions d'une directive qui apparaissent inconditionnelles et suffisamment précises « peuvent être invoquées à défaut de mesures d'application prises dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à la directive, ou encore en tant qu'elles sont de nature à

397. La Cour de justice a très tôt reconnu l'effet direct des directives dès lors que ces dispositions étaient claires et précises et inconditionnelles<sup>523</sup>. Du point de vue de la Cour, le caractère d'inconditionnalité de la directive est acquis dès l'expiration du délai de transposition<sup>524</sup>. Ce raisonnement reposait non seulement sur le caractère contraignant de la directive comme prévu au traité, mais surtout sur l'effet utile de la directive qui se trouverait gravement atteint si les justiciables n'étaient pas amenés à pouvoir s'en prévaloir en justice<sup>525</sup>. L'objectif de la reconnaissance de l'effet direct des directives était de pallier les manquements des pouvoirs législatifs et réglementaires s'agissant de la transposition de celle-ci. En dépit de l'existence du recours en manquement, la Cour de justice a souhaité faire participer les juridictions nationales en leur permettant de sanctionner le non-respect des obligations des États membres. L'effet direct des dispositions inconditionnelles et suffisamment précises des directives aboutit à ce que les particuliers soient fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État, soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte<sup>526</sup>. La Cour de justice a précisé ce principe en considérant qu'un État membre qui n'a pas transposé dans son ordre juridique national les dispositions d'une directive ne peut opposer aux citoyens communautaires les limitations qu'il aurait pu imposer en vertu de ces dispositions<sup>527</sup>.

398. La matière fiscale n'est pas exonérée. La Cour a récemment apporté des précisions à ce principe s'agissant plus spécifiquement 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<sup>528</sup>. La Cour avait considéré, dès le premier arrêt rendu sur cette directive, que lorsqu'un État faisait usage de la faculté prévue à l'article 3§2 de la directive, les sociétés

---

*définir les droits que les particuliers sont en mesure de faire valoir à l'égard de l'Etat* », CJ, 19 janvier 1982, aff. 8/81, Ursula Becker, Rec. p.53, point 25. Pour une critique formulée par la doctrine, v. MANIN Ph, « De l'utilisation des directives communautaires par les personnes physiques ou morales », AJDA, n° 4, 20 avril 1994, pp.259-269 ; v. également DAL FARRA Th., « L'invocabilité des directives communautaires devant le juge national de la légalité », RTDE, 28 (4), octobre-décembre 1992, pp. 631-667, spéc. pp.640-641.

<sup>523</sup>CJ, 4 décembre 1974, aff. 41/74, Van Duyn, Rec. p. 1337, points 9 à 14, spéc. point 15 selon lequel « (...) l'article 3, paragraphe 1er, de la directive 64/221 du Conseil du 25 février 1964 engendre en faveur des particuliers des droits qu'ils peuvent faire valoir en justice dans un Etat membre et que les juridictions nationales doivent sauvegarder ». Pour une définition du caractère inconditionnel des dispositions du droit de l'Union, v. CJ, 23 février 1994, aff. C-236/92, Comitato Di Coordinamento per la difesa Della Cava, Rec. p.483, la Cour précise qu'« (u)ne disposition communautaire est inconditionnelle lorsqu'elle énonce une obligation qui n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée dans son exécution ou dans ses effets à l'intervention d'aucun acte, soit des institutions de la Communauté, soit des Etats membres », point 9. En ce sens, v. également CJ, 3 avril 1968, Molkerei-Zentrale Westfalen, 28/67, Rec. p. 211. Quant à la nécessité du caractère précis de la disposition, la Cour a jugé qu'« une disposition est suffisamment précise pour être invoquée par un justiciable et appliquée par le juge lorsqu'elle énonce une obligation dans des termes non équivoques », point 10. En ce sens, v. également CJ, 26 février 1986, Marshall, 152/84, Rec. p. 723 ; et CJ, 4 décembre 1986, Federatie Nederlandse Vakbeweging, 71/85, Rec. p. 3855.

<sup>524</sup>POTVIN-SOLIS L., L'effet des jurisprudences européennes sur la jurisprudence du Conseil d'Etat français, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit public, T.187, 1999, p. 144 et s.

<sup>525</sup>CJ, 4 décembre 1974, aff. 41/74, Van Duyn, Rec. p. 1337.

<sup>526</sup>Il s'agit d'un principe de jurisprudence constante, v. notamment CJ, 19 novembre 1991, aff. C-6/90 et C-9/90, Francovitch e.a., Rec. I, p. 5357, point 11 ; CJ, 11 juillet 2002, aff. C-62/00, Marks et Spencer, Rec. I, p. 6325, point 25 ; CJ, 5 octobre 2004, aff. C-397/01 à C-403/01, Pfeiffer e.a., Rec. I, p. 8835, point 103. Pour une application de ce principe en matière de fiscalité directe des sociétés, v. CJ, 1ère ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, Belgische Staat c/ Cobelfret NV, Rec. 2009, I, p. 731, spéc. points 58 à 65.

<sup>527</sup>CJ, 19 novembre 1991, aff. C-6/90 à C-9/90, Francovitch e.a., Rec. I, p. 5357, point 21 ; CJ, 14 juillet 2005, aff. C-142/04, Aslanidou, Rec.2005, I, p. 7181, point 35 ; CJ, 30 mars 2006, aff. C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, Rec. I, p. 3039, point 28. Pour une application en matière de fiscalité directe s'agissant de l'article 4, §1 de la directive 90/435/CEE, v. CJ, 1ère ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, Belgische Staat c/ Cobelfret NV, Rec. 2009, I, p. 731, point 49.

<sup>528</sup>JO L 225, p. 6.

mères étaient en mesure de se prévaloir directement des droits conférés par l'article 5§1<sup>529</sup> de cette directive devant les juridictions nationales dans la mesure où ces sociétés respectent le délai de participation adopté par leur État membre<sup>530</sup>. En 2009, la Cour a reconnu l'effet direct de l'article 4§1 1er tiret de cette directive formulant l'obligation de s'abstenir d'imposer les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère<sup>531</sup>. Elle a formulé des limites à l'égard de la compétence fiscale des États membres. Un État membre ayant opté, lors de la transposition d'une directive, pour l'un des systèmes alternatifs prévus par celle-ci, ne peut invoquer les effets ou les limitations qui auraient pu découler de la mise en œuvre de l'autre système<sup>532</sup>. En somme, le choix offert aux États dans cette directive ne peut se faire qu'entre le système de l'exonération ou le système de l'imputation<sup>533</sup>. De même, elle a appliqué au domaine fiscal un principe qu'elle avait antérieurement formulé selon lequel la faculté, accordée aux États membres de choisir parmi une multiplicité de moyens possibles en vue d'atteindre le résultat prescrit par une directive n'exclut pas la possibilité, pour les particuliers, de faire valoir devant les juridictions nationales les droits dont le contenu peut être déterminé avec une précision suffisante sur la base des seules dispositions de la directive<sup>534</sup>. Elle a fait application de ce principe s'agissant de la directive 90/435<sup>535</sup>.

---

<sup>529</sup> L'article 5§3 de la directive a également été reconnu d'effet direct. Il indiquait que, par dérogation, la République fédérale d'Allemagne « peut aussi longtemps qu'elle soumet les bénéfices distribués à un taux d'impôt des sociétés inférieur d'au moins 11 points à celui applicable aux bénéfices distribués, mais au plus tard jusqu'à la mi-1996, percevoir, à titre compensatoire une retenue à la source de 5% sur les bénéfices distribués par ses sociétés filiales ». Ce paragraphe a été supprimé par la directive 2003/123.

<sup>530</sup> CJ, 17 octobre 1996, aff. C-283/94, C-291/94, C-292/94, Denkavit International BV, Rec. 1996, I, p. 5063, points 37 à 40. L'article 3§2 de la directive prévoyait que «(p)ar dérogation au paragraphe 1, les Etats membres ont la faculté : -par voie d'accord bilatéral, de remplacer le critère de participation dans le capital par celui de détention des droits de vote, -de ne pas appliquer la présente directive à celles de leurs sociétés qui ne conservent pas, pendant une période ininterrompue d'au moins deux ans, une participation donnant droit à la qualité de société mère, ni aux sociétés dans lesquelles une société d'un autre Etat membre ne conserve pas, pendant une période ininterrompue d'au moins deux ans, une telle participation ». L'article 5§1 de la directive prévoyait « de manière claire et non équivoque » l'exemption de la retenue à la source pour les sociétés mères qui détenaient une participation minimale de 25 % dans le capital de leur filiale. La directive 2003/123 du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE, JOUE L7/41 du 13 janvier 2004, pp. 41-44 a assoupli la condition de participation minimale requise pour que le régime mère-fille soit applicable en l'abaissant à 15 % à compter du 1er janvier 2007 et à 10 % depuis le 1er janvier 2009. Ce paragraphe prévoit désormais que « les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source ».

<sup>531</sup> CJ, 1ère ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, Belgische Staat c/ Cobelfret NV, Rec. 2009, I, p. 731. Depuis les modifications apportées par la directive 2003/123, l'article 4§1 dispose que : « (l)orsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'Etat de la société mère et l'Etat de son établissement stable : -soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices, -soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale respectent les exigences prévues aux articles 2 et 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant ».

<sup>532</sup> CJ, 1ère ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, idem, point 50.

<sup>533</sup> CJ, 12 décembre 2006, aff. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rec. I, p. 11753, points 43 et 44.

<sup>534</sup> CJ, 19 novembre 1991, aff. C-6/90 à C-9/90, Francovitch e.a., Rec. I, p.5357, point 17 ; CJ, 4 décembre 1997, aff. C-253/96 à C-258/96, Kampelmann e.a., Rec. I, p. 6907, point 39 ; CJ, 17 juillet 2008, aff. C-226/07, Flughafen Köln/Bonn GmbH, Rec.2008, I, p. 5999, point 30

<sup>535</sup> CJ, 1ère ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, Belgische Staat c/ Cobelfret NV, Rec. 2009, I, p. 731, point 61. Dans cette affaire, la question préjudicielle portait sur l'interprétation de l'article 4, §1 de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 prévoyant que : « (l)orsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'Etat de la société mère : - soit s'abstient d'imposer ces bénéfices, soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'Etat membre de résidence de la filiale en application des dispositions dérogatoires de l'article 5, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant ».

399. En dépit de l'absence de reconnaissance de l'effet direct des dispositions de la directive « fusions » 90/434 et « intérêts-redevances » 2003/49<sup>536</sup>, cette position est éclairante eu égard de l'encadrement très strict de la compétence fiscale étatique à deux égards. En premier lieu, les compétences étatiques se trouvent soumises à la possibilité offerte aux contribuables d'invoquer les dispositions des directives en cas de transposition incorrecte ou tardive. La loi fiscale sera susceptible d'être remise en cause, par le juge, en cas de non-conformité aux directives. La possibilité est offerte aux contribuables d'invoquer directement les dispositions de la directive, et ce, malgré la transposition qui aura été préalablement effectuée en droit interne. La Cour les autorise, ainsi, à contourner les mesures de transposition effectuées par l'État afin de se prévaloir directement des dispositions de la directive 90/435. De fait, la Cour de justice amoindrit la souveraineté des États en matière de transposition, dans la mesure où, en dépit d'une telle exécution, les contribuables seront fondés à invoquer directement la mise en œuvre des dispositions précises de la directive. Le second élément repose sur les contraintes imposées par la Cour aux États membres de s'en tenir strictement au choix opéré lors de la transposition de la directive.

400. Pour autant, cette attitude intrusive de la Cour de justice au sein même de la compétence législative des États en matière fiscale est-elle véritablement critiquable ? Si nous nous en tenons à une conception interne de la souveraineté des États en matière fiscale, il est certain que de nombreux éléments de cette jurisprudence peuvent déplaire. Toutefois, si nous situons notre réflexion dans le cadre européen, aucune critique n'apparaît justifiée. La Cour de justice adopte une interprétation fonctionnelle de la directive 90/435. Or la fonction principale de celle-ci est d'aboutir à une neutralité fiscale au sein des groupes de sociétés constitués entre sociétés d'États membres différents. Cet objectif de neutralité passe notamment par la suppression d'une double imposition des bénéficiaires qui se ferait à la fois au sein de la filiale distributrice et de sa société mère se situant dans des États membres différents. Le regroupement de sociétés à l'échelle de l'Union en serait de fait facilité<sup>537</sup>. Pour ce faire, la

---

<sup>536</sup> Il est très surprenant que la Cour de justice n'ait pas reconnu l'effet direct des dispositions de la directive « intérêts-redevances » dès lors qu'elle en a eu l'occasion dans son premier arrêt portant sur l'interprétation de l'article 1<sup>er</sup> §1 de la directive 2003/49, qui impose aux États membres de s'abstenir d'imposer les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, v. CJ, 21 juillet 2011, Aff. C-397/09, Scheuten Solar Technology GmbH contre Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, non encore publié au recueil. L'avocat général Sharpston a pris position sur l'effet direct de cette disposition dans ses conclusions générales présentées le 12 mai 2011. Il a considéré que l'article 1<sup>er</sup> § 1, est « à la fois inconditionnel et suffisamment précis pour produire des effets directs ». En outre, selon la jurisprudence constante, le fait que les États membres jouissent d'une certaine marge d'appréciation n'empêche pas que des dispositions d'une directive produisent des effets directs pour autant qu'il soit possible de déterminer des droits minimaux, point 94. En conséquence, nonobstant l'article 1<sup>er</sup> §10, l'article 1<sup>er</sup> §1, « produit des effets directs », point 95. Dans son arrêt, le juge de Luxembourg n'a pas relevé cet élément.

<sup>537</sup> La Cour avait déjà considéré que l'objectif de cette directive était notamment d'éliminer par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter le regroupement de sociétés à l'échelle communautaire, v. en ce sens CJ, 17 octobre 1996, aff. C-283/94, C-291/94, C-292/94, Denkavit International BV, Rec. I, p. 5063, point 22 ; CJ, 8 juin 2000, aff. C-375/98, Epsom Europe, Rec. I, p. 4243, point 20 ; CJ, 4 octobre 2001, aff. C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, Rec. I, p. 6797, point 25 ; CJ, 25 septembre 2003, aff. C-58/01, Océ Van der Grinten, Rec. I, p. 9809, point 45 ; CJ, 12 décembre 2006, aff. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rec. I, p. 11753, point 103 ; CJ, 4<sup>ème</sup> ch., 3 avril 2008, aff. C-27/07, Banque fédérative du Crédit Mutuel, JO C 128 du 24 mai 2008, point 23, 24 à 27. Cette affaire visant le régime français des sociétés mères-filiales prévu à l'article 216 du CGI et, en particulier, la prise en compte des crédits d'impôt dans la réintégration dans le résultat imposable de la société mère d'une quote-part de frais et charges fixée forfaitairement à 5%. La question préjudicielle portait sur l'interprétation des articles 4 §2 et 7§2 de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990. L'article 4§2 prévoit que « (t)out Etat membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5% des bénéfices distribués par la société filiale ». L'article 7§2 prévoit que « (1)a présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la

directive prévoit, d'une part, qu'en cas de distribution de bénéfices par une société filiale à la société mère, l'État de la société mère fasse le choix, soit de les exonérer, soit de les imposer en autorisant la société mère à déduire de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices. D'autre part, cet objectif de neutralité implique l'exemption de retenue à la source des bénéfices qu'une société filiale distribue à la société mère.

401. Cette intrusion de la Cour de justice dans la compétence des États à assurer la transposition d'une directive constitue la conséquence de la reconnaissance de l'effet direct des directives. L'effet direct des dispositions de la directive 90/435 a été expressément reconnu. Si cet effet direct possède incontestablement certains mérites, celui-ci ne remet-il pas en cause la qualification de compétence exclusive des États en matière de fiscalité directe des entreprises ? Il est permis de penser que la possibilité offerte aux contribuables de se prévaloir directement des dispositions d'une directive fiscale accroît considérablement les contraintes pesant sur le législateur fiscal national.

402. Le Conseil d'État en tant que gardien de la légalité a fait montre d'une attitude très protectrice de la souveraineté des États telle que mise à l'épreuve de l'effet direct des directives. Pourtant son revirement récent nous conforte dans l'idée d'un ralliement aux effets intégrationnistes de l'ordre juridique de l'Union qui n'épargne pas les systèmes de fiscalité directe.

403. L'attitude du Conseil d'État, s'agissant de l'effet direct des directives, a été quelque peu mitigée. Le Conseil d'État dans son arrêt d'Assemblée « Cohn Bendit », du 22 décembre 1978, a très clairement refusé de reconnaître aux ressortissants nationaux la possibilité d'invoquer les directives à l'appui d'un recours formulé contre un acte administratif individuel<sup>538</sup>. Ce principe a été repris de manière encore plus large en matière de contentieux fiscal. L'invocation des directives fiscales par les contribuables devant le juge de l'impôt a été très clairement rejetée, et ce, en dépit des précisions qu'elles contiennent<sup>539</sup>. En déniant l'invocabilité des directives à l'encontre des actes administratifs des États membres, le Conseil d'État s'en tient à une lecture très stricte de l'article 249 TCE (devenu 288 TFUE)<sup>540</sup>. Cette

---

*double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes* » ; v. également CJ, 1ère ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, *Belgische Staat c/ Cobelfret NV*, Rec. 2009, I, p. 731, point 29.

<sup>538</sup>CE, Ass., 22 décembre 1978, Cohn-Bendit, n° 11604, Rec. p. 524 ; JCP N 1979, II, 19158, note Kovar ; D. 1979, 155, concl. Genevois, note Pacteau ; RTDE 1979, 169, note Dubouis ; Cahiers de droit européen 1979, 625, note Isaac. Le Conseil d'Etat a jugé dans cet arrêt qu'« il ressort clairement de l'article 189 du traité du 25 mars 1957 (devenu art. 249 TCE) que si ces directives lient les Etats membres « quant au résultat à atteindre » et si, pour atteindre le résultat qu'elles définissent, les autorités nationales sont tenues d'adapter la législation et la réglementation des Etats membres aux directives qui leur sont destinées, ces autorités restent seules compétentes pour décider de la forme à donner à l'exécution des directives et pour fixer elles-mêmes, sous le contrôle des juridictions nationales, les moyens propres à leur faire produire effet en droit interne. Qu'ainsi (...) les directives ne sauraient être invoquées par les ressortissants de ces Etats à l'appui d'un recours dirigé contre un acte administratif individuel ».

<sup>539</sup>Ce considérant a été repris en matière de contentieux fiscal de manière encore plus large. Les juges administratifs, et en particulier, le Conseil d'Etat a eu de nombreuses occasions de relever que « *quelles que soient (...) les précisions qu'elles contiennent à l'intention des Etats membres, et, même lorsqu'elles se bornent comme en l'espèce à prévoir une exonération à compter d'une certaine date, les directives ne sauraient être invoquées par un contribuable français devant le juge de l'impôt* », TA Paris, 2 décembre 1980, Société d'Exploitation Groupement Technique d'Assurances, req. n° 2150/1978-1, Droit fiscal, n° 2384, p. 1546. Dans le même sens, v. par ex. CE, 18 février 1983, SA Office d'assurances et de contentieux général, req. n° 32-791, RJF 1993, n° 556, p. 247 ; CE, 29 avril 1985, Velin, req. n° 42-740, RJF 1985, n° 954, p. 501 ; CE, 1er juillet 1985, M. Puy, req. n° 51-811, Droit fiscal, n° 2283, p. 1536 ; CE 19 mars 1986, Dangeville, req. n° 46-105 ; CE, 2 mars 1988, Club de chasse du Vert-Galant, req. n° 25-275, 25-276, 57-837, RJF, n° 417, p. 253. Ce considérant n'est plus utilisé depuis l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 octobre 1996 « Revert et Badelon », req. n° 45-126.

<sup>540</sup>En effet, comme le rappelle certains auteurs, les particuliers ne sont pas visés par la directive mais uniquement par les mesures réglementaires qui sont adoptées par les Etats, v. COUSSIRAT-COUSTERE V., « Le juge administratif et le droit communautaire », Pouvoirs, n° 46, 1988, pp. 85-96.

disposition ne crée des obligations qu'à l'égard des États membres, ceux-ci en sont les seuls destinataires. S'agissant des droits des particuliers, ils naîtront uniquement des mesures de transposition mises en œuvre par l'État. En d'autres termes, les particuliers ne retirent pas directement ni droits ni obligations des directives européennes<sup>541</sup>.

404. Néanmoins, la jurisprudence du Conseil d'État sur ce point a très largement évolué même si cette évolution s'est faite de manière très progressive. Dans un premier temps, le Conseil d'État sans substituer la directive européenne à la norme juridique interne a participé à favoriser la réalisation des objectifs contenus dans la directive et ainsi à rendre effectif les droits conférés aux particuliers par celle-ci<sup>542</sup>. Le Conseil d'État a ainsi implicitement tempéré les conditions d'invocabilité des objectifs des directives communautaires tout en accroissant explicitement les potentialités inhérentes à sa jurisprudence Cohn-Bendit. Cette évolution a été permise par l'utilisation de l'exception d'illégalité<sup>543</sup> ainsi que par une conception très extensive des effets contenus dans la théorie de l'invocabilité d'exclusion<sup>544</sup>.
405. En dépit des nombreux tempéraments apportés par le Conseil d'État, celui-ci s'est refusé à reconnaître expressément l'effet direct des directives, qui aurait permis aux justiciables de s'en prévaloir directement à l'encontre d'un acte administratif individuel. Il a systématiquement

---

<sup>541</sup>V. CONSEIL D' ETAT, Droit communautaire et droit français, Paris, La Documentation française, 1982, 287 pages, spéc. pp.18-19 affirmant très clairement que « (l)a directive ne s'adresse pas aux citoyens des pays de la Communauté, mais aux Etats. (...). Par ailleurs, une directive n'a pas de caractère directement exécutoire. En principe, un citoyen d'un Etat membre ne se voit conférer aucun droit ni assigner aucun devoir par la publication d'une directive. Celle-ci étant assignée aux seuls Etats, les particuliers ne peuvent que l'ignorer ».

<sup>542</sup>Nombreux sont les auteurs à reconnaître que l'effet de ce principe est devenu, au fil de la jurisprudence du Conseil d'Etat, très faible, pour ne pas dire inexistant. Le véritable point de départ de cette convergence du Conseil d'Etat à l'égard de la jurisprudence de la Cour de justice sur cette question s'amorce dès 1989 avec l'arrêt du Conseil d'Etat rendu en assemblée « Compagnie Alitalia », du 3 février 1989, Rec. Lebon, p. 44 dans lequel il a annulé des actes réglementaires non conformes aux directives communautaires. Pour un développement sur l'effet pratique devenu résiduel du principe contenu dans l'arrêt « Cohn-Bendit » et illustrant un rapprochement du Conseil d'Etat à l'égard du juge de l'Union sur cette question, v. par ex. BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Litec, Editions Juris-Classeur, 2004, pp. 346-347 ; v. également ISAAC G., BLANQUET M., Droit général de l'Union Européenne, Paris, Dalloz, Coll. Sirey Université, 9<sup>e</sup> éd., 2006, pp. 281-282 ; v. également, DEMAYE P., « Le juge administratif français et les directives communautaires : regards sur l'état de la jurisprudence administrative depuis l'arrêt Cohn Bendit », LPA, 17 oct. 2000, n° 207, pp. 7-9 ; v. ROBLLOT A., « L'obligation d'assurer l'application des directives communautaires ou comment se soumettre sans se démettre », LPA, 7 mars 2000, n° 47, pp. 16-23 ; v. RIVEL G., « Retour sur la difficile intégration du droit communautaire par le juge administratif français », LPA, n° 255, 22 décembre 2006, pp. 8-12, spéc. p.10 selon lequel « (...) il apparaît que le principe de la compatibilité du droit national avec les directives communautaires est aujourd'hui effectivement mis en œuvre en droit administratif français. La restriction retenue dans l'arrêt Cohn-Bendit, si elle n'est pas explicitement abandonnée, est implicitement remise en cause ». ; CASSIA P., « L'invocabilité des directives communautaires devant le juge administratif : la guerre des juges n'a pas eu lieu », RFDA 2002, pp. 20-32 ; v. MANIN Ph., « De l'utilisation des directives communautaires par les personnes physiques ou morales », AJDA, n° 4, 20 avril 1994, pp. 259-269, spéc. p. 265 relevant que « si tant est que le Conseil d'Etat ait entendu, en adoptant l'arrêt Cohn-Bendit, s'opposer au principe de l'effet direct d'une directive qui ne lui paraissait pas conforme à la lettre de l'article 189, il demeure qu'en admettant l'invocabilité contre les dispositions réglementaires, il a admis celui-ci » ; SIMON D., « Le Conseil d'Etat et les directives communautaires : du gallicanisme à l'orthodoxie ? », RTDE, 28 (2) avril-juin 1992, pp. 265-283.

<sup>543</sup>En ce sens, v. DUBOS O., « L'invocabilité d'exclusion des directives : une autonomie enfin conquise », RFDA mai-juin 2003, pp. 568-575, spéc. p. 573 reconnaissant que « l'évolution de la jurisprudence administrative française a toutefois permis, grâce à la technique de l'exception d'illégalité, de conférer aux directives communautaires une efficacité au moins égale à celle qui résulterait d'une stricte application de la jurisprudence Van Duyn ».

<sup>544</sup>En ce sens, v. CASSIA P., « Le Conseil d'Etat et les directives communautaires, A propos des arrêts Dangeville et Revert et Badelon du 30 oct. 1996 », 2<sup>e</sup> partie, LPA 27 oct. 1997, n° 129, pp. 9-15, spéc. p. 11 démontrant que « le Conseil d'Etat a alors en quelque sorte étiré au maximum les potentialités contenues dans la théorie de l'invocabilité d'exclusion, afin d'en accroître les garanties offertes au justiciable de mise en conformité du droit national au droit communautaire »

refusé de conférer aux particuliers la possibilité de l'invocabilité de « substitution » à savoir le remplacement de la norme interne défailante par la directive européenne. Néanmoins, il a toléré l'« invocabilité d'exclusion » consistant à écarter la norme interne contraire à la directive<sup>545</sup>. Cette dernière empruntant le mécanisme de l'exception d'illégalité<sup>546</sup>. Le refus systématique du Conseil d'État d'admettre qu'une directive puisse être directement invoquée à l'appui d'un recours pour excès de pouvoir contre un acte administratif individuel est d'autant plus surprenant que la Cour de justice a tempéré sa conception de l'effet direct des directives<sup>547</sup>.

406. Le point de départ des divergences entre le juge de l'Union et le Conseil d'État réside dans la méthode d'interprétation de l'article 249 TCE (devenu 288 TFUE) adopté par ces deux juridictions. Le Conseil d'État a adopté une interprétation « *littérale ou textuelle* », ou bien encore « *exégétique et formaliste* »<sup>548</sup> de cette disposition n'y voyant la création d'obligations qu'à l'égard des États membres et les distinguant très nettement des règlements. Quant à la Cour de justice, conformément à sa méthode d'interprétation téléologique, elle fait prévaloir une conception de l'effet direct des directives en vue de permettre aux justiciables nationaux de les invoquer devant les juridictions nationales. En cela, elle se fonde sur le caractère contraignant et l'effet utile des directives aidées de la primauté du droit de l'Union<sup>549</sup>.

---

<sup>545</sup>V. DEMAYE P., « Le juge administratif français et les directives communautaires : regards sur l'état de la jurisprudence administrative depuis l'arrêt Cohn Bendit », LPA, 17 oct. 2000, n° 207, v. pp. 7-9 ; DUBOS O., « L'invocabilité d'exclusion des directives : une autonomie enfin conquise », RFDA mai-juin 2003, pp. 568-575

<sup>546</sup>Le Conseil d'État a notamment admis l'invocabilité d'une directive à l'appui d'un fondement pour excès de pouvoir contre un acte réglementaire, CE, 28 septembre 1984, Confédération nationale des sociétés de protection des animaux de France et des pays d'expression française, Rec. p. 512 ; CE, 7 décembre 1984, Fédération française des sociétés de protection de la nature, Rec. p. 410. Il a ensuite admis que les particuliers puissent invoquer, par voie d'exception, l'incompatibilité au regard des objectifs de la directive des dispositions réglementaires ou législatives de droit interne qui vont constituer le fondement de l'acte attaqué dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir contre un acte administratif individuel, CE, 8 juillet 1991, Palazzi, Rec. p. 276 ; CE, Ass., 30 octobre 1996, SA Cabinet Revert et Badelon, Rec. p. 397.

<sup>547</sup>Le Conseil d'État a persisté dans son refus en dépit d'un infléchissement de la Cour de justice ayant « tempéré » sa théorie de l'effet direct des directives mais sans pour autant abandonner ses principes. Celle-ci a précisé que seules les dispositions « *inconditionnelles et suffisamment précises* » des directives pouvaient produire un effet direct à l'expiration du délai de transposition, v. CJ, 5 avril 1979, aff. 148/78, Ministère public c/ Tullio Ratti, Rec. p. 1629, points 17 à 22, spéc. point 23. De plus, elle a fait le choix de traiter de l'« invocabilité » des directives au lieu et place de l'effet direct, v. MANIN Ph., « L'invocabilité des directives-Quelques interrogations », RTDE, 1990, p. 669 qui définit l'invocabilité comme « *les conditions dans lesquelles une « personne juridique »-qu'elle soit physique ou morale, privée ou publique-peut, dans le cadre du système juridique national se prévaloir de la directive dans ses rapports juridiques avec une autre personne* ». Pour une critique, v. DUBOS O., « L'invocabilité d'exclusion des directives : une autonomie enfin conquise », RFDA 2003, p. 568. relevant que cette distinction est spacieuse car « *(c)ette mutation est (...) d'ordre purement terminologique et n'infléchit que symboliquement la solution initiée dans l'arrêt Van Duyn* ». Enfin, la Cour de justice a limité l'effet direct de la directive à son effet vertical car l'État est le seul destinataire des directives ainsi que l'unique responsable de la non-transposition ou de la mauvaise transposition, v. notamment CJ, 14 juillet 1994, aff. C-91/92, Paola Faccini Dori, Rec. I, p. 3325, point 24 dans lequel la Cour a consacré et justifié la limitation de l'effet direct de la directive non transposée à son aspect horizontal et a parfaitement prohibé l'invocabilité des directives par les particuliers à l'encontre d'autres particuliers dans la mesure où cela aurait pour conséquence de « *(...) reconnaître à la Communauté le pouvoir d'édicter avec effet immédiat des obligations à la charge des particuliers alors qu'elle ne détient cette compétence que là où lui est attribué le pouvoir d'adapter des règlements* », point 24. La Cour a fait de ce principe une jurisprudence constante. Même s'il convient de tempérer ce propos en soulignant le fait que la Cour de justice retient très largement l'existence de la réunion des conditions susceptibles d'aboutir à l'effet vertical de la directive non transposée, v. en ce sens CALVO J., « Les directives communautaires non transposées en droit national », LPA, n° 80, 6 juillet 1998, pp. 7-8.

<sup>548</sup>DE BECHILLON D., « L'applicabilité des directives communautaires selon la jurisprudence du Conseil d'État », RDP, mai-juin 1991, pp. 759-791.

<sup>549</sup>Les auteurs justifient cette conception extensive du juge de l'Union au vu de nombreux éléments tels le fait de directives de plus en plus précises, publiées au Journal officiel alors même que cela n'est pas prévu par le Traité, ainsi que la volonté de la Cour d'assurer la pleine efficacité du droit communautaire. En ce sens, v. par ex.

407. L'arrêt Cohn Bendit est intervenu dans un contexte particulier où la jurisprudence de la Cour de justice connaissait de nombreuses critiques liées à ces vertus intégrationnistes<sup>550</sup>. Le Conseil d'État a dénoncé l'interprétation extensive de la Cour de justice s'agissant de cette disposition. Il a été jusqu'à qualifier la Cour de « *législateur d'appoint* » ou de « *législateur de substitution* »<sup>551</sup>. Les craintes exprimées sont celles d'une atteinte aux prérogatives du législateur national auxquelles ils ne souhaitent pas participer. Pourtant, ces diverses appréhensions reposent « *sur une conception biaisée de l'office du juge* »<sup>552</sup>. L'intégration européenne repose sur une coopération des juges nationaux et de la Cour de justice. La protection des droits conférés par la directive aux justiciables relève de leurs fonctions et ne les amène pas à se substituer aux organes législatifs ou exécutifs. Quant à la Cour de justice, son interprétation extensive de cette disposition du Traité est conforme à ses prérogatives et à sa méthode d'interprétation qui est téléologique. Celle-ci a simplement souhaité faire bénéficier les particuliers des droits qui leur sont conférés dans la directive en cas de défaillance de l'« État législateur ». Limiter l'effet direct aux cas de non-transposition ou de transposition incorrecte en témoigne.

408. L'attitude du Conseil d'État à l'égard du droit de l'Union a fortement évolué ces dernières années. Celui-ci a reconnu que lui étaient imposées les interprétations des traités et actes de l'Union européenne formulés par la Cour de justice par application de l'article 267 TFUE<sup>553</sup>. Il a également fait le choix de reconnaître la véritable spécificité du droit de l'Union en se ralliant au Conseil constitutionnel. Ce ralliement est consécutif à la décision du Conseil ayant reconnu la transposition des directives de l'Union comme constitutive d'une « *exigence constitutionnelle* »<sup>554</sup>. Cette reconnaissance a amené le Conseil d'État à définir les règles du contrôle de constitutionnalité des actes réglementaires de transposition des directives<sup>555</sup>. Cette

---

DEMAYE P., « Le juge administratif français et les directives communautaires : regards sur l'état de la jurisprudence administrative depuis l'arrêt Cohn Bendit », LPA, 17 oct. 2000, n° 207, p. 6. Certains auteurs se sont montrés quelque peu critiques à l'égard de cette interprétation extensive de cette disposition du Traité, v. par ex. DUBOS O., « L'invocabilité d'exclusion des directives : une autonomie enfin conquise », RFDA 2003, p. 574 relevant qu'« (i) *est vrai que la Cour de justice, alors qu'elle continuait parfois à examiner si les dispositions d'une directive étaient suffisamment inconditionnelles et précises, avait abandonné la terminologie « effet direct ». Par ailleurs, il était d'un point de vue conceptuel assez périlleux de fonder l'invocabilité de la directive telle qu'elle résulte des jurisprudences Van Duyn et Ratti. Elle se heurte en effet à la lettre de l'article 249 selon laquelle les Etats restent compétents quant à la forme et aux moyens pour atteindre le résultat prescrit par la directive. Il est en réalité très rapidement apparu que l'invocabilité directe des directives était une théorie d'ordre fonctionnel visant certes à assurer l'effet utile des directives, mais surtout à sanctionner l'Etat défaillant dans l'opération de transposition. La reconnaissance de l'autonomie de l'effet d'éviction par l'arrêt Linster a le mérite de s'appuyer sur une interprétation rigoureuse de l'article 249 et de garantir une efficacité optimale aux directives devant les juridictions nationales* ».

<sup>550</sup>Note KOVAR R. sous Cohn Bendit, JCP, 1979, p. 19158.

<sup>551</sup>Rapport public, 1992, Paris, La documentation française, pp.20-21.

<sup>552</sup>CASSIA P., « Une nouvelle étape dans l'Europe des juges-L'effet direct des directives devant la juridiction administrative française », RFDA, 2009, p. 1146 et s. selon lequel « *le fondement implicite de la décision Cohn-Bendit tenant au respect de la séparation des pouvoirs et de l'interdiction faite au juge de se substituer au législateur ou à l'exécutif repose sur une conception biaisée de l'office du juge : en faisant directement bénéficier les particuliers des droits qui leur sont conférés par une directive, le juge ne rend en rien caduque l'opération de transposition et n'agit pas en « jurislatureur »* ».

<sup>553</sup>CE, Ass., 11 décembre 2006, Société de Groot en Slot Allium BV, req. n° 234560.

<sup>554</sup>Conseil constitutionnel, décision n° 2004-496 DC, 10 juin 2004, Loi pour la confiance dans l'économie numérique ayant jugé que « *la transposition en droit interne d'une directive communautaire résulte d'une exigence constitutionnelle à laquelle il ne pourrait être fait obstacle qu'en raison d'une disposition expresse contraire de la Constitution* ». V. également Conseil constitutionnel, Décision n° 2004-505 DC, 19 novembre 2004, Traité établissant une Constitution pour l'Europe, considérant 11 ayant expressément reconnu que « (...) *le constituant a ainsi consacré l'existence d'un ordre juridique communautaire intégré à l'ordre juridique interne et distinct de l'ordre juridique international* ».

<sup>555</sup>CE, Ass., 8 février 2007, Société Arcelor Atlantique et Lorraine et autres, n° 287110.

jurisprudence est d'autant plus importante que le Conseil d'État qui avait, pendant de très longues années, fait reposer son raisonnement exclusivement sur l'article 55 de la Constitution adopte un double fondement que sont les articles 55 et 88-1 de la Constitution. Ce dernier article symbolise la consécration de la spécificité de l'organisation européenne. Il s'agit d'une consécration de la spécificité du droit de l'Union et d'une reconnaissance de la particularité du contrôle de constitutionnalité des actes réglementaires de transposition. Cette situation accroît le contrôle de la Cour de justice<sup>556</sup>.

409. Cette évolution qui va dans le sens d'une acceptation des effets de l'intégration européenne a également atteint la problématique de l'effet direct des directives. Le Conseil d'État a effectué, très récemment, un revirement de sa jurisprudence Cohn-Bendit, dans une affaire qui ne s'y prêtait pas complètement. Il juge, dans un arrêt du 30 octobre 2009<sup>557</sup>, que tout justiciable peut se prévaloir, à l'appui d'un recours dirigé contre un acte administratif non réglementaire, des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive lorsque l'État n'a pas pris, dans les délais impartis par celle-ci, les mesures de transposition nécessaires. Le Conseil d'État fait ainsi le choix de se rallier à la jurisprudence du Conseil constitutionnel ayant considéré que les directives européennes revêtaient désormais le caractère d'une obligation constitutionnelle<sup>558</sup>. Cette décision du Conseil constitutionnel est cruciale : elle signe la reconnaissance de la spécificité de l'organisation européenne comparée à l'ordre juridique international. L'application parfaite du droit de l'Union primaire et dérivé devient une obligation constitutionnelle. Le Conseil d'État a suivi ce raisonnement, s'agissant plus spécifiquement, de la problématique liée à la conformité à la Constitution, d'actes réglementaires de transposition de directives européennes dont les objectifs sont inconditionnels et précis. Il s'agit clairement d'un ralliement à la conception de la Cour de justice en matière d'effet direct des directives. Ce ralliement est important en ce qu'il se trouve désormais justifié constitutionnellement. La protection des droits des justiciables, et en particulier, des contribuables s'en trouve accrue. Le caractère exclusif des compétences fiscales étatiques, et en particulier, législatives, s'en trouve réduit.

410. Les voies contentieuses offertes aux contribuables européens méritent également d'être analysées. Il s'agit des voies de procédure qui s'ouvrent notamment après le constat, par le juge, d'une méconnaissance ou d'une violation du droit de l'Union par un État membre.

---

<sup>556</sup> CHRESTIA Ph., « Une nouvelle digue constitutionnelle a cédé : le Conseil d'Etat constitutionnalise le droit communautaire dérivé », Note sous CE, Ass., 8 février 2007, Société Arcelor Atlantique et Lorraine et autres, LPA, n° 133, 4 juillet 2007, p. 29 affirmant très nettement que « (l)e droit constitutionnel prime toujours sur le droit international mais le droit communautaire acquiert un statut spécifique, primant sur la Constitution et dont le contrôle de constitutionnalité des actes réglementaires de transposition s'exerce selon des modalités particulières et largement soumises à la Cour de justice des Communautés européennes » .

<sup>557</sup> CE, Ass., 30 octobre 2009, Dame Perreux, n° 298348. Pour une note de cet arrêt, v. notamment CASSIA P., « Une nouvelle étape dans l'Europe des juges-L'effet direct des directives devant la juridiction administrative française », RFDA, 2009, p. 1146 et s. Pour une étude doctrinale, v. KOVAR R., « Le Conseil d'Etat et l'effet direct des directives : la fin d'une longue marche », Europe, n° 1, janvier 2010, pp. 5-8, v. spéc. p. 5 où l'auteur synthétise les moyens ayant abouti au revirement du Conseil d'Etat affirmant que « (p)our y parvenir, il aura fallu un changement de générations, davantage de compréhension à l'égard du droit communautaire, l'amélioration des dispositions constitutionnelles consacrant les engagements européens de la France et, au total une conception moins vétilleuse de la souveraineté ».

<sup>558</sup> Conseil constitutionnel, 10 juin 2004, n° 2004-496 DC, Loi pour la confiance dans l'économie numérique.

## II/L'action en responsabilité et la répétition de l'indu

411. Deux voies contentieuses nécessitent d'être analysées que sont : l'action en responsabilité de l'État du fait d'une violation du droit de l'Union comprenant les actes dérivés comme les directives (A) et la répétition de l'indu (B).

### A) L'action en responsabilité de l'État du fait d'une violation du droit européen

412. Le principe de l'engagement de la responsabilité de la puissance publique du fait d'une violation du droit de l'Union a été affirmé de très longue date. Dès 1960, la Cour de justice proclamait qu'en cas de manquement de l'État aux obligations créées par le traité, celui-ci avait « *l'obligation aussi bien de rapporter l'acte dont il s'agit que de réparer les effets illicites qu'il a pu produire* »<sup>559</sup>. À cette époque, les conditions de la mise en jeu de la responsabilité des États n'avaient pas encore été précisées. L'affirmation claire et précise de ce principe est intervenue plus tard lors du rendu de l'arrêt Francovitch<sup>560</sup>. Cet arrêt de principe a permis d'éclaircir, de préciser et surtout de consacrer le principe de la responsabilité de l'État en cas de violation du droit de l'Union. Le fondement de la responsabilité de l'État repose sur la spécificité de l'ordre juridique européen, ainsi que sur le principe de primauté et d'effet direct des dispositions du droit de l'Union<sup>561</sup>. Ainsi, ce principe est-il inhérent à l'ordre juridique de l'Union. Il en constitue l'un des fondements.

413. Qu'en est-il de la responsabilité de l'État en cas de méconnaissance de l'obligation de prendre toutes mesures nécessaires pour atteindre le résultat prescrit par une directive ? L'arrêt fondateur « Francovitch »<sup>562</sup> visait le cas spécifique de la non-transposition par l'État, dans les délais, des mesures d'exécution imposées par une directive. Le juge de l'Union, après avoir rappelé la jurisprudence « Van Gend en Loos », « Costa c/Enel » et « Simmenthal » considère que « *le principe de la responsabilité de l'État pour des dommages causés aux particuliers par des violations du droit communautaire qui lui sont imputables est inhérent au*

---

<sup>559</sup>CJ, 16 décembre 1960, aff. 6/60, Humblet, Rec. p. 1125. La Cour a, par la suite, affirmé qu'un arrêt en manquement « *peut comporter un intérêt matériel en vue d'établir la base d'une responsabilité qu'un Etat membre peut être dans le cas d'encourir, en conséquence de son manquement, à l'égard d'autres Etats membres, de la Communauté ou des particuliers* », v. CJ, 7 février 1973, aff. n° 39/72, Commission c/ Italie, Rec. p.101. De manière un peu plus précise, la Cour de justice a jugé qu'en cas d'intervention d'un Etat membre incompatible avec le droit communautaire, et plus spécifiquement avec « *l'organisation commune du marché* » ayant été à l'origine d'un préjudice subi par un particulier : « *il incomberait à l'Etat d'en assumer, à l'égard de la personne lésée, les conséquences dans le cadre des dispositions nationales relatives à la responsabilité de l'Etat* », v. CJ, 22 janvier 1976, aff. 60/75, Russo c/ AIMA, Rec. 1976, p.45. Puis dans un arrêt du 27 février 1980, aff. 68/79, Hans Just, Rec. p. 501, la Cour a jugé qu'« *il serait également conforme aux principes de droit communautaire que les juridictions saisies de demandes de récupération prennent en considération, selon leur droit national, le préjudice qu'un importateur peut avoir subi du fait que les mesures fiscales discriminatoires ou protectrices ont eu pour effet de restreindre le volume des importations en provenance d'autres Etats membres* », point 26. Ce dernier arrêt vise plus spécifiquement le cas du contentieux de la répétition de l'indu.

<sup>560</sup>CJ, 19 novembre 1991, aff. C-6/90 et C-9/90, Francovitch et Bonifaci, Rec. I, p.5357, v. spéc. points 36 et 37. Les juridictions nationales ont quelque peu anticipé cette évolution de la jurisprudence du juge de Luxembourg, v. CE, Ass., 23 mars 1984, Alivar, n° 24832, AJDA 1984, p. 396 ; RTDE 1984, p. 341 conclusions Denoix de Saint-Marc.

<sup>561</sup>V. SIMON D., « Droit communautaire et responsabilité de la puissance publique-Glislements progressifs ou révolution tranquille ? », AJDA, n°4, 20 avril 1993, p. 237 qui relève que « *ni la constatation préalable d'un manquement, ni l'effet direct de la norme communautaire, ni a fortiori la combinaison de ces deux exigences ne constituent des conditions nécessaires à l'engagement de la responsabilité de la puissance publique* ».

<sup>562</sup>CJ, 19 novembre 1991, aff. C-6/90 et C-9/90, Francovitch et Bonifaci, Rec. I, p.5357.

*système du traité* »<sup>563</sup>. Cette obligation trouve également son fondement dans l'article 5 du traité (devenu article 10 TCE puis art. 4§3 TUE) formulant le principe de coopération loyale impliquant l'obligation « *d'effacer les conséquences illicites d'une violation du droit communautaire* »<sup>564</sup>. S'agissant des conditions relatives à la mise en cause de la responsabilité de l'État, le juge de l'Union a considéré que les conditions du droit à réparation « *dépendent de la nature de la violation du droit communautaire qui est à l'origine du dommage causé* »<sup>565</sup>.

414. Le juge de Luxembourg a formulé trois conditions à l'ouverture d'un droit à réparation dans le cas spécifique de la méconnaissance de l'obligation de l'État de prendre toutes les mesures nécessaires pour atteindre le résultat prescrit par une directive. Il est nécessaire que le résultat prescrit par la directive comporte l'attribution de droits au profit des particuliers<sup>566</sup> ; que le contenu de ces droits puisse être identifié sur la base des dispositions de la directive ; l'existence d'un lien de causalité entre la violation de l'obligation qui incombe à l'État et le dommage subi par les personnes lésées<sup>567</sup>. Le juge considère que ces conditions sont suffisantes pour engendrer, au profit des particuliers, un droit à obtenir réparation. Celui-ci trouve directement son fondement dans le droit communautaire<sup>568</sup>. Le juge confirme expressément que la faculté accordée aux États membres, de choisir parmi une multiplicité de moyens possibles en vue d'atteindre le résultat prescrit par une directive n'exclut pas la possibilité, pour les particuliers de faire valoir devant les juridictions nationales les droits dont le contenu peut être déterminé avec une précision suffisante sur la base des seules dispositions de la directive<sup>569</sup>.

415. En matière de fiscalité directe des entreprises, la directive 90/435 CEE reconnaît l'existence d'une telle multiplicité de choix à l'égard des États membres. Pour ce qui est des bénéfices distribués que la société mère reçoit à titre d'associée de sa société filiale, l'État membre de la société mère aura le choix entre deux options. Ces derniers peuvent opter pour l'abstention de l'imposition ou bien les imposer tout en autorisant la société mère à déduire du montant de cet impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices<sup>570</sup>. La Cour a considéré, dès le premier arrêt rendu sur cette directive en 1996<sup>571</sup>, que les sociétés mères qui respectent le délai de participation adopté par l'État membre<sup>572</sup>, sont parfaitement en mesure de se prévaloir

---

<sup>563</sup>CJ, 19 novembre 1991, idem, point 35.

<sup>564</sup>CJ, 19 novembre 1991, idem, point 36.

<sup>565</sup>CJ, 19 novembre 1991, idem, point 38.

<sup>566</sup>Elle a précisé que ces conditions s'appliquent dans le cas où un Etat membre ne transpose pas correctement une directive communautaire dans son droit national. Dans l'arrêt « Francovitch », la Cour reprend les considérants d'un arrêt de principe qu'elle avait rendu le 19 janvier 1982, aff. 8/81, Ursula Becker, Rec. 1982, p. 53, points 24 et 25, dans lequel elle précisait les conditions de mise en œuvre de l'effet direct des directives qui vise le cas d'un Etat qui n'aurait pas pris, dans les délais, les mesures d'exécution imposées par une directive. Dans ce cas, il ne peut opposer aux particuliers le non-accomplissement par lui-même, des obligations qu'elle comporte. Ceci aboutit à ce que dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, ces dispositions pourront être invoquées à défaut de mesures d'application prises dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à la directive ou encore en tant qu'elles sont de nature à définir des droits que les particuliers sont en mesure de faire valoir à l'égard de l'Etat, point 11. CJ, 26 mars 1996, aff. C-392/93, British Telecommunications, Rec. 1996, I, p. 1631, point 40.

<sup>567</sup>CJ, 19 novembre 1991, aff. C-6/90 et C-9/90, Francovitch et Bonifaci, Rec. I, p. 5357, point 40.

<sup>568</sup>CJ, 19 novembre 1991, idem, point 41.

<sup>569</sup>CJ, Francovitch, précité, point 17. Ce principe découlait déjà implicitement de sa jurisprudence antérieure, v. CJ, 4 décembre 1986, aff. 71/85, FNV, Rec. p.3855 ; CJ, 23 mars 1987, aff. 286/85, McDermott et Cotter, Rec. p.1453, point 15.

<sup>570</sup>Il s'agit de l'article 4§1 1er tiret de la directive 90/435.

<sup>571</sup>CJ, 5ème ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291/94 et C-292/94, Denkavit International BV, Rec. I, p.5063.

<sup>572</sup>CJ, 5ème ch., 17 octobre 1996, idem, point 40.

directement des droits conférés par l'article 5 dont le paragraphe 1 prévoit de manière « claire et non équivoque » l'exemption de la retenue de l'impôt à la source pour les sociétés mères qui détiennent une participation minimale de 25 % dans le capital de leur filiale<sup>573</sup>. Cette reconnaissance est fondamentale en ce qu'elle permet de répondre aux principales conditions de la mise en jeu de la responsabilité de l'État. Ce sont plus particulièrement les deux premières conditions qui se trouvent remplies. Cette consécration ouvre un droit à réparation pour les contribuables lésés. Cette reconnaissance illustre, de manière notable, l'appréhension de la fiscalité directe des entreprises, au sens de l'ordre juridique de l'Union, comme n'importe quel autre domaine de compétences. La compétence fiscale, au regard de cette directive, fait état d'une marge d'appréciation laissée aux États membres. Cependant, cette faculté laissée aux États ne doit pas compromettre la détermination de « droits minimaux » sur la base des dispositions contenues dans l'article 5 de la directive<sup>574</sup>. Ainsi, la Cour a-t-elle fait application à une directive fiscale, d'un principe formulé antérieurement dans un tout autre domaine de compétences. En 2009, la Cour a reconnu l'effet direct de l'article 4§1 premier tiret de cette directive visant l'obligation de s'abstenir d'imposer les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère<sup>575</sup>. Cette reconnaissance permet de nouvelles perspectives aux contribuables en termes de droit à réparation. Quant à la multiplicité des moyens offerts aux États, par cette directive, elle n'autorise pas ces derniers à échapper à leurs obligations, particulièrement, celle de réparer les préjudices subis par les contribuables.

416. Le principe de responsabilité de l'État a été élargi à tout organe dont l'action ou l'omission a été à l'origine de la violation de toutes normes européennes dotées de l'effet direct. En s'inspirant du régime de la responsabilité extra-contractuelle de la Communauté<sup>576</sup>, le juge de l'Union a précisé, dès 1996, dans son arrêt « Brasserie du Pêcheur » que l'obligation de réparation posée dans l'arrêt de principe « Francovitch » s'appliquait également dans le cas où le dommage était causé par une action ou une abstention du législateur national<sup>577</sup>. Ainsi, affirme-t-il le caractère général du principe de la responsabilité de l'État législateur, bien que, dans l'arrêt « Francovitch », il reconnaissait déjà que le principe de responsabilité de l'État s'appliquait quelque soit l'organe mis en cause. Le droit à réparation est reconnu à l'égard du

<sup>573</sup>Idem, point 38.

<sup>574</sup>Ce principe a été formulé dans une jurisprudence antérieure relative à la directive 85/577 concernant la protection des consommateurs dans le cas des contrats négociés en dehors des établissements commerciaux, in CJ, 14 juillet 1994, aff. C-91/92, Faccini Dori, Rec. I, p. 3325, point 17. La Cour a appliqué ce principe s'agissant de l'article 5 de la directive 90/435/CEE dans son arrêt « Denkavit », précité, spéc. point 39.

<sup>575</sup>CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, Belgische Staat c/ Cobelfret NV, Rec. 2009, I, p.731. Depuis les modifications apportées par la directive 2003/123, l'article 4§1 dispose que : « (l)orsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'Etat de la société mère et l'Etat de son établissement stable : -soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices, -soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale respectent les exigences prévues aux articles 2 et 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant ».

<sup>576</sup>Le juge de Luxembourg a reconnu dès son arrêt « Francovitch » que les conditions dans lesquelles la responsabilité de l'Etat membre peut être engagée « doivent être en principe les mêmes que celles dont dépend la responsabilité de la Communauté dans une situation comparable », point 47. Pour la doctrine, v. notamment DUBOUIS L., « La responsabilité de l'Etat législateur pour les dommages causés aux particuliers par la violation du droit communautaire et son incidence sur la responsabilité de la Communauté-A propos de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 5 mars 1996, Brasserie du Pêcheur et Factortame, aff. jointes C-46/93 et C-48/93 », RFDA 12 (3) mai-juin 1996, pp. 583-601 ; WATHELET M. et VAN RAEPENBUSCH S., « La responsabilité des Etats membres en cas de violation du droit communautaire : vers un alignement de la responsabilité de l'Etat sur celle de la Communauté ou l'inverse ? », Cahiers de droit européen, n°1-2, 1997, pp. 13-65. Le régime de la responsabilité de la Communauté a, par la suite, connu des modifications dans le sens d'une similarité de celui-ci et de celui de la responsabilité de l'Etat dans l'arrêt CJ, 4 juillet 2000, aff. C-352/98 P, Bergardem, Rec. 2000, I, p. 5291.

<sup>577</sup>CJ, Plén. 5 mars 1996, aff. C-46/93 et C-48/93, Brasserie du Pêcheur, Rec. 1996, I, p. 1029.

préjudice causé par la violation de tous types de normes émanant de l'ordre juridique de l'Union dès lors qu'elles sont dotées d'un effet direct. Il peut s'agir des dispositions des actes de droit dérivé, mais également des traités.

417. L'arrêt « Brasserie du pêcheur » consacre une nouvelle voie de droit offerte aux contribuables qui subissent un préjudice consécutif à une violation par la norme fiscale interne de la norme communautaire. Cet arrêt a été interprété très tôt par la doctrine comme susceptible d'octroyer aux contribuables le bénéfice d'un « *droit à réparation plus large que la seule décharge par le juge national des impositions qui ont été établies selon des modalités incompatibles avec le droit communautaire* » en concluant une « (b)elle idée de progrès par le travail des institutions communautaires et belle démarche pour un domaine qui ne relève pas de la compétence directe de la Communauté »<sup>578</sup>. Cet arrêt consacre effectivement un double élargissement. D'une part, il entérine l'ouverture d'un droit à réparation s'ajoutant au droit à restitution de l'imposition indue déjà existante. D'autre part, il élargit le droit à réparation à la violation de tous types de normes de l'Union dotées d'un effet direct et non plus uniquement aux seules directives. La Cour de justice n'a pas hésité à en faire une application effective dans des litiges afférents aux systèmes nationaux de fiscalité directe des entreprises. Elle va appliquer les principes, qu'elle a formulés antérieurement, à des litiges visant la compétence fiscale du législateur. L'exclusivité est censée porter à la fois sur le régime de la responsabilité qui doit être édicté à l'échelle nationale, et sur la fiscalité dont la compétence relève des États membres. Or, la mise en œuvre de principes édictés discrétionnairement par la Cour de justice, en fonction de considérations propres, qui plus est à la matière fiscale, relativise fortement l'autonomie procédurale et institutionnelle des États membres ainsi que l'exclusivité de leurs compétences fiscales. Celles-ci encourent une mise en cause de la responsabilité du législateur en cas de préjudice subi du fait d'une violation du droit de l'Union. La spécificité de ce domaine telle que relevée par la Cour de justice ne suffit pas à préserver la compétence fiscale étatique.

418. Dans son premier arrêt relatif à la directive 90/435 sur les sociétés mères-filiales<sup>579</sup>, la Cour adopte un raisonnement assez surprenant à deux points de vue.

419. Tout d'abord, elle fonde son raisonnement sur une appréciation des conditions de la responsabilité de l'État telle que formulée par l'arrêt « Brasserie du Pêcheur ». En l'espèce, c'est la violation des dispositions d'une directive qui était mise en cause. Elle aurait dû se fonder sur l'arrêt « Francovitch ». Elle applique, ainsi, les conditions classiques de la responsabilité alors même que l'objet du litige visait une directive ce qui aurait dû donner lieu à l'application des conditions spécifiques de la responsabilité applicable en cas d'atteinte au résultat prescrit par une directive<sup>580</sup>. Ce choix résulte d'une liberté que s'octroie la Cour, au détriment de celle des États.

420. Ensuite, et toujours en ce sens, celle-ci va quelque peu empiéter sur le pouvoir d'appréciation des juridictions nationales quant à l'existence de ces conditions, et en

---

<sup>578</sup>MARCHESSOU Ph., « L'incidence du droit communautaire sur le statut du contribuable national », LPA, n° 112, 17 septembre 1997, pp. 38-40, spéc. p. 40.

<sup>579</sup>CJ, 5<sup>e</sup> ch., 17 octobre 1996, aff. jointes C-283/94, C-291/94 et C-292/94, Denkvit International BV, Rec. I, p.5063.

<sup>580</sup>Ce propos peut être nuancé dans la mesure où la référence à l'« omission » des organes étatiques comme fondant un droit à réparation peut être interprété comme visant par exemple le défaut de transposition d'une directive communautaire. Cette précision a été apportée par l'arrêt CJ, 4 juillet 2000, aff. C-424/97, Salomone Haim, Rec. 2000, I, p. 5123, spéc. point 37.

particulier, de celle relative à la violation suffisamment caractérisée. Le juge de Luxembourg s'est, en quelque sorte, appropriée cette fonction en considérant que « *dans la présente affaire, la Cour dispose de tous les éléments nécessaires pour apprécier si les faits de l'espèce doivent être qualifiés de violation suffisamment caractérisée du droit communautaire* »<sup>581</sup>. L'appréciation des conditions nécessaires à une action en responsabilité de l'État relève des prérogatives des juges nationaux. En procédant à cette qualification, la Cour nous fait la démonstration de son intrusion au sein de l'office du juge national, qui plus est dans un domaine de compétence n'ayant pas, en principe, fait l'objet d'un transfert à l'Union<sup>582</sup>. La non-reconnaissance, par la Cour, d'une telle violation par l'État membre en l'espèce, n'est pas suffisante pour relativiser les implications d'une telle intrusion du fait du motif avancé. La justification invoquée par le juge, s'agissant de l'absence d'une violation suffisamment caractérisée, réside dans le défaut d'indications fournies par la Cour sur l'interprétation de la disposition mise en cause<sup>583</sup>. Cela signifie que le refus de la responsabilité de l'État est directement lié à l'absence d'appréciation de la Cour sur la disposition européenne litigieuse. *A contrario*, si cette appréciation avait été effectuée, l'État aurait vu sa responsabilité susceptible d'être engagée. Ainsi les prérogatives du juge de l'impôt, au même titre que le régime de la responsabilité de l'État législateur dans son activité fiscale, ne sont-elles pas préservées d'une interventionnisme accru de la Cour de justice.

421. De nombreux arrêts ont été rendus en matière de fiscalité directe des entreprises. Le plus souvent, les violations invoquées sont celles afférentes aux libertés de circulation. Lorsque la question de la responsabilité se pose, la Cour reprend les conditions prévues par sa jurisprudence. Elle applique au domaine fiscal, comme à tout autre domaine, la distinction qu'elle a établie au sein de la notion de « violation suffisamment caractérisée ». Cependant, elle en fait une application spécifique en matière de fiscalité directe. À première vue, la fiscalité directe fait l'objet d'un traitement préférentiel et assoupli de la Cour qui, finalement, se révèle n'être que purement formel.

422. S'agissant de la détermination d'une « violation suffisamment caractérisée » de la liberté d'établissement, la Cour a pu rappeler que « (d)*ans un domaine tel que la fiscalité directe, la juridiction nationale doit prendre en considération le fait que les conséquences découlant des libertés de circulation garanties par le Traité ne se sont que graduellement révélées, notamment, par les principes dégagés par la Cour à partir de son arrêt du 28 janvier 1986 Commission/France* »<sup>584</sup>. Dès lors, nous pourrions croire que dans ce domaine réservé aux États, la Cour se montre plus clément à l'égard d'éventuelles violations du droit de l'Union qui seraient d'origine fiscale. Pour autant, il n'en est rien. D'une part, elle n'a pas exclu la possibilité d'une mise en jeu de la responsabilité de l'État dans ce domaine qui lui est en principe réservé. D'autre part, elle soumet le régime de responsabilité de l'État, dans ce domaine, aux mêmes conditions que pour tout autre domaine de compétences. À ce titre, elle n'hésite pas à remettre en question, de manière stricte, des dispositifs procéduraux nationaux qui, selon elle, contreviendraient à une telle action dans ce domaine.

423. Prenons pour exemple la question de la détermination du préjudice indemnisable. Pour y

---

<sup>581</sup>CJ, Denkavit, précité, point 49.

<sup>582</sup>L'intrusion est visible en ce que cette attitude intégrative de la Cour va à l'encontre d'un principe qu'elle a elle-même formulé dans son arrêt « Brasserie du Pêcheur » selon lequel « *la Cour ne saurait substituer son appréciation à celle des juridictions nationales, seules compétentes pour établir les faits des affaires au principal et pour caractériser les violations du droit communautaire en cause* », point 58. Elle nous fait la démonstration du contraire dans l'arrêt « Denkavit ».

<sup>583</sup>Point 52.

<sup>584</sup>Ce tempérament a été formulé dans l'arrêt CJ, gde ch., 12 décembre 2006, aff. C-446/04, Test claimants in the FII Group Litigation, Rec. 2006, I, p.11753, point 215. Il a été repris dans l'arrêt CJ, gde ch., 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rec. 2007, I, p.2107, point 121.

répondre, la Cour, dans son arrêt « Brasserie du Pêcheur », a autorisé le juge à vérifier l'existence d'une « *diligence raisonnable* » attendue du justiciable pour « *éviter le préjudice ou en limiter la portée* » ainsi que l'utilisation « *en temps utile de toutes les voies de droit qui étaient à sa disposition* »<sup>585</sup>. En dépit de ce renvoi à l'appréciation du juge national, la Cour est assez stricte quant à l'exigence d'une « *diligence raisonnable* » susceptible d'atteindre les droits du contribuable.

424. En matière de fiscalité directe des entreprises, la Cour s'est opposée, sur le fondement du principe d'effectivité, au rejet ou à la réduction par une juridiction nationale d'une demande introduite par une filiale résidente et sa société mère non résidente, visant le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subie à la suite du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés par la filiale. Elle a rejeté le motif selon lequel elles n'auraient pas utilisé toutes les voies de droit mises à leur disposition pour contester les décisions de rejet de l'administration fiscale en invoquant la primauté et l'effet direct de l'article 43 TCE (art. 49 TFUE) relatif à la liberté d'établissement dans la mesure où la législation leur refusait le bénéfice de ce régime<sup>586</sup>.

425. Dans un autre arrêt, toujours relatif à une violation de l'article 43 TCE (art. 49 TFUE) par la législation fiscale d'un État, la Cour a également exclu que les actions en restitution ou en réparation fondées sur une telle violation puissent être rejetées ou réduites au seul motif que les sociétés concernées n'avaient pas demandé à l'administration fiscale de pouvoir verser des intérêts en rémunération de fonds empruntés à une société apparentée non résidente sans que ces intérêts soient qualifiés de bénéfiques distribués alors que la loi nationale combinée avec les conventions prévoyaient une telle qualification<sup>587</sup>.

426. Ces rejets ont été confirmés récemment dans une ordonnance rendue par la Cour de justice le 23 avril 2008<sup>588</sup>.

427. La Cour a expressément confirmé l'ouverture d'un droit à réparation aux contribuables lésés à la suite d'une violation du droit de l'Union. Ce droit à réparation naît de la possibilité d'intenter une action en responsabilité contre l'État législateur en matière fiscale. En dépit de la détermination du régime de responsabilité à l'échelle nationale, la Cour n'hésite pas à formuler les lignes directrices qui vont guider les juridictions nationales dans l'appréciation d'une telle violation. Le respect de ces principes, par les juridictions nationales, va être soumis au contrôle de la Cour de justice qui va parfois étendre ses prérogatives jusqu'à empiéter sur celles des juges nationaux. Le domaine fiscal n'est aucunement exonéré de cette intrusion du juge de l'Union. Ceci relativise très fortement l'exclusivité de la compétence fiscale du législateur qui doit désormais traiter avec les principes formulés par la Cour. Dans le cas contraire, il encourt une mise en cause de sa responsabilité. Cette évolution jurisprudentielle est significative en termes de reconnaissance, par les institutions européennes, d'un véritable statut aux contribuables-ressortissants européens, tout en leur assurant une protection juridictionnelle effective. Cependant, la Cour de justice ne s'est pas arrêtée là.

428. Dans les arrêts évoqués, il s'agissait encore d'un cas de responsabilité de l'État législateur bien que la Cour considérait déjà que ce principe valait quel que soit l'organe mis en cause.

---

<sup>585</sup> CJ, Brasserie du pêcheur, précité, point 84.

<sup>586</sup> CJ, 5<sup>e</sup> ch., 8 mars 2001, Metallgesellschaft Ltd et autres (C-397/98), Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd (C-410/98), Rec. 2001, I, p.1727, point 107. Ce principe a été repris *in* CJ, gde ch., 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rec. 2007, I, p.2107, point 125.

<sup>587</sup> Cet élargissement a été permis par l'arrêt CJ, 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rec. 2007, I, p.2107, point 126.

<sup>588</sup> CJ, 4<sup>e</sup> ch., 23 avril 2008, aff. C-201/05, The Test Claimants in the CFC and Dividend group Litigation, Rec. 2008, I, p.2875, points 108 à 131.

Elle a consacré récemment le principe de la responsabilité du fait des juridictions<sup>589</sup>. Aussi, la souveraineté législative et juridictionnelle n'échappe plus à l'intégration européenne. L'action en répétition de l'indu en constitue un autre fondement.

## B) La répétition de l'indu

429. L'incompatibilité de la norme fiscale interne avec la norme européenne est susceptible d'aboutir à ce que les contribuables formulent des demandes de restitution des sommes versées ou encore de décharge, de réduction, ou même de déduction d'une imposition ainsi que de réparation du préjudice subi. Ces demandes fondées sur la non-conformité d'une règle fiscale interne à l'égard d'une norme supérieure relèvent du contentieux fiscal. Les règles du contentieux fiscal s'appliquent, en conséquence, à ces actions, et ce, que les dispositions fiscales visées soient de nature législative ou réglementaire. Ces règles ont dès lors vocation à concerner les actions en répétition de l'indu en matière fiscale<sup>590</sup>.

430. La Cour de justice s'est très tôt préoccupée de la restitution de taxes incompatibles avec le droit communautaire, en confirmant sa reconnaissance par le droit communautaire<sup>591</sup>. Elle a énoncé, dans de nombreux arrêts, le principe selon lequel les justiciables des États membres ont droit à la restitution des impositions perçues en violation du droit communautaire. Il incombe aux États membres d'assurer une telle restitution<sup>592</sup>. La répétition de l'indu symbolise l'illustration financière de la violation par les règles fiscales internes de la norme communautaire suprême. Les conséquences d'une telle violation par l'État membre revêtent une nature financière en ce qu'elles impliquent la restitution ou le remboursement d'impôts indus participant du budget de l'État.

431. La répétition de l'indu n'est pas évoquée expressément au sein du droit de l'Union<sup>593</sup>. Son

---

<sup>589</sup> La Cour a ainsi poursuivi son « œuvre » en étendant le régime de la responsabilité aux cas dans lesquels la violation du droit de l'Union est « imputable à une décision d'une juridiction d'un Etat membre statuant en dernier ressort », v. CJ, 30 septembre 2003, aff. C-224/01, Köbler, Rec. I, p. 10239, point 33. Cet arrêt de principe a été consacré et précisé par les arrêts CJ, 9 décembre 2003, aff. C-129/00, Commission c/ Italie, Rec.2003, I, p. 4637 et CJ, Gde ch. 13 juin 2006, aff. C-173/03, Traghetti del mediterraneo SPA, Rec. 2006, I, p. 5177. Pour une note de l'arrêt « Köbler », v. notamment HUGLO J.C., in Gazette du Palais, n° 164, 12 juin 2004, p. 34 et s. Du même auteur, v. également « Primauté du droit communautaire et autorité de la chose jugée par les juridictions nationales », Gazette du Palais, n° 53, 22 février 2007, p. 18 et s. Pour une étude en matière fiscale de la responsabilité de l'Etat du fait de ses juridictions, v. BERGERES M.-C., « La responsabilité d'un Etat membre pour la violation du droit communautaire imputable à une juridiction suprême ou la création d'une nouvelle voie de droit ouverte aux contribuables pour assurer la primauté du droit communautaire », Droit fiscal, n° 36, 7 septembre 2006, pp. 1492-1497.

<sup>590</sup> Cependant, les recours pour excès de pouvoir ainsi que les actions en responsabilité seront exclus des règles applicables au contentieux fiscal. V. Instruction n° 135 du 10 août 2006, Bulletin officiel des impôts 13 O-1-06, p. 4, §32 à 35, p. 5. En ce sens, le contribuable qui souhaite être dédommagé d'un préjudice qu'il estime avoir subi du fait de l'action des services fiscaux doit engager une procédure sur le plan du droit commun de la responsabilité de la puissance publique.

<sup>591</sup> CJ, 26 juin 1979, aff. 177/78, Pigs and Bacon Commission, Rec. p. 2161, point 25 dans lequel elle affirme qu'« (...) en principe, tout opérateur économique astreint au versement de la taxe a dès lors le droit de réclamer la restitution de la partie de la taxe affectée ainsi à des fins incompatibles avec le droit communautaire ».

<sup>592</sup> V. CJ, 27 février 1980, aff. 68/79, Hans Just, Rec. p. 501. En ce sens, v. CJ, 27 mars 1980, aff. 61/79, Denavit Italiana, Rec. p. 1205 ; CJ, 10 juillet 1980, aff. 811/79, Ariete, Rec. p. 2545 ; CJ, 10 juillet 1980, aff. 826/79, Mireco, Rec. p. 2559 ; CJ, 14 janvier 1997, aff. C-192/95 à C-218/95, Comateb e.a., Rec. I, p. 165, point 20 ; CJ, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, Fantask, Rec. I, p. 6783, point 38.

<sup>593</sup> Pour un développement, v. TUROT J., « Les contribuables français et le droit communautaire (CE 3 février 1989, n° 74.052, Ass., Alitalia ; Cass. Com., 17 janvier 1989, Decelle) », RJF 3/89, pp. 115-124 ; BERLIN D., Droit fiscal communautaire, PUF, Coll. Droit fondamental, 1988, pp. 86-91. Le Traité sur la Communauté économique européenne ne contenait pas de dispositions afférentes à la restitution d'impositions indues en

fondement a fait l'objet de nombreux débats doctrinaux<sup>594</sup>. D'aucuns soutiennent que la répétition trouve son fondement dans le principe de primauté ou de l'effet direct de la norme juridique de l'Union. D'autres défendent l'idée d'un fondement constitué par une combinaison de ces deux principes. Certains, enfin, considèrent qu'il s'agit là de la consécration d'un principe de droit autonome. Seule la thèse selon laquelle la répétition témoigne de la primauté de la norme juridique de l'Union saurait parfaitement convaincre. Il est permis de penser que le principe de la restitution des sommes indûment versées fondé sur l'incompatibilité de la norme fiscale interne au regard de la norme européenne découle naturellement du principe de primauté assurant par lui-même l'effectivité du droit de l'Union au sein des ordres juridiques internes ainsi que sa revendication par les justiciables<sup>595</sup>. Le fondement de l'effet direct comme justifiant l'action en restitution est parfaitement admissible en ce qu'il a été reconnu par la Cour de justice<sup>596</sup> ainsi que par la Commission<sup>597</sup> et par la très grande majorité de la doctrine<sup>598</sup>. Toutefois, limiter cette action uniquement aux dispositions reconnues d'effet direct reviendrait à la conditionner à une reconnaissance de la Cour de justice, seule en mesure d'attribuer une telle qualité aux dispositions du droit primaire et dérivé émanant de l'Union. Cela aboutirait, de plus, à légitimer le refus de certaines juridictions nationales d'attribuer une telle restitution d'impositions indues, sous le prétexte d'un déni de l'effet direct,

---

violation du droit communautaire. Seuls deux règlements existaient dans ce domaine et se limitaient aux droits à l'importation et à l'exportation, v. Règlement n° 1430/79 du Conseil du 2 juillet 1979, JOCE du 12 juillet 1979, n° L175, p. 1 ; Règlement n° 1697/79 du Conseil du 24 juillet 1979, JOCE du 3 août 1979, n° L 197, p. 1.

<sup>594</sup>Pour un développement, v. BARAV A., « La répétition de l'indu dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », Cahiers de droit européen, n° 5-6, 1981, pp. 507-538. Sur la problématique du fondement communautaire du droit à répétition de l'indu, v. spéc. pp. 510-521.

<sup>595</sup>En ce sens, v. notamment BACCI B. et CALISTI J.L., « L'article L.190 (al.3) du LPF est-il compatible avec le droit communautaire ? », Droit fiscal, n° 10, 6 mars 1996, p.341. V. également, SIMON D., Répétition de l'indu, Répertoire Dalloz, Droit communautaire, §14.

<sup>596</sup>CJ, 27 février 1980, aff. 68/79, Hans Just, Rec. p. 501, point 25 déclarant dans le sens des arrêts « Rewe » et « Comet » (aff. 33 et 45/76, Rec. 1976, p. 1989 et p. 2043) du 16 décembre 1976 que « *par application du principe de coopération énoncé à l'article 5 du Traité, il incombe aux juridictions des Etats membres d'assurer la protection juridique découlant, pour les justiciables, de l'effet direct des dispositions du droit communautaire. En l'absence de réglementations communautaires en matière de restitution de taxes nationales indument perçues, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque Etat membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinées à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire, étant entendu que ces modalités ne peuvent être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne et qu'en aucun cas elles ne sauraient être aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits que les juridictions nationales ont l'obligation de sauvegarder* ». Dans le même sens, v. notamment CJ, 27 mars 1980, aff. 61/79, Denkvit Italiana, Rec. p. 1205, point 25 ; CJ, 10 juillet 1980, aff. 811/79, Ariete, Rec. p. 2545, point 12 ; CJ, 10 juillet 1980, aff. 826/79, Mireco, Rec. p. 2559, point 13 ; CJ, 9 novembre 1983, aff. 199/82, San Giorgio, Rec. 1983, p. 3595, point 12.

<sup>597</sup>Observations de la Commission in rapport d'audience relatif à l'affaire 177/78 du 26 juin 1979 « Pigs and bacon Commission c/ Mc Carren », Rec. p. 2161, concl. Warner p. 2195 selon laquelle « (s)'agissant de taxes perçues en violation d'une disposition directement applicable du droit communautaire, celles-ci devraient, dans la mesure où l'action est introduite dans les délais prévus, être restituées par les autorités nationales sous peine de remettre en cause l'applicabilité directe du droit communautaire », citées notamment par COMMUNIER J.M. et HATOUX B., « Restitution des taxes nationales perçues en violation du droit communautaire », RJF 2/90, p. 85 ; et BACCI B. et CALISTI J.L., « L'article L.190 (al.3) du LPF est-il compatible avec le droit communautaire ? », Droit fiscal, n° 10, 6 mars 1996, p. 341.

<sup>598</sup>En ce sens, v. COMMUNIER J.M. et HATOUX B., « Restitution des taxes nationales perçues en violation du droit communautaire », RJF 2/90, pp. 85-86 relevant que « (l)'effet direct du droit communautaire comme fondement de la restitution des sommes indûment perçues au titre de ce droit a fait l'unanimité au sein des institutions communautaires » ; v. également DIBOUT P., « La restitution des taxes perçues en violation d'une directive communautaire et la prescription CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, Fantask », Droit fiscal, n° 11, 1998, p. 340 relevant que « *selon la jurisprudence établie de longue date de la Cour de justice, le droit d'obtenir le remboursement des sommes perçues en violation du droit communautaire est la conséquence et le complément de l'effet direct des dispositions communautaires méconnues* » ; v. également BACCI B. et CALISTI J.L., « L'article L.190 (al.3) du LPF est-il compatible avec le droit communautaire ? », Droit fiscal, n° 10, 6 mars 1996, p. 341 relevant que « *la CJCE et la Commission des Communautés européennes ont semblé considérer que la source de ce fondement devait être recherchée dans l'effet direct des dispositions communautaires violées* ».

notamment des directives qui auraient pourtant été préalablement reconnues comme telles par la Cour de justice<sup>599</sup>. Par conséquent, le fondement de la primauté permet d'éviter de tels obstacles à la restitution de sommes versées indûment par les contribuables nationaux en contrariété avec la norme de l'Union.

432. La question du fondement de cette action semble aujourd'hui résolue. En effet, la jurisprudence de la Cour de Luxembourg reconnaît l'effet direct de nombres de dispositions invoquées en matière fiscale. Il en va ainsi des dispositions relatives aux libertés de circulation et d'établissement, du principe d'égalité de traitement, ou encore de la procédure de notification des aides d'État à la Commission. Le droit dérivé n'a pas été exonéré de cette reconnaissance. C'est le cas de certaines dispositions de la directive 90/435 relative aux sociétés mères-filiales qui ont été reconnues d'effet direct. Quant à la directive 90/434 relative aux restructurations transfrontalières de sociétés, certaines de ses dispositions tendent également à emprunter cette voie. La généralisation de la reconnaissance de l'effet direct de nombreuses dispositions du droit de l'Union ayant vu la consécration de leur portée fiscale et qui bénéficient automatiquement, et en toutes circonstances, de la primauté, lève le voile quant au fondement de cette action.

433. La détermination du fondement de cette action est importante en ce qu'elle peut provoquer un accroissement manifeste du champ matériel des dispositions de l'Union susceptibles d'être invoquées par les contribuables. Le fondement de l'effet direct comme justifiant une action en répétition limite considérablement le champ des dispositions susceptibles d'être revendiquées par les contribuables. Celui de la primauté, au contraire, augmente ostensiblement les fondements juridiques d'une telle action, car tout le droit de l'Union bénéficie de la primauté, et ainsi, peut servir de fondement à une action en répétition reposant sur la contrariété de la norme fiscale interne et de la norme juridique de l'Union. En ce sens, le fondement de la primauté, par sa généralité, est en mesure de multiplier les atteintes à la compétence fiscale au travers de la remise en cause de la loi fiscale incompatible qui aboutirait à une action en répétition. Le fondement de l'effet direct aurait plutôt tendance à préserver la compétence fiscale en ce qu'il nécessite l'interventionnisme de la Cour en vue de sa reconnaissance. Néanmoins, la reconnaissance massive de l'effet direct, à la très grande majorité des dispositions du traité et actes dérivés, susceptibles d'être revendiquées en matière fiscale, aboutit à ce que, dans tous les cas, l'atteinte à la compétence fiscale étatique soit effective.

434. La Cour de justice a, une fois de plus, établi les principes directeurs de la répétition de l'indu<sup>600</sup>. Selon une jurisprudence désormais constante, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires, tel qu'elles ont été interprétées par la Cour<sup>601</sup>. L'État membre est tenu, par principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit communautaire<sup>602</sup>. En l'absence de réglementation communautaire en matière de restitution de taxes nationales

---

<sup>599</sup> Nous pensons principalement au Conseil d'Etat français ayant pris le parti de s'opposer à la consécration de l'effet direct des dispositions des directives claires, inconditionnelles et précises par la Cour depuis son arrêt Cohn-Bendit de 1974 jusqu'à son revirement récent en octobre 2009.

<sup>600</sup> CJ, 27 février 1980, aff. 68/79, Hans Just, Rec. p. 501, point 25 ; V. également CJ, 27 mars 1980, aff. 61/79, Denkavit Italiana, Rec. p. 1205, point 25 ; CJ, 10 juillet 1980, aff. 811/79, Ariete, Rec. p. 2545, point 12 ; CJ, 10 juillet 1980, aff. 826/79, Mireco, Rec. p. 2559, point 13.

<sup>601</sup> V. notamment CJ, 9 novembre 1983, aff. 199/82, San Giorgio, Rec. p. 3595, point 12 ; CJ, 2 février 1988, aff. 309/85, Barra, Rec. p. 355, point 17 ; CJ, 6 juillet 1995, aff. C-62/93, BP Soupergaz, Rec. I, p. 1883, point 40 ; CJ, 9 février 1999, aff. C-343/96, Dilexport, Rec. I, p. 579, point 23 ; CJ, 21 septembre 2000, aff. C-441/98 et C-442/98, Michailidis, Rec. 2000, I, p. 7145, point 30.

<sup>602</sup> V. notamment CJ, 14 janvier 1997, aff. C-192/95 à C-218/95, Comateb e.a., Rec. I, p.165, point 20 ; Dilexport, précité, point 23 ; Michailidis, précité, point 30.

indûment perçues, la Cour de justice a, dès 1976, considéré qu'il appartenait à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire<sup>603</sup>. Partant, elle confirme la mise en œuvre du principe de subsidiarité et consacre l'autonomie institutionnelle et procédurale des États membres. Ce renvoi au droit national notamment fondé sur le principe de coopération, tel qu'il était énoncé à l'article 5 du traité, aboutit à confier aux juridictions nationales « *le soin d'assurer la protection juridique, découlant, pour les justiciables, de l'effet direct des dispositions du droit communautaire* »<sup>604</sup>. L'exercice du principe de subsidiarité parvenant à ce que l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union devant les juridictions nationales se fasse selon des modalités déterminées par le droit national trouve son unique justification dans l'absence d'harmonisation communautaire<sup>605</sup>. *A contrario*, si de telles mesures existaient, l'exercice du principe de subsidiarité n'aurait pas eu lieu d'être. La détermination des règles applicables à la restitution des impositions indues, du fait d'une violation du droit communautaire, serait effectuée par les institutions européennes. La mise en œuvre du principe de subsidiarité fournit l'illusion d'une protection effective de l'autonomie procédurale et institutionnelle des États membres. La souveraineté étatique est ainsi préservée. Le législateur conserve ses prérogatives et notamment celle d'élaborer le régime qui s'applique en cas de contrariété de la norme fiscale et des règles de droit de l'Union. Néanmoins, ce constat est à relativiser très fortement. La répétition de l'indu en fait la démonstration. La nature fiscale de cette action permet de traiter des atteintes à la compétence fiscale du législateur. Celui-ci est contraint d'élaborer une législation fiscale qui soit compatible avec les dispositions de l'Union telles qu'interprétées par la Cour de Luxembourg sous couvert de devoir rembourser ou restituer l'imposition qui sera considérée comme étant indue.

435. En dépit d'un renvoi aux règles nationales, l'autonomie des États se trouve soumise à une double condition. Il s'agit des conditions d'équivalence et d'effectivité. D'une part, les modalités procédurales ne peuvent être moins favorables que celles régissant des recours similaires de nature interne. D'autre part, elles ne doivent pas être aménagées de manière à rendre impossible, en pratique, l'exercice des droits que les juridictions nationales ont l'obligation de sauvegarder. Ainsi, les principes bien établis par la Cour de justice, en matière de répétition de l'indu, ont-ils été repris<sup>606</sup>. En ce sens, elle a, en premier lieu, considéré que les modalités de restitution des sommes indûment perçues en violation du droit communautaire ne doivent pas être discriminatoires au regard des modalités imposées eu égard à la restitution de sommes irrégulièrement perçues en violation du droit national<sup>607</sup>. En second lieu, les règles procédurales internes ne doivent pas rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire<sup>608</sup>.

---

<sup>603</sup>CJ, 16 décembre 1976, aff. 33/76, Rewe, Rec. p. 1998, point 5 ; CJ, 16 décembre 1976, aff. 45/76, Comet, rec. p.2043, point 13.

<sup>604</sup>CJ, 16 décembre 1976, idem, point 5.

<sup>605</sup>Idem, point 5.

<sup>606</sup>Il s'agit d'un principe de jurisprudence constante, v. notamment CJ, 16 décembre 1976, aff. 33/76, Rewe, Rec. p. 1989, point 5 ; CJ, aff. 45/76, Comet, précité, points 13 et 16 ; CJ, 27 mars 1980, aff. 61/79, Denkavit Italiana, précité, point 25 ; CJ, 29 juin 1988, aff. 240/87, Deville, Rec. p. 3513, point 12. ; CJ, 1ère ch., 28 novembre 2000, C-88/99, Roquette Frères SA c/ Direction des services fiscaux du Pas-de-Calais, Rec. 2000, I, p.465, p§20.

<sup>607</sup>CJ, 16 décembre 1976, aff. 33/76, Rewe, Rec. 1976, p. 1989, point 5 ; CJ, 25 février 1988, aff. 199/86, Raiffeisen, Rec. 1988, p.1169 ; CJ, 29 juin 1988, aff. 240/87, Rec. 1988, p.3513, Droit fiscal, 1988, n°40, comm. 1859 ; RJF 11/88, p.705. Dans ce dernier arrêt, la Cour est venue préciser qu'il était exclu que les possibilités d'agir en répétition soient réduit spécifiquement en fixant un délai de forclusion qui rendrait pratiquement impossible la restitution des taxes irrégulièrement perçues.

<sup>608</sup>CJ, 27 mars 1980, aff. 61/79, Denkavit, Rec., p. 1205 ; CJ, 9 novembre 1983, aff. 199/82, San Giorgio, Rec. 1983, p. 3595.

436. Il ressort de ces principes que la Cour fonde sa jurisprudence, d'une part, sur le principe d'équivalence nécessitant que les conditions de délai prévues par le droit interne en matière de restitution de sommes indues du fait d'une incompatibilité avec le droit de l'Union ne soient pas moins favorables que celles applicables aux réclamations semblables de nature interne. D'autre part, elle se fonde sur le principe d'effectivité, nécessitant que les modalités procédurales ne soient pas aménagées de manière à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention de la restitution<sup>609</sup>. La Cour a ainsi confirmé que ces règles s'appliquaient en matière de répétition de l'indu tel que prévu par le droit français au sein de l'article L.190 du LPF<sup>610</sup>.
437. L'évocation de ces principes n'est pas dénuée d'intérêt, en matière de fiscalité directe des entreprises. Les arrêts de la Cour de justice qui visent une action en restitution d'impositions indues dans ce domaine sont rares. Toutefois, le sens et la portée de certains arrêts rendus permettent de constater l'applicabilité de ces principes, en matière de fiscalité directe des entreprises, relevant en principe de la compétence exclusive des États membres. De surcroît, les principes d'effectivité et d'équivalence connaissent une acception très extensive dans ce domaine de compétences.
438. Le premier arrêt, ayant appliqué ces principes, s'agissant de la restitution d'impositions indues en matière de fiscalité directe des entreprises, vise les affaires jointes « Metallgesellschaft Ltd » et « Hoechst AG et Hoechst » rendues le 8 mars 2001<sup>611</sup>. Dans cet arrêt, le juge de Luxembourg fait une application des principes directeurs de l'action en restitution de taxes perçues en violation du droit de l'Union parfaitement similaire à sa jurisprudence relative à d'autres domaines et en particulier, à la fiscalité indirecte harmonisée. Il ne fait aucune distinction entre la restitution d'impositions indirectes harmonisées et la restitution d'impositions directes non harmonisées. Nous constatons une indifférenciation de jurisprudence, et ce, qu'elle vise le cas de domaines de compétence ayant fait l'objet d'un « transfert » à l'Union, ou de domaines relevant de la compétence exclusive des États.
439. Dans cette affaire, le litige portait sur une violation éventuelle de la liberté d'établissement du fait de l'obligation imposée aux filiales résidant dans l'État membre d'acquitter par anticipation l'impôt sur les sociétés au titre des dividendes versés à leurs sociétés mères ayant leur siège dans un autre État membre. Ce traitement a été considéré comme discriminatoire au regard de la différence existante comparativement aux filiales de sociétés mères résidentes du même État membre qui avaient la possibilité d'opter pour un régime d'imposition leur permettant d'échapper à cette obligation. La Cour a jugé que « *l'article 52 du traité exige que les filiales résidentes et leurs sociétés mères non-résidentes bénéficient d'une voie de recours effective pour obtenir le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subie au profit des autorités de l'État membre concerné à la suite du paiement anticipé de l'impôt par les filiales* »<sup>612</sup>.
440. Cet arrêt ouvre la voie aux actions en restitutions d'impositions indues en cas de violation des libertés de circulation par les systèmes de fiscalité directe des entreprises édictés

---

<sup>609</sup> Il s'agit de principes de jurisprudence constante applicables à l'action en restitution de sommes indues. Pour une application, v. notamment CJ, 15 septembre 1998, aff. C-231/96, Edis, Rec. I, p. 4951, points 19 et 34 ; CJ, 15 septembre 1998, aff. C-260/96, Spac, Rec. I, p. 4997, point 18 ; CJ, 10 juillet 1997, aff. C-261/95, Palmisani, Rec. I, p. 4025, point 27 ; CJ, 17 novembre 1998, aff. C-228/96, Aprile, rec. I, p. 7141, point 18 ; CJ, Dilexport, précité, point 25.

<sup>610</sup> CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 28 novembre 2000, C-88/99, Roquette Frères SA c/ Direction des services fiscaux du Pas-de-Calais, Rec. 2000, I, p. 465, §21.

<sup>611</sup> CJ, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, Metallgesellschaft Ltd et autres, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd, Rec. 2001, I, p. 1727.

<sup>612</sup> CJ, 8 mars 2001, idem, point 96.

souverainement par les États membres. Malgré l'absence d'harmonisation législative dans ce domaine, la compétence fiscale des États tend non seulement à faire l'objet de contraintes juridiques, mais également de contraintes financières en cas de violation du droit de l'Union. Cette « sanction » prend notamment la forme du remboursement d'impositions considérées comme indues par le juge de Luxembourg. Cette déclaration est susceptible, à la fois, d'avoir des répercussions financières notables pour les États, et de contraindre l'exercice de leurs compétences fiscales. Celles-ci sont *ipso facto* délimitées par le juge de l'Union.

441. Cette voie de droit offerte aux contribuables en cas de violation du droit de l'Union par les systèmes de fiscalité directe des entreprises a fait l'objet d'une consécration par l'arrêt « Test Claimants in the FII Group Litigation » rendu en grande chambre par la Cour de justice le 12 décembre 2006<sup>613</sup>.
442. Ces arrêts entérinent un principe fondateur applicable dans le cas d'une perte financière, due à un traitement fiscal différencié, en matière de distributions de dividendes de sociétés filiales à l'égard de sociétés mères non résidentes comparativement à celles effectuées aux sociétés mères résidentes du même État membre. Le principe désormais applicable est que dans cette situation : « *les dispositions du traité relatives à la libre circulation exigent que les sociétés résidentes et leurs sociétés mères non-résidentes bénéficient d'une voie de recours effective pour obtenir le remboursement ou le dédommagement de cette perte* »<sup>614</sup>. La Cour dégage des dispositions relatives aux libertés de circulation, la nécessité d'une action en répétition de l'indu qui soit effective. La désignation des juridictions compétentes et le règlement des modalités des recours en justice appartiennent encore, en principe, à l'ordre juridique interne des États. Quant à la qualification juridique des actions engagées par les contribuables lésés devant les juridictions nationales, il leur appartient, en principe, de préciser la nature et le fondement de leur action sous le contrôle de la juridiction de renvoi<sup>615</sup>.
443. L'autonomie procédurale et institutionnelle des États se trouve, en réalité, entravée en substance en raison de l'élargissement de ses conséquences aboutissant à ce qu'en cas de prélèvements de taxes par l'État, en violation du droit de l'Union, « *les justiciables ont droit au remboursement non seulement de l'impôt indûment perçu, mais également des montants payés à cet État ou retenus par celui-ci en rapport direct avec cet impôt* »<sup>616</sup>. Cela comprend également « *les pertes constituées par l'indisponibilité de sommes d'argent à la suite de l'exigibilité prématurée de l'impôt* »<sup>617</sup>. Ces conséquences « élargies » de l'action en restitution d'imposition indues, en matière de fiscalité directe des entreprises, formulées par l'arrêt précité « Test Claimants in the FII Group Litigation »<sup>618</sup>, ont été reprises par un arrêt « Test Claimants in the Thin Group Litigation », rendu en grande chambre par la Cour de justice, le 13 mars 2007<sup>619</sup>. Elles ont été consacrées par l'ordonnance de la Cour du 23 avril

---

<sup>613</sup>CJ, gde ch., 12 décembre 2006, aff. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2006, I, p. 11753, point 202.

<sup>614</sup>Ce principe a été formulé *in*, CJ, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, Metallgesellschaft Ltd et autres, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd, Rec. 2001, I, p. 1727, point 96 et repris *in* CJ, gde ch., 12 décembre 2006, aff. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2006, I, p. 11753, point 204.

<sup>615</sup>Ce principe a été précisé *in*, CJ, gde ch., 12 décembre 2006, aff. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2006, I, p. 11753, point 201 et a été repris *in* CJ, gde ch., 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2007, I, p. 2107, point 109 ainsi que dans l'ordonnance de la Cour, 4<sup>ème</sup> ch., 23 avril 2008, aff. C-201/05, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2008, I, p. 2875, point 111.

<sup>616</sup>CJ, gde ch., 12 décembre 2006, *idem*, point 205.

<sup>617</sup>CJ, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, Metallgesellschaft Ltd et autres, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd, Rec. 2001, I, p. 1727, points 87 et 88.

<sup>618</sup>CJ, Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 203.

<sup>619</sup>CJ, Gde ch., 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c/ Commissioners

2008 rendu dans l'affaire « The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation »<sup>620</sup>.

444. De ces arrêts découle le principe de jurisprudence constante selon lequel le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union telles qu'elles ont été interprétées par la Cour. Ce principe a fait l'objet de plusieurs applications en matière de fiscalité directe des entreprises, dont l'une, très récemment<sup>621</sup>. De ce principe découle le fait que l'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union, et ce, même dans un domaine relevant en principe de sa compétence exclusive telle l'imposition directe des entreprises<sup>622</sup>.
445. La seule exception réside dans le cas où un système juridique national refuserait la restitution de taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droit<sup>623</sup>. La Cour considère, en effet, que la protection des droits garantis en la matière par l'ordre juridique de l'Union n'impose pas le remboursement des impôts, droits et taxes perçus en violation du droit de l'Union lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets<sup>624</sup>. La formulation de cette exception pourrait laisser croire à la préservation de la compétence fiscale étatique. Il n'en est rien. L'appréciation d'un tel refus de remboursement est très stricte. La Cour considère qu'il s'agit d'une « *limitation d'un droit subjectif* » tiré de l'ordre juridique de l'Union qui doit être interprété « *de manière restrictive* »<sup>625</sup>. La fiscalité directe des entreprises, relevant en principe de la compétence exclusive des États, ne fait pas exception<sup>626</sup>.

---

of Inland Revenue, Rec. 2007, I, p. 2107, point 112.

<sup>620</sup> Ordonnance de la Cour, 4ème ch., 23 avril 2008, aff. C-201/05, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2008, I, p. 2875, point 114.

<sup>621</sup> CJ, 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, point 84 ; CJ, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA, non encore publié au recueil, point 71

<sup>622</sup> V. CJ, Metallgesellschaft e.a., précité, point 84 ; Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 202 ; CJ, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA, non encore publié au recueil, point 71.

<sup>623</sup> V. arrêts du 24 mars 1988, Commission/Italie, 104/86, Rec. p. 1799, point 6; du 9 février 1999, Dillexport, C-343/96, Rec. p. I-579, point 47; du 21 septembre 2000, Michailidis, C-441/98 et C-442/98, Rec. p. I-7145, point 31 ; du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 41 ; et du 15 septembre 2011, aff. C-310/09, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA, non encore publié au recueil, point 72.

<sup>624</sup> En ce sens, v. arrêts CJ, du 14 janvier 1997, Comateb e.a., C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, point 21 ; du 6 septembre 2011, Lady & Kid e.a., C-398/09, non encore publié au Recueil, point 18 ; et du 15 septembre 2011, aff. C-310/09, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA, non encore publié au recueil, point 72.

<sup>625</sup> V. CJ, 2 octobre 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, Rec. p. I-11365, point 95 ; et « Lady & Kid e.a. », précité, point 20.

<sup>626</sup> CJ, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA, non encore publié au recueil, point 73. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que le droit de l'Union s'oppose à ce que, lorsqu'un régime fiscal national tel que celui en cause au principal ne se traduit pas en lui-même par la répercussion sur un tiers de la taxe indûment acquittée par le redevable de celle-ci, un État membre refuse le remboursement des sommes payées par la société mère, au motif soit que ce remboursement entraînerait pour celle-ci un enrichissement sans cause, soit que la somme acquittée par la société mère ne constitue pas pour celle-ci une charge comptable ou fiscale, mais s'impute sur la masse des sommes susceptibles d'être redistribuées à ses actionnaires, point 76. Il s'appuie sur les constatations du juge de renvoi ayant relevé que le régime en cause au principal, concernant un précompte payé par une société mère à l'occasion de la distribution des dividendes et non pas une taxe perçue lors de la vente de produits, ne se traduit pas par une répercussion dudit précompte sur les tiers, tel l'acheteur, point 75.

446. Ces arrêts, rendus en matière de fiscalité directe des entreprises, dénotent d'une acception très extensive des modalités et des effets de l'action en restitution d'impositions indues favorisant très largement les contribuables nationaux<sup>627</sup>. Ces principes formulés par le juge de Luxembourg entravent l'exercice de la compétence fiscale du législateur, et ce, malgré son autonomie de principe. Il s'agit de l'illustration en matière de fiscalité directe des entreprises, du constat que le professeur Communier établissait dès 1990 selon lequel « (1) *e renvoi au droit interne ne laisse pas le champ libre au législateur national. Conformément à la jurisprudence de la Cour, ce dernier est tenu de concilier les règles procédurales nationales avec les impératifs communautaires et de respecter désormais certaines limites à son pouvoir* »<sup>628</sup>. En quelque sorte, il s'agit en l'espèce de la transposition au contentieux fiscal du principe de jurisprudence constante formulé par la Cour selon lequel « si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, celle-ci doit être exercée dans le respect du droit communautaire ».

447. La conception très extensive de l'action en répétition par la Cour connaît quelques tempéraments. Ceux-ci visent à atténuer la portée très large des principes d'équivalence et d'effectivité. En premier lieu, la Cour a refusé de s'immiscer dans la qualification des rapports juridiques établis entre l'administration fiscale d'un État membre et des sociétés de cet État, lors de la perception d'une imposition nationale ultérieurement reconnue contraire au droit de l'Union. Elle a considéré que cette qualification relevait du droit national<sup>629</sup>. En second lieu, elle a jugé qu'il appartenait au droit national de régler toutes les questions accessoires ayant trait à la restitution de taxes indûment perçues, tel le versement éventuel d'intérêts y compris la date à partir de laquelle ceux-ci doivent être calculés et leur taux<sup>630</sup>. Enfin, elle ne se reconnaît pas compétente à qualifier juridiquement les recours introduits par les contribuables devant les juridictions de renvoi. C'est aux demandeurs de déterminer la nature et le fondement de leur action que ce soit une action en restitution ou en une action en responsabilité sous le contrôle de la juridiction de renvoi<sup>631</sup>.

448. L'ensemble de ces éléments témoigne du caractère contraignant des directives. Les directives fiscales bénéficient de ce caractère contraignant dès lors que certaines de leurs dispositions ont été reconnues d'effet direct et qu'ainsi elles ouvrent la voie à d'éventuelles

---

<sup>627</sup> A cette conception très extensive des effets de l'action en restitution, s'ajoute une précision apportée par la Cour de justice, de longue date, dans un arrêt fondateur relatif à la directive 69/335 visant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. Le droit de l'Union s'oppose à ce que des actions en remboursement de droits perçus en violation de celle-ci puissent être rejetées au motif que l'imposition de ces droits procède d'une erreur excusable des autorités de l'Etat membre dans la mesure où les droits en cause ont été perçus pendant une longue période sans que ni celles-ci ni les assujettis n'aient été conscients de leur illégalité (v. CJ, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, Fantask, Rec. I, p.6783, points 35 à 40, spéc. point 41). Elle rejette ainsi ce que nous pourrions nommer l'invocation par l'Etat de sa « bonne foi » comme justification à la méconnaissance de l'illégalité de sa législation fiscale à l'égard du droit de l'Union. La Cour de justice encadre strictement les motifs qui pourraient être avancés par les Etats membres en vue de la justification de dispositions fiscales incompatibles, ce qui limite très nettement leurs possibilités d'échapper à une action en répétition.

<sup>628</sup> COMMUNIER J.M. et HATOUX B., « Restitution des taxes nationales perçues en violation du droit communautaire », RJF 2/90, p.90.

<sup>629</sup> CJ, 22 octobre 1998, aff. Jointes C-10/97 à C-22/97, Ministero delle Finanze c/ IN.CO.GE, Rec. I, p.6307, point 29.

<sup>630</sup> CJ, 21 mai 1976, aff. 26/74, Roquette frères c/ Commission, Rec. p. 677, points 11 et 12 ; CJ, 12 juin 1980, aff. 130/79, Express Dairy Foods, Rec. p.1887, points 16 et 17. Ce principe a fait l'objet d'une reprise quelque peu nuancée et restrictive dans une affaire relative à la fiscalité directe des entreprises, in CJ, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, Metallgesellschaft Ltd et autres, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd, Rec. 2001, I, p. 1727, points 86 à 89.

<sup>631</sup> Ce principe a été évoqué dans un arrêt rendu en matière de fiscalité directe des entreprises, in CJ, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, Metallgesellschaft Ltd et autres, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd, Rec. 2001, I, p.1727, points 81. Il a été repris dans un autre arrêt rendu dans ce domaine, in CJ, gde ch., 12 décembre 2006, aff. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2006, I, p. 11753, point 201.

actions en responsabilité contre l'État ainsi qu'à des actions en répétition de l'impôt indu. Néanmoins, ces instruments relèvent du contentieux. Ils ne participent pas à la mise en œuvre d'une harmonisation législative dans ce domaine. Aussi, ne sont-ils pas en mesure de pallier parfaitement le défaut d'harmonisation de ces directives dû à leur portée très insuffisante. Le juge de Luxembourg a consacré leur caractère contraignant, mais non leur caractère harmonisateur. À aucun moment, la Cour de justice n'a pu modifier en substance le défaut de portée harmonisatrice de ces directives. Il a uniquement fait application du régime juridique général des directives aux directives fiscales.

449. L'harmonisation fiscale illustre une intégration de nature juridique vouée à la mise en œuvre d'un droit fiscal européen. Or, son évolution dénote de l'impossibilité d'une telle perspective. Il n'est plus du tout question de tout harmoniser. En matière de fiscalité directe des entreprises, l'harmonisation n'est devenue qu'un simple instrument mis au service d'objectifs généraux de l'Union.
450. Les multiples échecs de l'harmonisation voulue par la Commission nous apprennent que seule une politique fiscale européenne basée sur un rapprochement minimal des fiscalités directes nationales peut être envisagée. L'objectif n'est pas de supprimer les différenciations fiscales, mais uniquement les distorsions fiscales susceptibles de porter atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur. Celle-ci ne peut se faire qu'au moyen d'une intégration de nature politique. C'est exactement ce à quoi répond la méthode de la coordination fiscale qui va se substituer à l'harmonisation au début des années 1990. Cette substitution s'explique en partie par la multiplicité des obstacles à l'harmonisation directement liés aux objectifs attendus de celle-ci par la Commission. Ces objectifs s'opposent clairement aux fondements juridiques prévus au traité.

## Conclusion Chapitre second

451. Les directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises ne témoignent pas d'une harmonisation de ce domaine juridique. En dépit de leur statut de directives conformes aux dispositions du traité, celles-ci, au travers de leur portée très limitée et de leur champ d'application étroit, n'aboutissent pas à une harmonisation effective des aspects de la fiscalité directe des entreprises qu'elles légifèrent.
452. Les lacunes inhérentes à ces dernières n'autorisent pas leur qualification de directives d'harmonisation telle qu'elle est unanimement admise. De manière assez paradoxale, la portée très limitée de ces directives les rend parfaitement conformes à la seule disposition du traité qui justifie l'adoption d'actes législatifs dans notre domaine à savoir l'article 94 TCE (115 TFUE). Cet article prévoit, en effet, la mise en œuvre d'un rapprochement des dispositions nationales qui auraient une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Or, les questions faisant l'objet de ces directives répondent parfaitement aux conditions de cette disposition. Le régime fiscal applicable aux fusions, scissions et apports d'actifs entre sociétés d'États membres différents ainsi que celui applicable aux sociétés-mères et filiales d'États membres différents ont une incidence directe sur le bon fonctionnement du marché commun. La limitation de leur portée nous permet ainsi de qualifier leur contenu de rapprochement et non d'harmonisation. Il s'agit de directives menant à un rapprochement conforme à cette disposition et non de directives conduisant à une harmonisation qui dépasseraient le champ de cet article du traité.
453. En conséquence, l'analyse de la portée des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises dénote d'une absence d'harmonisation dans ce domaine. Cela, en dépit de l'adoption de directives qui se limitent, en réalité, à assurer la neutralité fiscale de certaines opérations spécifiques que sont les flux financiers transfrontaliers subissant une double imposition incompatible avec la réalisation du marché intérieur. La double imposition surgit lors de la restructuration transfrontalière d'entreprises menant à des fusions ou à la constitution de groupes mères-filiales. La présence d'obstacles fiscaux est effective dans ces deux hypothèses. Ces obstacles fiscaux revêtent la forme de double imposition économique provoquée par la mise en œuvre concurrente de systèmes fiscaux nationaux. Lorsque ces opérations se réalisent entre sociétés d'États membres différents, elles donnent lieu à l'application de multiples systèmes fiscaux nationaux. Cette question est, le plus souvent, régie par la signature de conventions fiscales bilatérales. Ces directives se cantonnent ainsi à une appréhension globale, multilatérale et européenne de questions généralement prévues dans les conventions fiscales internationales bilatérales.
454. La volonté du législateur européen a été non pas de mettre en œuvre une véritable harmonisation fiscale européenne, mais uniquement de colmater les brèches résultant de la coexistence de vingt-sept systèmes fiscaux nationaux différenciés en vue d'améliorer la politique industrielle européenne. Il s'agit de faciliter les restructurations d'entreprises à l'échelle européenne tout en réduisant certains coûts fiscaux inhérents à ces opérations, mais sans pour autant ambitionner une harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Le seul apport de ces directives est la suppression des doubles impositions des revenus transfrontaliers intraeuropéens. Or, cet objectif aurait pu être atteint simplement par le biais de conventions fiscales internationales.
455. Les nombreuses incertitudes et lacunes inhérentes à ces directives ainsi qu'à leurs modifications conduisent à la mise en œuvre d'un rapprochement minimal des dispositions

fiscales nationales et non à une harmonisation véritable au sens d'une substitution des normes fiscales internes par des normes fiscales européennes justifiée par la fixation et la réalisation d'objectifs communs régit par la mise en œuvre d'un régime juridique homogène déterminé à l'échelle de l'Union. L'objectif souhaité d'une neutralité fiscale au sein de l'Union au moyen de l'édiction d'un « régime fiscal commun » tel qu'énoncé dans l'intitulé de ces directives n'est pas atteint. Les régimes prévus par ces directives permettent uniquement de dépasser la simple coexistence des régimes fiscaux nationaux et d'en atténuer les effets dommageables en vue de favoriser le regroupement d'entreprises, et plus largement, l'activité transfrontalière à l'échelle européenne.

456. Les instruments contentieux susceptibles de renforcer le caractère contraignant de ces directives ne sont pas en mesure de pallier le défaut d'harmonisation des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises.

457. Bien que l'effet direct ait été reconnu par le juge s'agissant des directives fiscales et que l'action en responsabilité contre l'État ainsi que la nécessité de la répétition de l'indu constituent des voies de droit offertes aux contribuables nationaux, cela n'est pas suffisant pour pallier l'insuffisance des directives du point de vue de leur fond. Ces voies de droit renforcent le caractère contraignant de la directive en tant qu'acte législatif européen.

458. L'effet direct des dispositions inconditionnelles et suffisamment précises des directives permet, en effet, aux contribuables de se prévaloir directement de ces dispositions, devant les juridictions nationales, à l'encontre de l'État. Les directives fiscales, et plus spécifiquement, la directive « mère-filiale » et la directive « fusion » ont vu cette possibilité reconnue à certaines de leurs dispositions par la Cour de justice de l'Union européenne. Cela permet non seulement d'accroître les contraintes pesant sur le législateur fiscal national ainsi que de sanctionner l'État en cas de non-transposition ou de transposition incorrecte ou tardive. Toutefois, cela ne résout pas les nombreux problèmes liés à la portée limitée de ces directives même si, ce principe fondamental oblige les États à respecter les engagements pris au sein de cet acte. L'effet direct garantit ainsi une application effective des directives fiscales, mais il ne peut en aucun cas pallier le défaut d'harmonisation lié à la portée très limitée des directives adoptées dans ce domaine.

459. Le même constat peut être formulé à l'égard de la reconnaissance de l'action en responsabilité contre l'État du fait d'une violation du droit de l'Union comprenant notamment les actes dérivés que sont les directives et de l'action en répétition de l'indu qui ont été consacrées en matière de fiscalité directe des entreprises et qui découlent de l'effet direct de nombres de dispositions invoquées en matière fiscale.

460. Ces voies de droit sont efficaces à la préservation des droits du contribuable émanant de l'ordre juridique de l'Union. Elles témoignent d'un accroissement considérable du champ matériel des dispositions de l'Union susceptibles d'être invoquées par les contribuables nationaux. Cependant, elles sont insuffisantes à nous faire admettre le caractère harmonisateur des dispositions des directives fiscales. La neutralité fiscale attendue de la mise en œuvre d'un « régime fiscal commun » est un échec. Les nombreuses lacunes inhérentes à ces directives en constituent la principale cause. L'origine de ces lacunes provient, bien évidemment, de la volonté des États de préserver leurs prérogatives dans ce domaine. Le recours aux voies contentieuses constitue un moyen de pression certain à l'égard des États membres. Toutefois, ces dernières ne sont pas susceptibles de pallier le déficit législatif en matière de fiscalité directe des entreprises tel qu'il s'exprime au sein du Conseil.

## Conclusion Titre premier

461. L'harmonisation fiscale européenne est une méthode en partie révolue. Deux éléments sont à retenir de cette affirmation. D'une part, la qualification d'harmonisation fiscale est constitutive d'une méthode au sens de méthode d'intégration. D'autre part, cette méthode est en partie révolue ce qui signifie qu'elle n'a plus lieu d'être.
462. Qu'est-ce qui justifie une telle affirmation? Cela traduit l'idée selon laquelle l'harmonisation ne constitue pas une méthode d'intégration effective en matière de fiscalité directe des entreprises. Deux principales raisons expliquent ce constat.
463. En premier lieu, l'harmonisation n'est pas une méthode d'intégration qui est expressément envisagée par les traités dans ce domaine. Ceci conduit au fait que sa mise en œuvre ne se justifie pas juridiquement. Par conséquent, la volonté de la Commission d'harmoniser cet aspect de la fiscalité directe dans le cadre du marché commun était parfaitement inopportune. Cette volonté ne faisait que traduire un dépassement des prérogatives de cette institution qui a été contrainte de relativiser sa volonté d'harmoniser lors des prémices du passage au marché intérieur et à la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire.
464. En deuxième lieu, l'absence de justification juridique doublée du flou inhérent à cette notion devait nécessairement conduire à son caractère révolu. Seul un simple rapprochement des fiscalités directes nationales ne pouvait être envisagé, ce qui se distingue très nettement de leur harmonisation. En conséquence, l'harmonisation fiscale a été exclue du processus d'achèvement du marché intérieur consacré par l'Acte unique européen de 1986 ce qui témoigne d'un changement profond de conception de la Commission qui n'envisage désormais l'harmonisation non plus comme une fin en soi, non plus comme une véritable méthode d'intégration, mais comme un simple instrument qui doit être mis au service d'objectifs généraux de l'Union. Ce changement de perspective de la Commission démontre le caractère en partie révolu de l'harmonisation s'agissant de la fiscalité directe des entreprises. Toutefois, cette méthode d'intégration n'est qu'en partie révolue, car c'est celle qui a été utilisée et qui continue de s'appliquer s'agissant de la fiscalité indirecte et notamment de la taxe sur la valeur ajoutée.
465. De ce fait, c'est au rapprochement de certains aspects de la fiscalité directe des entreprises qu'ont donné lieu les directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises. Ce rapprochement démontre l'appréhension de l'harmonisation fiscale, dans ce domaine, comme constitutive d'un simple instrument au service de trois objectifs généraux que sont : la loyauté des conditions de concurrence, l'adaptation des entreprises dans la perspective de la politique industrielle commune ainsi que l'exercice des libertés de circulation. C'est la réalisation de ces objectifs qui va conditionner l'adoption des trois directives fiscales du 23 juillet 1990 qui ne visent qu'à l'élimination des doubles impositions des activités transfrontalières. Cela, en vue de favoriser la loyauté des conditions de concurrence et d'éliminer certains obstacles fiscaux aux regroupements et restructurations d'entreprises ce qui facilite l'adaptation des entreprises dans la perspective de la politique industrielle commune.
466. L'apport très limité des directives « fusions » et « mères-filiales » et de leur modification au regard de leur champ d'application très étroit et de leur portée minimale nous autorise à remettre en question leur qualification de directives d'harmonisation pour traiter de directives de rapprochement. La directive « intérêts-redevances » ne fait pas exception. Ces directives conservent leur statut d'actes législatifs européens. Néanmoins, elles démontrent l'absence d'harmonisation véritable dans ce domaine.

467. Ce défaut d'harmonisation des directives fiscales européennes ne peut être compensé par le recours aux instruments contentieux. Ces derniers renforcent le caractère contraignant de ces directives, mais, en aucun cas, ils ne sont susceptibles de pallier leur portée minimale ne menant qu'à un simple rapprochement des dispositifs envisagés et non à leur harmonisation.
468. La reconnaissance par le juge de l'effet direct des directives fiscales comme l'action en responsabilité contre l'État et la répétition de l'indu constituent des mécanismes efficaces pour répondre à ce pour quoi ils ont été institués à savoir : permettre aux citoyens européens et notamment aux contribuables de revendiquer l'obtention de droits acquis et qui auront fait l'objet d'une violation par l'État législateur. Il s'agit, néanmoins, de voies contentieuses qui, par nature, ne sont pas destinées à modifier les carences législatives des directives européennes adoptées par le Conseil.

## **Titre second : La coordination fiscale, une méthode non contraignante**

469. L'irruption de la coordination fiscale dans l'Union coïncide avec la mise en place de l'Union économique et monétaire permise par le Traité de Maastricht en 1992. Cette méthode d'intégration n'était pourtant pas favorite dans un tel contexte.

470. Le rapport Werner du 8 octobre 1970 concernant la réalisation des étapes de l'Union économique et monétaire<sup>632</sup> énonce les différentes étapes nécessaires à sa réalisation. Il avance, évidemment, la nécessité d'un renforcement des politiques économiques, la coordination et l'harmonisation des politiques budgétaires<sup>633</sup> ainsi que l'abolition des obstacles aux mouvements de capitaux<sup>634</sup>. Qu'en est-il de la participation des politiques fiscales à une telle réalisation ? De manière assez surprenante, ce rapport affirme expressément que : « *dans le domaine des impôts directs, il faudra harmoniser certains types d'impôts qui sont susceptibles d'avoir une influence directe sur les mouvements de capitaux à l'intérieur de la Communauté. En l'occurrence, il s'agit notamment de l'harmonisation du régime fiscal appliqué aux intérêts provenant des valeurs mobilières à revenu fixe et aux dividendes* ». S'agissant plus spécifiquement de la fiscalité directe des entreprises, il y est inscrit qu'« *il faudra entamer et poursuivre activement l'harmonisation de la structure des impôts sur les sociétés* »<sup>635</sup>. Ce rapport, sur lequel reposent les fondations de l'Union économique et monétaire, défend la nécessité d'une harmonisation de la fiscalité directe des entreprises. Il a même été jusqu'à plaider pour la « poursuite active » d'une harmonisation qui n'a jamais débuté.

471. Or, ni l'Acte unique européen qui décida de l'établissement d'un grand marché intérieur sans frontières en estimant indispensable de le compléter par une véritable union économique et monétaire et en conférant à la Communauté les prérogatives nécessaires à une telle union, ni le Traité sur l'Union européenne qui institua l'union économique et monétaire n'ont envisagé une telle « harmonisation » de la fiscalité directe des entreprises au regard de la « *structure des impôts sur les sociétés* ». Les traités modificatifs qui ont suivi corroborent ce propos. Pourtant, une telle unification économique et surtout monétaire a mis en évidence les divergences entre les systèmes fiscaux nationaux ce qui a pu accroître la concurrence fiscale entre les États membres. La concurrence fiscale a progressivement vu sa mutation en une concurrence fiscale déloyale aux effets dommageables. Celle-ci se traduit, le plus souvent, par des mesures fiscales mises en œuvre dans un État prévoyant un niveau d'imposition inférieur à celui normalement prévu dans l'État en question et de façon générale, favorisant les non-résidents au détriment des résidents en vue d'attirer les capitaux et investissements d'un autre État<sup>636</sup>. Cette concurrence a, de fait, engendré des répercussions sur la stabilité économique et

---

<sup>632</sup>L'objectif d'une union économique et monétaire entre les pays membres de la Communauté économique européenne (CEE) avait été adopté par le sommet des Six à La Haye les 1<sup>er</sup> et 2 décembre 1969 et a été confirmé par le sommet des neuf de Paris des 19 et 21 octobre 1972 envisageant la fin des années 1980 comme objectif de réalisation. Néanmoins, les gouvernements n'ont pu se mettre d'accord sur le plan d'ensemble présenté par Pierre Werner, président du Gouvernement et ministre des Finances du Luxembourg.

<sup>633</sup>V. Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté dit "Rapport Werner", Supplément au Bulletin 11, 1970, 71 pages, spéc. p.20.

<sup>634</sup>Idem, p.21.

<sup>635</sup>Idem, p.21.

<sup>636</sup> Selon le point B du Code de bonne conduite adoptée le 1<sup>er</sup> décembre 1997, sont à considérer comme potentiellement dommageables : « *les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'Etat membre concerné. Un tel niveau d'imposition peut résulter du taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent* ». Il s'agit du critère établi par le code en vue d'identifier les mesures fiscales

budgétaire inhérente au nouveau contexte de l'Union économique et monétaire.

472. Le passage du marché commun à l'Union économique a consacré la nécessité d'un véritable rapprochement des législations fiscales nationales en matière d'imposition directe des entreprises. L'harmonisation fiscale n'est plus une méthode d'intégration appropriée notamment au regard des difficultés de diverse nature qu'elle engendre.

473. Le choix a été fait de substituer la méthode de la coordination fiscale à celle de l'harmonisation. Sa souplesse en fait une méthode parfaitement adaptée au contexte de l'Union économique et monétaire marqué une intégration renforcée des politiques économiques et budgétaires (chapitre 1). Le caractère politiquement incitatif de cette méthode la rend parfaitement appropriée au contexte dans lequel elle s'insère (chapitre 2).

## Chapitre premier : Une méthode adaptée au contexte de l'Union économique et monétaire

474. Contrairement à l'harmonisation, la coordination fiscale est une méthode relativement souple adaptée au contexte de l'Union économique et monétaire marquée par de nombreuses atteintes à l'égard des prérogatives fiscales étatiques. Le contexte de l'Union économique et monétaire est effectivement marqué par deux phénomènes venant interférer avec l'exercice souverain des prérogatives fiscales étatiques. Il s'agit d'une part, du développement de la concurrence fiscale déloyale aux effets dommageables au début des années quatre-vingt-dix et, de façon concomitante, de l'intégration renforcée des politiques économiques, budgétaires et monétaires.
475. Le choix de la coordination ne peut être réduit à la seule volonté de la Commission de pallier les blocages étatiques à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne. La coordination est intimement liée à l'évolution du contexte dans lequel elle est amenée. La coordination fiscale a été impulsée par la mise en place d'un nouveau contexte juridique et économique. La période sous examen voit le passage du marché commun à l'Union économique et monétaire qui engage une intégration économique très forte, ce qui nécessite de revoir le degré d'intégration des fiscalités nationales, véritable instrument des politiques économiques et budgétaires (section II). Le début des années 1990 est également marqué par une mondialisation accrue favorisant le développement de la concurrence fiscale souvent dommageable (section I). Ces deux éléments entravent fortement l'exercice des compétences fiscales étatiques ce qui nécessite l'abandon de l'harmonisation fiscale au profit de la coordination fiscale beaucoup plus flexible.

### Section I: La mise en place du marché intérieur marquée par le développement de la concurrence fiscale dommageable

476. La Commission européenne, sous l'impulsion de Mario Monti, a identifié, dans le cadre d'une approche nouvelle et globale, en 1996, trois grands défis. Il s'agit de la stabilisation des recettes fiscales étatiques, du bon fonctionnement du marché unique ainsi que de la promotion de l'emploi<sup>637</sup>. Ces défis sont parfaitement liés et se renforcent mutuellement<sup>638</sup>. En élaborant cette approche, la Commission a plaidé pour une plus grande coordination des fiscalités nationales au sein de l'Union européenne<sup>639</sup>. Il s'agit de la consécration de l'approche définie par celle-ci en 1990. Elle a proposé cette nouvelle approche au Conseil ECOFIN de Vérone de 1996. À ce stade, il est intéressant de relever que l'ensemble de ces objectifs est intimement lié à la problématique de la concurrence fiscale déloyale entre Etats entraînant des effets dommageables. Ce phénomène altère la capacité des États membres à collecter les recettes fiscales, entrave le bon fonctionnement du marché unique au regard notamment des

---

<sup>637</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne », SEC (96) 487 final, 20 mars 1996, Premier Mémoire Monti, reproduit par Agence Europe, Europe doc. n° 1981, 3 avril 1996. V. également MONTI M., « Fiscalité : voir ensemble les enjeux fondamentaux », RAE, n° 2, 1996, pp. 85-88.

<sup>638</sup> En ce sens, v. AUJEAN M., « Où en est-on des politiques d'harmonisation des législations fiscales en Europe ? », Droit et patrimoine, n° 73, juillet-août 1999, p. 9. relevant ce lien inextricable en ces termes : « (c)es trois objectifs sont en fait parfaitement complémentaires : en mettant fin aux distorsions de concurrence créées par la législation fiscale, on permet la réalisation du Marché intérieur, qui doit lui-même conduire à l'abaissement de la fiscalité sur le facteur travail et à un renforcement de l'efficacité dans les Etats membres de la perception de l'impôt ».

<sup>639</sup> V. Communication de la Commission européenne au Conseil, « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne. Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (97) 495, du 1<sup>er</sup> oct. 1997, 14 pages, spéc. § 3 à 11.

obstacles fiscaux qu'il engendre, ce qui peut freiner l'activité transfrontalière des entreprises et, par ricochet, la création d'emplois. Aussi, avant d'analyser la méthode et la teneur des propositions formulées par la Commission, il est indispensable d'appréhender ce phénomène dont la résolution a été considérée comme prioritaire. Cette hiérarchisation mise en œuvre par la Commission participe d'une stratégie ingénieuse visant à rassurer les États membres quant à la préservation de leurs recettes fiscales préalablement à la suppression éventuelle de certains obstacles fiscaux au marché unique.

477. La méthode de la coordination est adaptée à un contexte européen marqué par l'existence d'un marché de l'impôt (I) dont les effets sont principalement dommageables pour les États et pour l'Union (II).

## I/L'existence d'un « marché de l'impôt » européen

478. Existe-t-il un marché de l'impôt au sein du marché intérieur ? Répondre à cette question constitue le préalable nécessaire à l'analyse des effets dommageables de la concurrence fiscale qui, pour se réaliser, nécessite l'existence d'un marché. Comment pourrions-nous traiter du mécanisme de la concurrence fiscale déloyale sans avoir préétabli ses origines et son lieu d'exercice à savoir l'existence ou non d'un marché de la fiscalité ? Par-là, nous entendons, l'existence et l'exercice d'une concurrence fiscale sur un marché. Certains se sont posés cette question, tel le professeur Gastaud demandant si « *les États seraient-ils en concurrence sur le marché de l'impôt ? Les entreprises, devenues puissances politiques, constitueraient-elles la clientèle potentielle de ce marché ? Serait-ce, enfin, que la souveraineté s'exerce désormais dans l'ordre des pouvoirs économiques ? Les États seraient-ils devenus en quelque sorte les opérateurs économiques ?* »<sup>640</sup>. Il a été rejoint par le professeur Didier qui s'interroge également sur ce qu'évoque précisément l'expression « concurrence fiscale » s'opérant entre les États<sup>641</sup>. La résolution de cette interrogation est nécessaire, car même si la concurrence fiscale est une notion qui instinctivement paraît évidente, en dégager le contenu analytique et les conséquences sur les rapports entretenus entre les États ainsi que sur leur fiscalité est une question complexe.

479. Le rapport entre concurrence et fiscalité connaît de nombreuses positions. L'une d'entre elles est notamment de considérer que traiter de la concurrence en matière fiscale est « *excessif* »<sup>642</sup> dès lors qu'elle s'exerce « *entre des gens qui, précisément, ont le monopole de la non-concurrence* »<sup>643</sup> à savoir les États. Cette affirmation suscite un double questionnement. D'une part, il s'agit de se demander si la notion de concurrence est adaptée à la fiscalité (A), ce qui, d'autre part, soulève la question de l'existence d'un marché de l'impôt sur lequel s'exercerait une concurrence entre États membres (B).

---

<sup>640</sup> GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des États et la concurrence fiscale déloyale », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, p. 342.

<sup>641</sup> DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », *Archives de philosophie du droit*, n° 46, 2002, p. 105. L'auteur se demande si la notion de concurrence fiscale « *« doit (...) être prise au sens figuré, auquel cas la « concurrence fiscale » ne serait qu'une métaphore exprimant que les États vont baisser leurs impôts ? Ou bien, au contraire, doit-elle être prise au sens propre, auquel cas il existerait une concurrence entre États, identique à celle qui existe entre entreprises ?* »

<sup>642</sup> V. SALIN P., « L'harmonisation fiscale : une fausse bonne idée ? », *Droit et patrimoine*, n° 54, nov. 1997, pp. 20-21.

<sup>643</sup> V. SALIN P., *idem*, pp. 20-21.

## A) La notion de concurrence, une notion adaptée à la fiscalité ?

480. En premier lieu, il est nécessaire de partir du postulat admis de tous que la concurrence déloyale est une expression faisant partie de la sémantique de l'entreprise, du marché. Avant de pouvoir évoquer la concurrence déloyale, il faut préciser ce qu'est la concurrence appréhendée au sens commun. Aussi, allons-nous nous intéresser aux éléments caractéristiques de la concurrence et notamment à l'existence d'un marché sur lequel elle peut s'exercer.
481. La définition du marché ainsi que sa délimitation sont essentielles afin de pouvoir déterminer si l'impôt peut être considéré comme un produit soumis à concurrence. Cette concurrence qui s'exercerait sur un « marché de l'impôt ». Un marché sur lequel les opérateurs seraient les États et la clientèle, les contribuables, plus précisément les entreprises<sup>644</sup>.
482. Le terme de « marché » est assez vague, voire ambigu, car il peut être utilisé à des fins très diverses. Deux principales approches existent que sont l'approche économique et juridique<sup>645</sup>. L'approche économique retient deux éléments à savoir un lieu d'échange où se rencontre l'offre et la demande qui donne lieu à la détermination d'un prix<sup>646</sup>. L'approche juridique a approfondi cette définition par le biais d'une typologie en trois catégories que sont : le « *marché-lieu de rencontre* », le « *marché-population* » et le « *marché-méthode* »<sup>647</sup>. Le premier est un critère matériel se rapportant au marché sur lequel se rencontrent des personnes visées par le deuxième critère qui est d'ordre personnel. Quant au troisième critère, il renvoie à la méthode adoptée afin que les personnes exerçant sur le marché procèdent à d'éventuelles transactions. Ces définitions sont insuffisantes pour établir l'existence d'un marché de l'impôt. Nous allons analyser les conditions d'existence du marché au regard du droit commun avant d'établir s'il existe un marché « spécial » de l'impôt.
483. Deux critères sont indispensables à l'existence du marché<sup>648</sup>. Il s'agit de l'existence d'une offre et d'une demande ainsi que la nécessité du caractère substituable des produits ou services offerts. Des produits substituables doivent être entendus comme des produits « *considérés comme similaires par l'utilisateur en raison de leurs propriétés, de leurs prix et de leur usage* »<sup>649</sup>. Ces critères sont largement admis que ce soit tant par les théories

---

<sup>644</sup> GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, pp. 341-349.

<sup>645</sup> Au sens commun, le marché peut être défini de trois manières : comme une relation qui établit les conditions d'échange dans le sens d'une convention portant sur la fourniture de marchandises, de services et de valeurs ; comme un lieu de vente, d'échange à savoir un lieu où se tient une réunion périodique des marchands de denrées alimentaires et de marchandises d'usage courant ; et enfin comme une opération commerciale, financière étant un ensemble des offres et des demandes concernant une catégorie de biens, de services de capitaux, v. Le nouveau Petit Robert de la langue française, 2008, p. 1534. Pour notre analyse, seules les deux dernières définitions vont nous permettre de dégager les éléments caractéristiques de la notion de marché : un lieu d'échange sur lequel s'exerce une opération commerciale.

<sup>646</sup> V. FLOUZAT D., Economie contemporaine, t. 1 Les fonctions économiques, PUF, 1983, p. 595 cité par De VAUPLANE H., in « Les notions de marché », Revue de droit bancaire et de la bourse, n° 36, mars/avril 1993, p. 62 qui définit le marché comme un « *lieu où se rencontrent les demandes des acheteurs et les offres des demandeurs d'un bien donné ; l'ajustement des offres et des demandes détermine le prix du bien* ». V. également PICARD P., Eléments de micro-économie, théorie et applications, Editions Montchrestien, 1994.

<sup>647</sup> Cette typologie est attribuée à DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », Archives de philosophie du droit, n° 46, 2002, pp. 105-106.

<sup>648</sup> En droit interne, la Cour de Paris a précisé cette notion en la définissant comme « *le lieu théorique où se confrontent l'offre et la demande de produits ou de services qui sont considérés par les acheteurs ou les utilisateurs comme substituables entre eux mais non substituables aux autres biens ou services offerts* », v. Cour de Paris, 17 juin 1992, BOCCRF, n°13/92. Le Conseil de la concurrence définit le marché, de manière très générale, comme « *le lieu sur lequel se rencontrent l'offre et la demande pour un produit ou service spécifique* », Rapport 1991, p. 48.

<sup>649</sup> Communication de la Commission européenne sur les accords d'importance mineure, 3 septembre 1986,

économiques que juridiques. Pour savoir si une pratique peut être en mesure de fausser le jeu de la concurrence, il est primordial de définir le ou les marchés susceptibles d'être affectés cette dernière. Il s'agit de la notion de marché « pertinent ».

484. La notion de marché « pertinent » est identique à celle de marché appréhendée au sens commun. Ce qui est plus intéressant c'est la délimitation du marché pertinent. L'intérêt de la délimitation du marché pertinent réside dans le fait qu'elle « *constitue le support pour apprécier si une atteinte est portée ou susceptible d'être portée à la concurrence, le marché pertinent est en effet le lieu de confrontation des concurrents* »<sup>650</sup>. Cela signifie que « (...) *la définition du marché sert à définir les contours de la concurrence potentielle* »<sup>651</sup>. En d'autres termes, « *la définition du marché permet d'identifier et de définir le périmètre à l'intérieur duquel s'exerce la concurrence entre les entreprises* »<sup>652</sup>. C'est à travers la délimitation du marché pertinent qu'il est possible d'établir si le comportement des opérateurs agissant sur ce marché est susceptible d'altérer la concurrence. Cette délimitation permet de constater le passage d'une concurrence loyale à une concurrence déloyale dont les effets sont dommageables. Le caractère dommageable renvoie directement aux effets potentiels de la concurrence fiscale déloyale. Pour certains, « *l'adaptation des contours du marché constitue le moyen de mieux rendre compte de la réalité économique* »<sup>653</sup> ou de la réalité fiscale s'agissant de la concurrence fiscale entre États européens. Mais est-ce suffisant ? La seule délimitation du marché suffit-elle à apprécier un comportement déloyal ? Avant de répondre à cette interrogation, il est nécessaire de procéder à la justification de la recherche du marché pertinent.

485. La délimitation du marché pertinent a pour « *objet d'apprécier l'importance du pouvoir de monopole d'une entreprise* »<sup>654</sup>. Il s'agit, de ce fait, d'une étape nécessaire à la qualification de l'attitude d'une entreprise sur le marché et surtout à l'appréciation de son comportement et de son poids sur celui-ci. Il est intéressant de faire le parallèle avec l'attitude des États sur le « marché de l'impôt » dans la mesure où ils se comportent comme de véritables opérateurs économiques, telles des entreprises qui offriraient un service, l'impôt, au meilleur prix ou dirons nous plutôt « au meilleur taux ». Cette délimitation est intéressante afin d'établir le monopole de chaque État sur ce marché. L'un des critères de détermination du marché pertinent est le critère géographique. C'est un critère pris en considération par les autorités de contrôle qui « *adaptent généralement les contours du marché géographique sur lequel intervient l'entreprise soupçonnée d'exercer son pouvoir de domination afin de rendre compte de sa puissance économique réelle* »<sup>655</sup>. Pour ce qui nous intéresse, à savoir la concurrence s'exerçant en matière de fiscalité directe des entreprises entre les États membres, le marché pertinent est le marché intérieur.

486. Au sens du droit commun, le terme de concurrence appartient au vocabulaire du marché. Il se définit comme une « *compétition économique ; offre par plusieurs entreprises distinctes et*

---

JOCE C 231, 12 septembre 1986. cité par VOGEL L., in « Les limites du marché comme instrument du droit de la concurrence », JCP, éd. G, 1994, n° 6, 3737, p. 73.

<sup>650</sup> BIDAUD L., La délimitation du marché pertinent en droit français de la concurrence, Bibliothèque de droit de l'entreprise, Litec, 2001, p.18.

<sup>651</sup> Conseil de la concurrence, Avis 97-A-18 du 8 juillet 1997 relatif à une demande d'avis du Ministre délégué aux finances et au commerce extérieur concernant l'application de l'article 10-1 de l'ordonnance du secteur du disque, BOCCRF 17 septembre 1997. V. Rapport 1990 p. 35 ; et 1991, p. 47.

<sup>652</sup> Communication de la Commission européenne sur la définition du marché en cause, 9 décembre 1997, JOCE, C 372/5, point 2. Le marché en cause est l'équivalent dans le vocabulaire communautaire du marché pertinent. V. Etude DGCCRF, novembre 1995 sur le marché pertinent.

<sup>653</sup> VOGEL L., « Les limites du marché comme instrument du droit de la concurrence », JCP, éd. G, 1994, n° 6, 3737, p. 73.

<sup>654</sup> VOGEL L., idem, p. 73.

<sup>655</sup> VOGEL L., idem, p. 75.

*rivales, de produits ou de services qui tendent à satisfaire des besoins équivalents avec, pour les entreprises, une chance réciproque de gagner ou de perdre les faveurs de la clientèle »<sup>656</sup>. Il désigne « une modalité de fonctionnement du marché dans laquelle la liberté de choix de chacun des opérateurs peut s'exprimer pleinement »<sup>657</sup>. Quant à la concurrence déloyale, il s'agit d'un « fait constitutif d'une faute qui résulte d'un usage excessif, par un concurrent, de la liberté de la concurrence, par emploi de tout procédé malhonnête dans la recherche de la clientèle, dans la compétition économique »<sup>658</sup>. Ces définitions fournies par le dictionnaire de vocabulaire juridique<sup>659</sup> ne visent pas les États, mais bien les entreprises.*

487. Traiter de la concurrence fiscale déloyale entre les États est pour le moins surprenant. Par définition, l'expression de concurrence déloyale « appartient au monde marchand du commerce, elle relève de l'activité de l'entreprise et suppose tout à la fois, la liberté dans le commerce et l'interdiction de moyens illicites destinés à détourner, au détriment des autres opérateurs, la clientèle d'un marché donné »<sup>660</sup>. Le paradoxe dans cette expression réside dans la cohabitation de deux termes qui devrait normalement être parfaitement opposés que sont : la concurrence et la fiscalité. La concurrence renvoie au monde du marché et de l'entreprise. La fiscalité est réservée au domaine étatique et constitue, par nature, une prérogative régaliennne de l'État, voire plus encore, car « l'impôt traditionnellement est l'expression d'une pleine souveraineté de l'État »<sup>661</sup>. Cette expression a, néanmoins, été unanimement consacrée comme renvoyant à l'attitude d'États, adoptant un certain nombre de mesures fiscales sans avoir forcément de lien avec leur structure d'imposition, en vue de conserver sur leur territoire leur base fiscale ou d'attirer la base fiscale d'autres États voisins. Ces mesures sont généralement très favorables aux contribuables, car elles visent à les maintenir ou à les attirer sur le territoire national. Il s'agit de la définition de la concurrence fiscale déloyale. Elles engendrent ainsi une baisse du niveau effectif d'imposition et de nombreuses distorsions constituant ainsi une source d'inégalité entre les différentes bases taxables. Il s'agit de l'illustration des effets potentiellement dommageables de la concurrence fiscale déloyale mise en œuvre entre les États que nous visons, dans ce cas, par la dénomination de : concurrence fiscale dommageable. Le caractère déloyal de la concurrence fiscale entre États réfère à la forme de celle-ci, quant au caractère dommageable, il renvoie à ses effets.

488. L'impôt, par définition, constitue un prélèvement pécuniaire à caractère obligatoire, définitif et sans contrepartie, opéré auprès des contribuables par voie d'autorité et perçu au profit d'une collectivité publique afin de couvrir les charges publiques<sup>662</sup>. Si nous opposons le marché et la concurrence à l'impôt, il nous est possible de relever une double contradiction. D'une part, le marché se traduit par une libre concurrence des opérateurs économiques que sont les entreprises, alors que l'impôt se caractérise par son caractère obligatoire vis-à-vis des contribuables. D'autre part, une seconde contradiction réside dans les buts assignés au marché et à l'impôt qui ne sont pas spécifiquement les mêmes. Le but du marché est d'attirer le plus grand nombre de clients. Pour cela, les entreprises vont faire jouer la concurrence. A *contrario*, l'impôt a un rôle redistributif. Son but est de permettre à l'État de financer des

<sup>656</sup> CORNU G., Vocabulaire juridique, QUADRIGE/PUF, 2001, p. 188.

<sup>657</sup> DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », Archives de philosophie du droit, n° 46, 2002, p. 106.

<sup>658</sup> CORNU G., Vocabulaire juridique, QUADRIGE/PUF, 2001, p. 188.

<sup>659</sup> Idem.

<sup>660</sup> GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des États et la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, p. 342.

<sup>661</sup> GASTAUD J.-P., idem, p. 341.

<sup>662</sup> GROSCLAUDE J. et MARCHESSOU P., Droit fiscal général, Dalloz, Collection Cours, 4<sup>e</sup> éd., 2003, 498 p., spéc. p. 2 ; LAMULLE T., Droit fiscal, édition 2005/2006, Collection manuels, Gualino éditeur, Août 2005, 499 p., spéc. p. 24. ; GAUDEMET P.-M. et MOLINIER J., Finances publiques, tome II, p. 23, Paris, Montchrestien, 6<sup>e</sup> éd., 1997.

politiques communes permises par la contribution de chacun à l'impôt.

489. En apparence, rien ne paraît lier marché et impôt. Si nous nous contentions de cela, la seule conclusion possible serait de relever le caractère parfaitement incongru de l'expression « concurrence fiscale » qui serait parfaitement inadaptée. Toutefois, cette contradiction théorique est à nuancer en pratique. La pratique témoigne, en effet, de l'existence d'un marché européen de l'impôt.

## B) L'effectivité d'un « marché de l'impôt » européen

490. L'impôt est caractérisé par deux critères. Il s'agit de l'absence de contrepartie et de son caractère obligatoire. Nous allons les analyser successivement.

491. S'agissant, en premier lieu, du critère de l'absence de contrepartie de l'impôt. Comme l'a très justement expliqué le professeur Didier, il est des biens que seul l'État peut offrir, le marché étant parfaitement inapte à offrir ce type de biens. Ces biens proposés par l'État qui, dans ce cas, se substituerait au marché seraient, ce que les économistes appellent « *les biens collectifs* »<sup>663</sup>. Les juristes utilisent la dénomination de services publics<sup>664</sup>. Il s'agit de biens dont la jouissance est permise à la collectivité c'est-à-dire à l'ensemble des personnes présentes sur le territoire national. Les biens collectifs ne sont pas aptes à faire l'objet d'un marché. Seul l'État est susceptible de les proposer ce qui conduit à une substitution de l'État au marché<sup>665</sup>.

492. Cela signifie qu'un investisseur peut parfaitement avoir besoin de ces services notamment pour y investir ses capitaux. Seul l'État est en capacité d'apporter ces services à l'investisseur. Par conséquent, l'investisseur a besoin de l'État et doit traiter avec lui. C'est précisément cet élément qui autorise l'identification du marché sur lequel s'exerce la concurrence fiscale<sup>666</sup>. C'est exactement ce que démontre Jean-Louis Besson lorsqu'il explique que « *l'optimisation fiscale ne consiste donc pas simplement à aller là où les taxes sont les plus faibles, mais là où le rapport coût/avantages est le plus élevé* »<sup>667</sup>. Cela signifie que les investisseurs ne vont pas s'accommoder d'un impôt moins élevé pour prendre la décision de localiser leurs activités dans tel ou tel État. Le gain fiscal est, certes, un élément d'importance, mais uniquement, dans la mesure où il est accompagné de services collectifs et d'infrastructures de qualité<sup>668</sup>. Il est parfaitement possible de constater que des entreprises localisent leurs activités dans certains États à charge fiscale plus importante dès lors que ces derniers proposent en contrepartie des infrastructures importantes et de qualité. La prise en compte des biens collectifs que seul l'État est en mesure de proposer, lors du choix de l'État de localisation, par les entreprises, corrobore parfaitement cette théorie.

---

<sup>663</sup> LEVEQUE F., *Economie de la réglementation*, La Découverte « Repères », 1998, p. 8 ; MARCHAND Ch., *Economie des interventions de l'État*, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », p. 17 cités par DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », *Archives de philosophie du droit*, n° 46, 2002, p. 107.

<sup>664</sup> En droit européen, la dénomination utilisée est celle de « services d'intérêt général ».

<sup>665</sup> En ce sens, v. DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », *Archives de philosophie du droit*, n° 46, 2002, p. 107. C'est ce que l'auteur nomme « *le marché de l'environnement public* ». La même idée est développée par d'autres spécialistes notamment HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIES T., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », *Revue de l'OFCE*, n° 70, juillet 99, p. 95 traitant de la « *combinaison prélèvements-services fournis* ». V. le même raisonnement repris par VALLEE A., *Les systèmes fiscaux*, Collection Points, série économie, 2000, p. 210.

<sup>666</sup> En ce sens, v. DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », *Archives de philosophie du droit*, n° 46, 2002, p. 107.

<sup>667</sup> BESSON J.L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », *RFFP*, n° 70, 2000, p. 238.

<sup>668</sup> En ce sens, v. notamment LAMBERT T., « Réflexions sur la concurrence fiscale », *Recueil Dalloz*, 2010, p. 1733 et s.

493. Aussi, l'élément caractéristique de l'impôt visant à considérer que ce dernier doit se faire sans contrepartie, peut-il être remis en cause en pratique. L'investisseur qui, par définition, a besoin d'investir ses capitaux, dans le meilleur environnement qui soit, peut avoir besoin de services collectifs que seul l'État est en mesure de proposer. Ce critère est même susceptible de déterminer son choix de localisation dans un État dont la fiscalité peut être plus ou moins conséquente. En cela, l'impôt versé par l'investisseur aurait bien une contrepartie que serait un cadre plus favorable pour ces investissements grâce aux nombreux services publics de qualité mis en œuvre par l'État. Cet élément est l'illustration de l'existence d'une offre par les États de services participant d'un environnement propice aux investisseurs en contrepartie du paiement d'un impôt. Cet échange entre une offre et une demande est significatif d'une première étape vers la démonstration de l'existence d'un marché de l'impôt.

494. Le second élément caractéristique de l'impôt est son prélèvement par voie d'autorité. Ce critère est avéré en théorie, mais il nécessite quelques nuances en pratique. Remémorons-nous que la constitution du marché nécessite une condition d'offre et une condition de demande, mais pour un produit ou un service spécifique. C'est le critère de « substitutalité » nécessaire à la reconnaissance d'un marché. Cette spécificité du produit ou service est un critère primordial dans la mesure où le demandeur attend en contrepartie du paiement un bien spécifique qui lui sera attribué. Or, conformément à notre raisonnement, les biens susceptibles d'être proposés par l'État en contrepartie du paiement de l'impôt sont les biens collectifs, qui, par nature, ne sont pas spécifiquement attribués aux investisseurs. *A fortiori*, pour que la qualification de marché applicable à l'impôt soit retenue « *il faut vérifier que l'État (soit) en mesure de réserver le bénéfice de l'environnement public qu'il offre à un intervenant déterminé* »<sup>669</sup>. En pratique, cette condition est remplie dès lors que le bénéfice des services publics est exclusivement réservé à toute personne résidant fiscalement sur le territoire de l'État les proposant. La présence sur le territoire géographique de l'État est, de fait, une condition au bénéfice et à l'accès des services collectifs<sup>670</sup>. Par conséquent, si l'État limite l'accès à ses services à une contrepartie que serait le paiement de l'impôt, il est possible de voir l'existence d'un marché de l'impôt. Dans cette situation, en effet, l'État offre des services publics spécifiques et favorables à des demandeurs que sont les investisseurs. Il s'agit des entreprises qui doivent payer un « prix » constitué par l'impôt pour pouvoir investir leurs capitaux dans cet État et avoir accès à ses services publics.

495. Dans ce cas, l'impôt n'est pas prélevé par contrainte. Il est payé volontairement en vue d'accéder au territoire, qui est une condition inhérente au bénéfice de services publics favorables spécifiques. Ce raisonnement n'est pas admis de tous. Certains ne reconnaissent pas la présence des critères pourtant nécessaires à l'existence du marché de l'impôt qui justifierait l'évocation d'une concurrence fiscale<sup>671</sup>. La raison principale en est que l'impôt a pour contrepartie un accès des contribuables à des services collectifs et non individualisés. En ce sens, le contribuable n'a pas le choix des produits et se trouve contraint d'accepter les produits dans leur globalité, comme proposés par l'État. Dans ce cas, l'impôt n'est pas susceptible d'être soumis à concurrence<sup>672</sup>. C'est l'absence de la détermination de produits et de prix en fonction de considérations individuelles qui peut laisser penser que la concurrence fiscale n'existe pas vraiment.

---

<sup>669</sup> DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », Archives de philosophie du droit, n° 46, 2002, p. 108.

<sup>670</sup> En ce sens, v. DIDIER P., *idem*, p.109.

<sup>671</sup> Il s'agit de la substituabilité des produits proposés par l'Etat passant par leur identification ainsi que de leur prix.

<sup>672</sup> V. en ce sens, BESSON J.L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », RFFP, n° 70, 2000, p. 235 défendant l'idée selon laquelle les « *consommateurs-citoyens sont imposés indépendamment de leurs préférences individuelles* ».

496. Les contribuables, en effet, dans leur choix de délocalisation sont amenés à choisir un système d'imposition globale qui correspondrait, éventuellement, le plus à leurs préférences. Ce constat fait dire aux contradicteurs que « *le contribuable n'a pas le choix des produits* »<sup>673</sup>, ou plutôt dirons-nous n'a pas le choix de produits spécifiques répondant à un besoin personnel spécifique. Cette thèse n'est pas complètement fondée. Il est indéniable qu'un contribuable qui fait le choix de se localiser dans un État s'engage à accepter le système d'imposition tel qu'il a été conçu afin de bénéficier de services collectifs qui lui conviendraient. Toutefois, dans le contexte mondialisé, et encore plus au sein du marché intérieur, les États tentent d'adapter leurs structures d'imposition ainsi que leurs infrastructures publiques aux besoins des investisseurs. Le but est d'en attirer le plus grand nombre. La baisse constante de l'impôt sur les sociétés depuis quelques années ou bien encore l'octroi d'avantages fiscaux personnalisés et individuels vont dans ce sens. À cela s'ajoute, la mise en avant par les États de services collectifs de qualité. Ils proposent des produits de qualité en contrepartie d'un prix constitué par un impôt souvent allégé, pour lequel les investisseurs vont ou non opter après avoir établi le rapport coût/avantages.
497. *A fortiori*, cette seconde caractéristique que nous avons pu relever s'agissant des buts assignés à l'impôt et au marché, comme pouvant paraître antinomiques en théorie, se rejoint en pratique. L'impôt a, certes, un rôle redistributif, mais sa mission essentielle est de permettre à l'État de percevoir des recettes en vue de financer ses politiques. Or, le marché de l'impôt lui permet de percevoir des revenus d'investisseurs qui vont, pour pouvoir accéder à ses services, payer l'impôt. En cela, il n'est pas contradictoire d'assimiler l'impôt et le marché et de conclure à l'existence d'un marché de l'impôt. De surcroît, la concurrence s'exerçant entre États sur ce marché est comparable à la concurrence s'exerçant entre entreprises. Sur le marché de l'impôt, les États se comportent comme de véritables opérateurs économiques, en tentant de proposer un impôt attractif en vue d'attirer le plus grand nombre d'investisseurs ce qui accroît les recettes perçues par les États.
498. Cette démonstration, nous autorise à penser qu'il existe effectivement un marché de l'impôt, où les véritables opérateurs économiques sont les États, qui, en proposant des services publics favorables, en contrepartie d'un impôt qui sera le plus bas possible, a donné lieu à une véritable concurrence fiscale entre ces derniers. La mondialisation a accru la dimension et les effets de la concurrence fiscale, qui aujourd'hui, s'exerce sur un marché mondialisé. Ceci provoque une plus forte mobilité des investisseurs et, de fait, un abaissement important de l'imposition sur les bénéficiaires des sociétés visant à les attirer.
499. La fiscalité est ainsi devenue le domaine symptomatique d'un dessaisissement des États, soumis un peu « contre leur gré » aux forces du marché contaminé par une concurrence fiscale accrue souvent déloyale les contraignant à abaisser leur fiscalité. En témoignent notamment les pertes de recettes fiscales, contrepartie nécessaire à l'attrait de nouveaux investissements et témoignage d'une soumission des États aux données économiques qu'est le marché sur lequel s'exerce cette concurrence. Il s'agit de l'un des effets dommageables de la concurrence déloyale s'exerçant entre les États membres.
500. L'étude du phénomène de mondialisation, entres autres, à l'origine de l'émergence d'une concurrence fiscale entre les États européens, implique l'étude des interactions entre l'État et le marché. L'émergence de cette économie mondialisée suscite de nombreuses interrogations sur le devenir des États-nations et les risques de « *dissolution des prérogatives des États* »<sup>674</sup>.
501. Cette « dissolution » est démontrée par les nombreux effets dommageables de la

<sup>673</sup> BESSON J.L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », RFFP, n° 70, 2000, p. 235.

<sup>674</sup> BENICHI R., Histoire de la mondialisation, Vuibert, 2<sup>e</sup> éd., 2006, p. 233.

concurrence fiscale entre les États membres de l'Union européenne.

## II/Le développement des effets dommageables de la concurrence fiscale entre États membres

502. Nombreux sont les spécialistes qui apportent des contributions au débat traitant des effets de la concurrence fiscale. Heureusement, les opinions sont nuancées et ne se limitent pas aux deux extrémités représentées, d'un côté par les ultralibéraux appelant à une pleine concurrence fiscale, et d'un autre côté par les partisans d'un rejet total de cette dernière. Certains ont tenté une typologie de la concurrence fiscale en y distinguant la « zone blanche » constituée des pratiques fiscales acceptables donnant lieu à une concurrence fiscale saine, la « zone noire » représentant les pratiques fiscales inacceptables impulsant une concurrence fiscale dommageable, et la « zone grise » que sont « *les pratiques qui sont problématiques et qui pourraient dans l'avenir justifier des initiatives ou des actions* »<sup>675</sup>. De manière synthétique, cela revient à distinguer, d'une part, la concurrence fiscale admise qui porte sur le niveau général d'imposition dans les États membres, libres de déterminer leurs structures et leurs taux d'imposition sur les sociétés. Et d'autre part, la concurrence fiscale qui devient dommageable est « prohibée » dès lors qu'elle s'exprime par la volonté de ces États d'attirer la base imposable d'autres États membres en mettant en œuvre un certain nombre de mesures favorables aux investisseurs visant à les inciter à localiser leurs activités dans ces États ou à s'y maintenir. Enfin, de manière intermédiaire, se trouvent des mesures contestables, mais admissibles dont l'intention est d'attirer les bases imposables des États voisins, mais dont l'« *impact en termes de perte de recettes ou d'emplois demeure limité* »<sup>676</sup>. Messieurs Saint-Étienne et Le Cacheux ont opté pour la distinction entre une concurrence fiscale « *productive* » et « *prédatrice* »<sup>677</sup>. L'une est saine dans la mesure où les écarts de fiscalité entre les États membres obligent ces derniers à revoir leurs systèmes d'imposition dans leur structure et dans leur taux, et le plus souvent à la baisse. L'autre est dommageable dès lors qu'elle se caractérise par une déstructuration des systèmes d'imposition notamment par le biais d'un transfert de la charge fiscale sur les revenus les moins mobiles.

503. Il est largement admis qu'au sein du phénomène de concurrence fiscale, une distinction doit être établie. Nous avons choisi de distinguer les effets bénéfiques de la concurrence fiscale justifiée, voire nécessaire (A), des effets de la concurrence fiscale déloyale entraînant des effets dommageables (B). Ces développements seront, bien entendu, principalement axés sur la fiscalité directe des entreprises qui révèle parfaitement les incidences de la concurrence fiscale visant notamment les investisseurs les plus mobiles, que sont majoritairement les entreprises, et de fait la fiscalité sur le capital par opposition à la fiscalité du travail.

---

<sup>675</sup> Cette tentative de catégorisation a été établie par AUJEAN M. (sous la direction de), « La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives », in *Croissance équitable et concurrence fiscale*, CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, pp. 277-279.

<sup>676</sup> AUJEAN M. (sous la direction de), *idem*, p. 278.

<sup>677</sup> Conseil d'Analyse économique, « *Croissance équitable et concurrence fiscale* », Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, p. 31.

## A) Les effets bénéfiques de la concurrence fiscale

504. Les partisans de la concurrence fiscale avancent généralement quatre arguments principaux à la défense de la concurrence fiscale comme recelant des effets bénéfiques. La concurrence fiscale permettrait ainsi de maintenir les spécificités fiscales nationales (§1), de la diminuer la pression fiscale et corrélativement la dépense publique (§2), d'éviter une surimposition du capital (§3) et de permettre une convergence « naturelle » des systèmes fiscaux (§4). Nous allons rapidement nous rendre compte qu'ils ne résistent pas à l'analyse. Celle-ci sera, de fait, ponctuée de critiques.

### §1) Le maintien des spécificités fiscales nationales

505. La concurrence fiscale est, par nature, le symbole de l'autonomie des États décidant seuls de la structure et de leur niveau d'imposition. C'est l'illustration parfaite de l'exercice de la compétence fiscale étatique. L'impôt est le lien entre le citoyen et l'État, décidé par l'État qui le prélève sur les citoyens. Ce lien est exacerbé en matière d'impôts directs. L'État adapte principalement son système fiscal en fonction de considérations strictement nationales, qu'elles soient historiques, culturelles ou géographiques. Une mauvaise posture géographique peut ainsi justifier le recours à un impôt plus élevé, susceptible de compenser des pertes budgétaires en raison de son éloignement des marchés ou de déficiences structurelles importantes. Néanmoins, à ces arguments peut être opposé le fait qu'il n'y ait aucune certitude quant au fait que la concurrence puisse préserver les choix économiques et sociaux de chaque État<sup>678</sup>. De surcroît, l'analyse de la répartition des taux d'imposition au sein des différents États de l'Union n'est pas systématiquement justifiée par leur localisation géographique<sup>679</sup>.

### §2) Baisse de la pression fiscale et corrélativement de la dépense publique

506. Cet argument vise à défendre le libre jeu de la concurrence fiscale comme aboutissant, à terme, à une baisse des taux de prélèvement et, de fait, de la pression fiscale ce qui entraîne une diminution des dépenses publiques. L'argument de la baisse des taux de prélèvements est le plus souvent invoqué par les économistes plutôt libéraux ayant pour conviction que le jeu de la concurrence ne doit faire pas l'objet d'un interventionnisme étatique pour pouvoir être efficace. La concurrence doit être libre pour être efficace. Pour cela, les États ne doivent pas intervenir de façon coordonnée que ce soit en légiférant ou en réglementant.

507. Nombreux sont ceux ayant relevé que la concurrence fiscale pouvait être considérée comme loyale<sup>680</sup> dès lors qu'elle aboutissait à des effets bénéfiques. Ceci serait notamment le cas si elle aboutissait à une réduction des dépenses publiques excessives<sup>681</sup> et à une réduction des taux de prélèvements. Dans ce cas, elle serait considérée comme saine.

---

<sup>678</sup> BENASSY-QUERE et PISANI-FERRY J., « Impôt sur les sociétés : concurrence ou harmonisation », *in* Croissance équitable et concurrence fiscale, Conseil d'Analyse économique, Rapport de St-Etienne C. et Le Cacheux J., La Documentation Française, 2005, pp. 89-90.

<sup>679</sup> BENASSY-QUERE et PISANI-FERRY J., *idem*, p. 90.

<sup>680</sup> Lors de l'adoption du Code de bonne conduite le 1er décembre 1997, le Conseil de l'Union européenne a reconnu qu'une concurrence « loyale » pouvait avoir des effets bénéfiques.

<sup>681</sup> CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale dommageable au niveau de l'OCDE », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 4, 1999, p. 18.

508. Il peut apparaître, pour certains, que la concurrence fiscale en permettant une réduction des dépenses publiques provoque également une amélioration de la dépense publique. L'aspect quantitatif se répercute ainsi sur l'aspect qualitatif de la dépense publique. Cette amélioration de la dépense publique s'effectue selon deux mouvements. D'une part, la diminution des recettes fiscales induit une diminution de la dépense publique<sup>682</sup>. D'autre part, la concurrence fiscale ne visant pas uniquement les systèmes fiscaux, mais bien le rapport existant entre ces systèmes et les services publics proposés, il est possible d'espérer une amélioration de l'offre de biens publics<sup>683</sup>. Nous pouvons nuancer ce propos en retenant qu'il s'agit là d'une dynamique qui était déjà mise en œuvre par les États de l'Union visant à moins dépenser, mais à mieux dépenser. La concurrence fiscale a, en ce sens, certainement accéléré ce mouvement, mais elle ne lui a pas donné naissance. De surcroît, cette modernisation accélérée des services publics se traduisant par un désengagement de l'État peut donner lieu à des contestations populaires si elle se trouve majoritairement impulsée par les investisseurs et non par les contribuables. Or, il ne faut pas perdre de vue que la concurrence fiscale provoquée en partie par la mondialisation a été grandement favorisée par une plus grande mobilité des investisseurs s'exerçant sur un marché devenu mondial.

509. La baisse du taux de l'impôt sur les sociétés est effectivement intervenue. Les taux sont en baisse constante depuis une dizaine d'années et l'assiette d'imposition a été considérablement élargie<sup>684</sup>. S'agissant de la moyenne du taux d'imposition légal maximal sur les revenus des sociétés, au sein de l'Union européenne des vingt-sept, celui-ci est passé de 31,9 % en 2000 à 23,3 % en 2010. La chute s'est poursuivie en 2011 en voyant ce taux passer à 23,2 %. Celui-ci connaît ainsi une diminution à la baisse de 8,7 % en onze ans<sup>685</sup>. Ces réformes fiscales ont été accélérées grâce à la mondialisation qui a « incité les pays à évaluer en permanence leurs systèmes fiscaux et à procéder, le cas échéant, à des ajustements afin d'améliorer le climat fiscal de l'investissement et de réduire les obstacles aux mouvements de capitaux »<sup>686</sup>.

510. Une concurrence fiscale qui pousserait les États à revoir et à améliorer leurs systèmes

---

<sup>682</sup> En ce sens, v. VERDIER A. et BRACHET A., « Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ? », fondation Schumann relevant que « la pression à la baisse de la ressource incite à réduire la dépense, donc à être plus productif ; dès lors que la concurrence ne s'exerce pas simplement entre des systèmes fiscaux mais entre des couples systèmes fiscaux/offre de biens publics, elle incite à améliorer cette offre ».

<sup>683</sup> En ce sens, v. VERDIER A. et BRACHET A., idem.

<sup>684</sup> Pour une étude statistique récente, v. le rapport intitulé « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission. Cette publication présente un ensemble d'indicateurs fiscaux harmonisés et basés sur le système européen des comptes (SEC 95), permettant une comparaison fiable des systèmes fiscaux et des politiques fiscales entre les États membres de l'UE. Nous y apprenons notamment que la charge fiscale globale a diminué dans l'Union européenne à 27, passant de 39,3% du PIB en 2008 à 38,4% en 2009. Les données montrent que ce recul est dû essentiellement à la baisse de 4,3% du PIB observée entre 2008 et 2009, et non à des baisses d'impôts. Depuis le début de la décennie, la charge fiscale a décliné de 2,1 points dans l'UE à 27. La charge fiscale globale a diminué dans la zone euro, passant de 39,7% du PIB en 2008 à 39,1% en 2009. Depuis 2000, la fiscalité dans la zone euro a connu une évolution similaire à celle de l'UE à 27, quoiqu'à un niveau légèrement supérieur. V. également le rapport 2011 intitulé « *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* » (Réformes fiscales dans les États membres de l'UE : les enjeux de la politique fiscale en matière de croissance économique et de viabilité budgétaire) publié le 10 octobre 2011. Ce rapport examine les dernières tendances en ce qui concerne les recettes et les réformes fiscales dans les États membres. En vue des futures réformes fiscales que les États membres pourraient mettre en œuvre, le rapport analyse aussi la question de la qualité de la fiscalité et met en lumière les enjeux pour la politique fiscale dans les États membres de la zone euro.

<sup>685</sup> Les taux d'imposition des sociétés ont poursuivi leur baisse en 2011 dans l'Union européenne à vingt-sept. Les taux d'imposition légaux les plus élevés sur les revenus des sociétés ont été enregistrés en 2011 à Malte (35,0%), en France (34,4%) et en Belgique (34,0%), et les plus faibles en Bulgarie et à Chypre (10,0% chacun), ainsi qu'en Irlande (12,5%).

<sup>686</sup> HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, Paris, LGDJ, Coll. Systèmes, 2006, p. 11.

fiscaux afin de les rendre plus efficaces peut effectivement être considérée comme bénéfique. Si cela est doublé d'une réduction du coût de gestion des services publics, nous ne pouvons en retirer, *a priori*, qu'un aspect très positif de la concurrence fiscale. Toutefois, cela n'est pas sans compter, la méthode utilisée pour aboutir à ce résultat qui est la concurrence fiscale. Cette réduction de l'imposition se faisant par le jeu de la concurrence fiscale n'est pas la meilleure solution en vue de réduire la charge fiscale globale et de permettre une plus grande création d'emplois dès lors que cet argument « *est simpliste sinon carrément faux, car il ne prend pas en compte la déformation de la structure d'imposition des États membres* »<sup>687</sup> provoquée notamment par une surimposition des bases immobilières comparativement aux bases mobiles.

511. L'admission de ces arguments comme prouvant la possibilité d'une concurrence fiscale saine et loyale dépend, bien entendu, de l'opinion de chacun s'agissant de la place et du rôle de l'État. Ceux qui tendent vers une optique plutôt libérale ont tendance à saluer ses effets, que sont notamment une réduction des services publics et un abaissement des taux de l'impôt sur les sociétés par le jeu de la concurrence, limitant, de ce fait, l'intervention et les dépenses de l'État. *A contrario*, les partisans d'un interventionnisme étatique accru voient dans la réduction des services publics, leur dégradation et leur affaiblissement potentiel causés par la mondialisation. Ce phénomène est perçu comme ayant donné lieu à une primauté du marché et de la libre concurrence, entraînant ainsi un recul préjudiciable de l'État et de ses compétences fiscales. De ce point de vue, l'État doit s'adapter, en se soumettant, au jeu du marché<sup>688</sup>.

512. Sans entrer dans des considérations d'ordre idéologique, les chiffres démontrent, au vu des calculs effectués par la Commission européenne, qu'une concurrence limitée à la fiscalité sur le capital c'est-à-dire sur 20 % des recettes fiscales est très insuffisante pour freiner voire lutter contre l'expansion des dépenses<sup>689</sup>. Les dépenses restent présentes, mais en l'absence de recettes le déficit se creuse. Les finances actuelles de nombreux États européens en rapportent la preuve évidente. Par conséquent, ce qui ne peut être financé par l'imposition du capital, le sera par l'imposition du travail, d'où la nette augmentation depuis les années soixante des prélèvements sur le travail. Cela démontre le transfert de la charge fiscale sur les revenus les moins mobiles au bénéfice des revenus les plus mobiles. L'imposition du travail demeure, effectivement, la principale source de recettes fiscales dans l'Union européenne à vingt-sept, représentant près de la moitié du total des recettes, suivie des taxes sur la consommation comptant pour environ un tiers des recettes et de l'imposition du capital pour un peu moins d'un cinquième<sup>690</sup>. Ce transfert porte notamment atteinte à la création d'emplois<sup>691</sup>.

---

<sup>687</sup> AUJEAN M. (sous la direction de), « La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives », in Croissance équitable et concurrence fiscale, CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, p. 277.

<sup>688</sup> HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes, 2006, p. 12 ; v. également VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 210.

<sup>689</sup> COMMISSION EUROPEENNE, *Structures of the Taxation Systems in the European Union, 1995-2002*, 2004. Pour une étude statistique récente, v. le rapport intitulé « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission. V. également le rapport 2011 intitulé « *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* » (Réformes fiscales dans les États membres de l'UE: les enjeux de la politique fiscale en matière de croissance économique et de viabilité budgétaire) publié le 10 octobre 2011.

<sup>690</sup> Ce constat ressort du rapport « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission.

<sup>691</sup> Ce transfert soulève également la question de l'équité fiscale que nous abordons au sein du développement consacré aux effets dommageables de la concurrence fiscale (B) in § 2) « Les méfaits de la concurrence fiscale, une analyse du point de vue des États membres ».

513. À cela s'ajoute le constat selon lequel cette baisse a pour contrepartie des services collectifs amoindris et une forte limitation de la marge de manœuvre des États. Ces derniers sont de plus en plus dépendant de la mobilité des contribuables ce qui leur impose de proposer des taux plus attractifs à savoir plus bas par le biais d'une compensation permise par un report de la charge fiscale sur les prélèvements du travail.
514. Au-delà des considérations politiques et idéologiques de chacun, il est nécessaire de ne pas se cantonner à une vision étroite axée uniquement sur la diminution des taux d'imposition effectifs avantageant les investisseurs qui peut apparaître comme un avantage permis par le jeu de la concurrence fiscale. Il est indispensable d'élargir le débat en se demandant quelle en est la conséquence sur la structure d'imposition des États membres, et surtout, de quelle manière ces pertes de recettes peuvent être compensées.

### §3) La concurrence fiscale permet d'éviter une surimposition du capital

515. Contrairement aux contribuables-personne physique ayant la possibilité de contester le système d'imposition mis en place par l'État, notamment lors d'élections nationales par le vote auquel les gouvernements sont extrêmement sensibles, les entreprises, elles « *ne votent pas et elles sont en quelque sorte piégées par leurs investissements passés* »<sup>692</sup>. Aussi, la concurrence fiscale aurait-elle pour effet d'éviter une surimposition du capital au lieu et place du travail et de la consommation<sup>693</sup>. L'évolution à la hausse de l'imposition du travail et corrélativement le mouvement généralisé à la baisse depuis plusieurs décennies de l'imposition sur le capital nous autorisent à penser que les gouvernements auraient désormais plutôt tendance à craindre beaucoup plus les investisseurs que les électeurs. *De facto*, nous ne pouvons que démontrer que la concurrence fiscale refrène effectivement la tendance naturelle des États qui pourrait être celle de surimposer le capital afin notamment d'éviter les mouvements de contestation populaire. L'évolution actuelle de l'imposition dénote du fait que les États atténuent, certes, l'imposition sur les sociétés, permis par la concurrence fiscale visant les bases les plus mobiles, mais, pour autant, la fiscalité sur le travail, beaucoup moins mobile, en subit le contrecoup. La moyenne du taux d'imposition légal maximal sur les revenus des personnes physiques dans le cadre de l'UE à vingt-sept a, effectivement, connu une évolution à la baisse. Ce taux est passé de 44,7 % en 2000 à 37,6 % en 2010 puis à 37,1 %<sup>694</sup>. En onze ans, ce taux a connu une diminution de 7,6 %. Néanmoins, lorsque nous comparons cette évolution avec celle qu'a pu connaître l'imposition des revenus des sociétés<sup>695</sup>, nous constatons une surimposition des personnes physiques.
516. En cela, la concurrence fiscale n'est pas efficace. Pour corroborer cette théorie, nous nous en remettons aux analyses effectuées ces dernières années, s'agissant notamment de l'évolution des taux d'imposition implicites. Il en est de même lorsque nous comparons les taux

<sup>692</sup> BENASSY-QUERE et PISANI-FERRY J., « Impôt sur les sociétés : concurrence ou harmonisation », in Croissance équitable et concurrence fiscale, Conseil d'Analyse économique, Rapport de St-Etienne C. et Le Cacheux J., La Documentation Française, 2005, p.91.

<sup>693</sup> BENASSY-QUERE et PISANI-FERRY J., idem, p.91.

<sup>694</sup> Ces données proviennent du rapport « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission. V. également le rapport 2011 intitulé « *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* » (Réformes fiscales dans les États membres de l'UE: les enjeux de la politique fiscale en matière de croissance économique et de viabilité budgétaire) publié le 10 octobre 2011.

<sup>695</sup> S'agissant de la moyenne du taux d'imposition légal maximal sur les revenus des sociétés, au sein de l'Union européenne des vingt-sept, celui-ci est passé de 31,9 % en 2000 à 23,3 % en 2010. La chute s'est poursuivie en 2011 en voyant ce taux passé à 23,2 %. Celui-ci connaît ainsi une diminution à la baisse de 8,7% en onze ans.

d'imposition implicites sur le travail et sur le capital.

517. Les taux d'imposition implicites sont par définition, ceux qui mesurent la charge fiscale moyenne réelle sur les différents types de revenus ou d'activités économiques, c'est-à-dire sur le travail, la consommation et le capital. Ils expriment les recettes fiscales cumulées, en pourcentage de la base d'imposition potentielle pour chaque domaine. Le taux d'imposition implicite du travail *est* le ratio entre les impôts et les cotisations sociales payés sur le revenu du travail et le coût du travail<sup>696</sup>. Le taux d'imposition implicite du capital inclut, au numérateur, les impôts prélevés sur les revenus tirés de l'épargne et des investissements par les ménages et les sociétés, ainsi que les prélèvements relatifs aux stocks de capital résultant de l'épargne et d'investissements effectués lors de périodes précédentes. Le dénominateur du taux d'imposition implicite du capital est une approximation du revenu du capital et du revenu professionnel mondial des résidents des États membres à des fins de fiscalité intérieure<sup>697</sup>.
518. Une diminution du taux d'imposition implicite du capital a été constatée dès 2001. Le taux d'imposition implicite du travail reste le plus élevé avec 36,3 % en 2002. Le taux d'imposition implicite du capital se situe à 28 % soit environ 9 points de moins que celui du travail<sup>698</sup>.
519. Pour la période 2000-2009<sup>699</sup>, le taux d'imposition implicite sur le travail est passé de 35,7 % en 2000 à 33,8 % en 2008 pour arriver à 32,9 % en 2009. S'agissant du taux d'imposition implicite sur le capital, celui-ci est passé de 25 % en 2000 à 25,3 % en 2008 pour finir à 24,6 % en 2009. La différence est notable. Ces données statistiques démontrent clairement une surimposition du travail par rapport au capital.
520. Le transfert de la charge fiscale du capital vers le travail est démontré. Ceci porte atteinte à l'objectif européen de lutte contre le chômage et de création d'emplois.

#### §4) Une convergence « naturelle » des systèmes fiscaux

521. Les partisans du recul de l'interventionnisme étatique invoquent également, dans le sens d'une concurrence fiscale bénéfique, la tendance naturelle à un rapprochement des fiscalités des États membres sous le jeu de la concurrence fiscale. Ce rapprochement, qui est pour le moins nécessaire, à un achèvement véritable du marché intérieur. Cet argument est-il véritablement fondé en pratique ? Une tendance à la baisse des taux d'imposition dans l'ensemble des États membres est effectivement visible en pratique.

---

<sup>696</sup> Le numérateur comprend tout les impôts directs ou indirects et les cotisations sociales perçus sur le revenu du travail salarié, tandis que le dénominateur correspond à la rémunération totale des salariés travaillant sur le territoire économique, augmentée des impôts sur la masse salariale ou les effectifs employés. Ce taux n'est calculé que pour le travail salarié (excluant ainsi la charge fiscale sur les transferts sociaux, dont les retraites). La moyenne peut cacher d'importantes variations de la charge fiscale dans la répartition des revenus.

<sup>697</sup> Les tendances du taux d'imposition implicite du capital reflètent une grande diversité de facteurs et doivent être interprétées avec prudence.

<sup>698</sup> V. graphique présentant l'évolution des taux d'imposition implicites entre 1995 et 2002 dans l'Union européenne à quinze, AUJEAN M. (sous la direction de), « La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives », in Croissance équitable et concurrence fiscale, CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, p. 269.

<sup>699</sup> Ces données proviennent du rapport « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission. V. également le rapport 2011 intitulé « *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* » (Réformes fiscales dans les États membres de l'UE: les enjeux de la politique fiscale en matière de croissance économique et de viabilité budgétaire) publié le 10 octobre 2011.

522. Pour certains, « *cette convergence fiscale, synonyme de rapprochement et non d'uniformisation, résulte spontanément de la concurrence* »<sup>700</sup> s'exerçant entre les États entraînant ainsi un « *mouvement généralisé à la baisse, mouvement qui s'accompagne d'une convergence des taux* »<sup>701</sup>. Une nuance doit cependant être apportée à cette prise de position, dans la mesure où, selon nous, il est nécessaire de distinguer la notion de « *convergence* » de celle d'« *évolution dans le même sens* » même si « *les deux expressions étant souvent employées, dans les travaux portant sur ce sujet, comme si elles étaient interchangeables* »<sup>702</sup>. De notre point de vue, la convergence vise le résultat atteint par une évolution allant dans le même sens. L'évolution des fiscalités nationales dans le même sens est le processus, la convergence fiscale est l'état qui en résulte.
523. La convergence est par définition le fait d'aller dans une même direction, de tendre vers un même résultat. Toutefois, peut-on assimiler la « convergence » à une « évolution dans le même sens » des systèmes d'imposition ?
524. Il est indéniable que, sous l'effet d'un comportement concurrentiel des États européens, les systèmes nationaux d'imposition ont fait l'objet d'un rapprochement. L'écart de niveau des taux d'impôt sur les sociétés entre les États membres a diminué. Depuis une vingtaine d'années, on constate que les réformes opérées dans de nombreux pays ont évolué dans le même sens. Il s'agit d'une tendance mondiale qui repose sur une diminution de la pression fiscale pesant sur les investissements et à une réduction des dépenses publiques excessives.
525. Ce rapprochement s'est effectué de diverses manières. Nous pouvons distinguer deux grandes tendances<sup>703</sup>. D'une part, le rapprochement est « *spontané* » sous l'effet de la concurrence et des forces du marché. D'autre part, le rapprochement est « *forcé* » ou volontaire mis en œuvre par les États notamment sous l'égide des travaux de l'OCDE et, plus particulièrement, pour ce qui nous intéresse de l'Union européenne dont les traités prévoient à l'article 94 TCE (ex. art. 100 TCEE et nouvel art. 115 TFUE) un rapprochement des législations nationales s'agissant de dispositions ayant une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun.
526. Un rapprochement des fiscalités nationales entre les États européens est rendu possible selon les professeurs Beltrame et Montagnier grâce à une « *diffusion imitative* »<sup>704</sup>. Il s'agit d'un processus au sein duquel les États européens vont s'inspirer des systèmes d'imposition des États voisins en vue de s'adapter et de proposer des systèmes d'imposition tout aussi attractifs. Au regard de son évolution, ces dernières années, l'impôt sur les sociétés illustre parfaitement ce mouvement. Cet impôt, directement lié à la mondialisation, car appliqué aux sociétés qui exercent sur ce marché mondialisé, a fait l'objet de « *mesures fiscales*

<sup>700</sup> VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 207.

<sup>701</sup> RASPILLER S., « Fiscalité française et investissements des multinationales », in Croissance équitable et concurrence fiscale, Conseil d'Analyse économique, Rapport de St-Etienne C. et Le Cacheux J., La Documentation Française, 2005, p. 98. Convergence des taux provoquée par une baisse généralisée des taux moyens effectifs d'imposition selon une étude portant sur la période 1991-2003. V. également sur ce point AUJEAN M. (sous la direction de), « La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives », in Croissance équitable et concurrence fiscale, CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, évoquant aussi « *une convergence vers le bas tant des taux statutaires que des taux effectifs* », p. 274.

<sup>702</sup> HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes, 2006, p. 11.

<sup>703</sup> V. sur ce point BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, n° 4, 1990, pp. 242-257.

<sup>704</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., idem, p. 246 selon lesquels « *la diffusion imitative fait référence à un processus d'imitation généralisée et réciproque qui ne s'exerce pas unilatéralement à partir d'un modèle dominant* ».

*similaires* »<sup>705</sup> dans les États membres de l'Union. Cette diffusion imitative illustre ce que le professeur Dibout a suggéré sous l'expression d'« *Europe fiscale induite* » réalisée par le jeu de la concurrence fiscale entre les États de l'Union qui « *procède (...) d'un mouvement non pas organisé, mais provoqué par la dynamique communautaire* »<sup>706</sup>. La fiscalité directe des entreprises en est un bon exemple. Les États imitent les réformes de leurs partenaires européens en vue de conserver un niveau de concurrence équivalent. Dans ce schéma, « *la réduction des distorsions économiques dues à la fiscalité s'effectue alors par le simple jeu de la concurrence fiscale* »<sup>707</sup>.

527. Ce processus fondé sur l'imitation, « *(...) tend à maintenir, sous une ressemblance de surface, une réelle diversité* »<sup>708</sup>. Ce rapprochement minimal des fiscalités ne permet pas, en effet, de traiter de convergence fiscale des fiscalités européennes dès lors qu'elles sont encore très diversifiées à divers points de vue<sup>709</sup>. Une analyse comparée des systèmes fiscaux nationaux dans l'Union permet de démontrer que la seule concurrence fiscale entre les États membres « *ne suffi(t) pas à faire converger les systèmes fiscaux* »<sup>710</sup>. De surcroît, ce rapprochement spontané des fiscalités directes nationales applicables aux entreprises ne peut être assimilé à la méthode d'intégration européenne que constitue l'harmonisation législative<sup>711</sup>.

528. S'agissant du cas plus spécifique de l'impôt sur les sociétés, impôt déterminant au vu de la concurrence accrue dans le contexte économique actuel, il rencontre de nombreuses divergences selon les États. Nous en retenons trois. Ces divergences apparaissent lors d'un comparatif des taux d'imposition, mais pas uniquement. Le champ d'application *rationae personae* de cet impôt n'est pas similaire dans l'ensemble des pays de l'Union ne distinguant pas toujours sociétés de personnes et sociétés de capitaux comme c'est le cas en France. Aussi, certains pays ne distinguent-ils pas l'imposition selon la forme juridique de la société. Des différences peuvent également être constatées *rationae materiae* s'agissant des bénéficiaires imposés. La France applique le principe de territorialité alors que la très grande majorité des autres États ont opté pour le régime du bénéfice mondial. Cela, même si des dérogations ont vu le jour afin d'assouplir le principe de territorialité. Nous songeons notamment aux deux régimes que sont : le régime du bénéfice consolidé et celui du bénéfice mondial<sup>712</sup> prévus à l'article 209 quinquies du CGI. Ces régimes permettaient aux sociétés françaises agréées, à cet effet, par le ministre de l'Économie et des Finances de retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices. Toutefois, ces régimes ont fait l'objet d'une suppression avec l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2011 du 19 septembre 2011. Ils cessent de s'appliquer pour la détermination

<sup>705</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., *idem*, p. 243.

<sup>706</sup> DIBOUT P., « Les trois voies de l'Europe fiscale », *Banque et droit*, n° 22, 1992, p. 40.

<sup>707</sup> LEROY M., « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 393, décembre 1995, p. 678.

<sup>708</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », *AJDA*, n° 4, 1990, p. 242.

<sup>709</sup> Pour une analyse développée s'agissant de l'imposition des sociétés, v. LEROY M., « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 393, décembre 1995, pp.679-682 ; v. également HECKLY C., *Fiscalité et mondialisation*, LGDJ, Coll. Systèmes, 2006, pp. 11-12.

<sup>710</sup> LEROY M., « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 393, décembre 1995, p. 677.

<sup>711</sup> Pour une opposition entre ces notions, v. Titre premier Chapitre premier Section I, I/ B) « Le rapprochement des législations, un préalable de l'harmonisation ».

<sup>712</sup> L'application de ces régimes est très limitée. Ils sont conditionnés à l'obtention d'un agrément du ministre de l'économie et des finances. Ils permettent aux sociétés françaises agréées de déterminer leurs bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés en retenant soit l'ensemble de leurs bénéfices français et des bénéfices de leurs établissements à l'étranger (bénéfice mondial), soit cet ensemble augmenté de la part leur revenant dans les bénéfices de leurs filiales - à 50 % au moins en principe - françaises et étrangères (bénéfice consolidé).

des résultats des exercices clos à compter du 6 septembre 2011<sup>713</sup>.

529. De même, la base d'imposition de l'impôt sur les sociétés est très diversifiée dans l'ensemble des États européens<sup>714</sup>. Cette diversité sous-jacente dans les modalités et les structures d'imposition démontre qu'il existe, certes, un rapprochement minimal des fiscalités européennes, évoluant dans le même sens, mais sans pour autant que nous puissions traiter de convergence. Le degré de rapprochement est encore trop faible. Le constat de ces vingt dernières années démontre que certains éléments des systèmes fiscaux nationaux ont convergé, mais ces derniers restent très résiduels.

530. Le résultat, finalement, est assez distinct. La concurrence fiscale n'a pas véritablement permis une « convergence naturelle » des systèmes fiscaux européens, mais bien uniquement un rapprochement minimal dans le même sens.

531. Mais il faut bien admettre, et non avec une certaine ironie, que les États ont bien subi, en commun, une pression à la baisse de l'imposition des sociétés ainsi qu'une forme de « désarmement fiscal »<sup>715</sup>, illustré par leur tentative d'imiter les fiscalités des États voisins afin d'attirer ou de retenir le plus grand nombre d'investissements.

532. Cette attitude résultant d'« un mouvement spontané »<sup>716</sup> fait courir de nombreux risques aux États et à l'Union du fait de choix fiscaux très préjudiciables. À cela, s'ajoute une perte importante de revenus des États, pourtant nécessaires et essentiels à leur subsistance entraînant ainsi une diminution de recettes publiques donnant lieu à une dégradation des services publics.

533. Nous pouvons en retirer l'idée que la convergence véritable ne peut, par principe, s'opérer qu'au travers d'un rapprochement des fiscalités qui serait « forcé », au sens duquel les États seraient contraints au travers de dispositions impératives telles la prévision d'articles au sein des Traités de l'Union, de règlements<sup>717</sup> obligatoires et directement applicables dans tout État membre ou encore de directives<sup>718</sup> moins contraignantes qui laissent aux autorités étatiques la liberté de la forme et des moyens pour atteindre le résultat fixé. Le rapprochement « dans le même sens » permis par la concurrence fiscale est inefficace. Celle-ci ne permet d'aboutir qu'à une ressemblance « superficielle » dans les structures d'imposition recélant une diversité

---

<sup>713</sup> V. article 3 de la loi 2011-1117 du 19 septembre 2011, FR 36/11 inf.4 p.7. L'article 3 de la loi prévoit, en effet, que les dispositions précitées ne sont applicables que pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution des bénéfices réalisés au titre des exercices clos avant le 6 septembre 2011. Pour la détermination de ses résultats ultérieurs, la société agréée pourra imputer une fraction du déficit consolidé reportable à la clôture du dernier exercice d'application du régime. Cette fraction est déterminée en appliquant au déficit consolidé le rapport suivant : déficits propres à la société agréée / (déficits propres à la société agréée + déficits des exploitations directes et indirectes étrangères). Cette fraction de déficits sera imputée sur les bénéfices ultérieurs de la société agréée dans les conditions de droit commun prévues à l'article 209, I-3° al. du CGI. Elle sera donc le cas échéant soumise à la règle de plafonnement prévue à l'article 2 de la loi. Le premier alinéa de l'article 209 *quinquies* du CGI est complété par les mots : « réalisés au titre des exercices clos avant le 6 septembre 2011 ». V. Mémento fiscal 2011, Francis Lefebvre, spéc. n° 40005.

<sup>714</sup> Cette différence devrait, quelque peu, se résorber avec la mise en place de l'ACCIS (assiette commune et consolidée pour l'impôt sur les sociétés) visant les activités dans l'Union européenne des entreprises multinationales. Une communication de la Commission européenne devait intervenir courant 2008. L'ACCIS a fait l'objet d'une proposition de directive de la Commission en mars 2011. V. Commission européenne, Proposition de directive au Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121/4, 2011/0058 (CNS), 16 mars 2011, 100 pages.

<sup>715</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », AJDA, n° 4, 1990, p. 248.

<sup>716</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., *idem*, p. 248. Les auteurs opposent la diffusion imitative « résultat d'un mouvement spontané » à « une volonté mûrement raisonnée ».

<sup>717</sup> Article 249 du Traité CE (art. 288 TFUE) dispose que : « (1) e règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout Etat membre ».

<sup>718</sup> Article 249 du Traité CE (art. 288 TFUE) dispose que « la directive lie tout Etat membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens ».

bien réelle. Ce rapprochement « forcé » est presque impossible à atteindre au vu du très grand nombre d'États membres et du maintien du principe de l'unanimité en matière fiscale. La Commission européenne a innové en proposant un rapprochement coordonné dont nous analyserons, plus loin, les modalités et la teneur<sup>719</sup>.

534. Cette analyse des quelques effets bénéfiques de la concurrence fiscale était nécessaire dans un souci d'objectivité de la démonstration. Toutefois, la concurrence fiscale n'est pas suffisamment encadrée par les États européens qui la subissent encore. Ces effets néfastes sont toujours très présents. La concurrence fiscale dommageable « *ne cesse de prendre de l'ampleur* »<sup>720</sup>. Aussi, est-il nécessaire de traiter de ces effets. Et ce, d'autant plus, que les solutions proposées par l'OCDE et l'Union ne permettent pas de constater une résolution véritable, efficace et définitive du problème.

## **B) Les effets dommageables de la concurrence fiscale**

535. L'étude des modalités du passage de la concurrence fiscale saine à la concurrence fiscale dommageable (§1) sera préalable à l'analyse des conséquences d'un tel passage (§2)

### **§1) Le passage d'une concurrence fiscale acceptable à une concurrence fiscale dommageable**

536. La concurrence fiscale est considérée par certains comme nécessaire. La fiscalité constitue pour les États une stratégie de différenciation, car elle est décidée et mise en œuvre en fonction de critères nationaux répondant à des besoins en terme de budget et de dépenses publiques exclusivement internes. La politique fiscale est décidée en fonction de préoccupations économiques et sociales nationales. De surcroît, de tout temps, les États ont eu recours à des incitations fiscales en vue de « *dynamiser un secteur d'activité, une zone géographique ou la création d'entreprises* »<sup>721</sup>. L'OCDE a d'ailleurs elle-même souligné le caractère injustifié de la volonté d'une situation dans laquelle deux pays devraient avoir le même niveau et la même structure d'imposition. Cela, même si des différences entre les deux systèmes d'imposition peuvent avoir des répercussions sur d'autres pays<sup>722</sup>. Certaines mesures fiscales prises par le gouvernement d'un État visant à développer certaines régions rencontrant des difficultés peuvent être qualifiées d'incitations fiscales. Ces mesures sont très présentes au sein des États membres de l'Union européenne. À première vue, ces incitations

---

<sup>719</sup> Renvoi Chapitre second « Une méthode politiquement incitative ».

<sup>720</sup> VAPAILLE L., « Harmonisation fiscale et rapprochement des législations, ou de l'inadéquation des moyens aux objectifs », in *Mondialisation et fiscalité- La globalisation fiscale* (ouvrage collectif sous la direction de Marc Leroy), L'Harmattan, Coll. « Finances publiques », 2006, p. 142.

<sup>721</sup> CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale doit respecter la souveraineté fiscale des États », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 126, 32<sup>e</sup> année, p. 39.

<sup>722</sup> V. OCDE, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, 1998, pp. 15-16. Pour une même justification des incitations fiscales, v. CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale doit respecter la souveraineté fiscale des États », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 126, 32<sup>e</sup> année, p. 41 relevant que ces différences sont justifiées par le fait que « *les pays ayant certains désavantages structurels, notamment une situation géographique défavorable, des ressources naturelles insuffisantes, etc., considèrent souvent que des avantages ou des régimes fiscaux spéciaux sont nécessaires pour compenser les inconvénients non fiscaux, notamment tout coût supplémentaire qu'entraîne l'implantation dans ces régions. De la même façon, au sein d'un même pays, il arrive souvent que des régions périphériques rencontrent des difficultés pour asseoir leur développement et peuvent (...), bénéficier de régimes fiscaux plus intéressants ou d'incitations fiscales pour certaines activités. Ce résultat ne fait que confirmer que de nombreux facteurs déterminent la position concurrentielle globale d'un pays* ».

fiscales ne sont pas problématiques, puisque par définition, leur vocation originelle est de « (...) résoudre des problèmes économiques ou bien politiques (étant) un outil au service de la politique budgétaire d'un État »<sup>723</sup>.

537. Un tempérament peut être apporté à cette affirmation de la liberté et de l'autonomie des États dans la conception de leur système fiscal. Il réside dans le respect des normes internationales et européennes. Avec la mondialisation, les incitations fiscales « prennent une dimension internationale qu'ils n'avaient pas auparavant »<sup>724</sup>. Cela signifie que les États, s'adaptant au nouveau contexte mondial, ne se sont pas cantonnés à déterminer leurs systèmes fiscaux en fonction de critères internes, mais bien également externes liés notamment à la prise en compte, par ces derniers, des systèmes concurrentiels mis en œuvre par des États devenus concurrents sur le marché de l'impôt visant à attirer, en les détournant d'autres États, le plus grand nombre d'investissements<sup>725</sup>. C'est cette démarche concurrentielle, qui par son intensification, les méthodes employées et les objectifs visés, a donné lieu à une concurrence fiscale devenue dommageable.

538. Il n'est pas question de prétendre à une uniformisation des systèmes fiscaux nationaux des États membres. Toutefois, il est pertinent de prendre conscience des lourdes conséquences provoquées par cette trop grande diversité entre les systèmes fiscaux nationaux. Cette même diversité fiscale, qui alliée, à une volonté des États membres de l'Union, d'attirer les investissements, donne lieu à une concurrence fiscale dommageable. Le raisonnement est quelque peu sommaire. C'est la raison pour laquelle il est indispensable de l'approfondir en traitant des conséquences dommageables de la concurrence fiscale exacerbée. Cette reprise de l'ensemble des effets dommageables d'une concurrence fiscale « en plein essor »<sup>726</sup> selon l'expression de Messieurs Saint-Étienne et Le Cacheux va nous permettre de démontrer que les États ont largement perdu de leur autonomie en matière fiscale. Cela même si cette concurrence et cette tentative d'alignement sur les systèmes d'imposition des États voisins sont, le plus souvent, purement stratégiques. Les États se méprennent en agissant de la sorte, car il existe un paradoxe reposant sur la théorie selon laquelle « ce n'est qu'en luttant contre cette concurrence fiscale dommageable que les États pourront récupérer une marge de manœuvre dans la gestion de leur système fiscal »<sup>727</sup>. L'équation est triviale : moins de concurrence fiscale dommageable est égale à plus de compétences fiscales des États. Ce pouvoir de gestion regroupant, en réalité, le pouvoir normatif permettant l'édiction des dispositions fiscales et le pouvoir exécutif autorisant leur mise en œuvre, est profondément altéré au vu des effets dommageables de la concurrence fiscale. C'est sur ce paradoxe que repose toute la démarche mise en œuvre par la Commission européenne visant à persuader les États que seule une plus grande coordination de leurs législations fiscales nationales leur permettra de recouvrer leur souveraineté dans ce domaine.

539. Afin de les y aider, l'OCDE et l'Union européenne vont formuler des critères d'identification des mesures fiscales constitutives d'une concurrence fiscale dommageable.

---

<sup>723</sup> CABINETS FONTANEAU, idem, p. 41.

<sup>724</sup> CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale doit respecter la souveraineté fiscale des États », Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, n° 126, 32<sup>e</sup> année, p. 40.

<sup>725</sup> Cette situation est notamment provoquée par « une surenchère agressive pour s'attaquer à la base d'imposition d'autres pays », OCDE, in Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, 1998, p. 16.

<sup>726</sup> SAINT-ÉTIENNE C. et LE CACHEUX J., « Croissance équitable et concurrence fiscale », Conseil d'Analyse économique, 2005, La Documentation française, 335 pages.

<sup>727</sup> BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RFFP « L'Union et les finances publiques nationales », n° 68, décembre 1999, p. 147.

## §2) Les méfaits de la concurrence fiscale dommageable, une analyse du point de vue des États membres

540. Trois grandes conséquences découlent de la concurrence fiscale dommageable s'exerçant entre les États<sup>728</sup>. Il s'agit, d'une part, de la surenchère à la baisse des taux de prélèvement. D'autre part est visée la dégradation des services collectifs rendus par les administrations publiques du fait d'une réduction des ressources des États membres qui, de ce fait, réduisent leurs dépenses publiques ou creusent leurs déficits. Il s'agit, enfin, du transfert de la charge fiscale sur les bases moins mobiles.
541. Nous avons choisi de regrouper la baisse constante des taux d'impôts sur les sociétés et la réduction des services publics proposés, dès lors que de l'un découle l'autre. Nous avons isolé le problème d'équité posé par le transfert de la charge fiscale sur les revenus et activités moins mobiles, car il s'agit, selon nous, d'une conséquence à part entière de la concurrence fiscale dommageable. Nous avons, enfin, ajouté une conséquence, qui est la prise en compte du poste fiscal comme participant des délocalisations d'investissements, dans la mesure où les délocalisations d'activités sont à l'origine d'une perte de recettes importantes pour les États qui en sont victimes.
542. Le constat d'une pression à la baisse des taux d'imposition concernant les facteurs mobiles et notamment l'imposition des sociétés<sup>729</sup> est effectif. Nous constatons une baisse constante de l'impôt sur les sociétés dans la majorité des États du globe, depuis déjà quelques années. Les États membres de l'Union européenne ne sont pas épargnés<sup>730</sup>. Quant au cas plus

---

<sup>728</sup> HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIÉS T., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », Revue de l'OFCE, n° 70, juillet 99, p. 94 ; v. également MARINI P., La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Les rapports du Sénat, Commission des finances, n° 483, 1998/1999, pp. 8-9 ; v. également HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes, 2006, pp. 12-13 ; v. également VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, pp. 207-208 ; v. également VERDIER A. et BRACHET A., « Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ? », fondation Schumann ; v. également GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, pp. 341-349, plus particulièrement pp.342-343.

<sup>729</sup> VERDIER A. et BRACHET A., idem. V. également CHEVAUCHEZ B., « Les effets de la construction européenne sur notre système de finances publiques », RFFP, n° 68, L'Union européenne et les finances publiques nationales, 1999, pp. 40-48, spéc. pp. 40-41. Pour une analyse approfondie de la pression à la baisse des taux d'impôt sur les sociétés, voir l'étude très précise et récente effectuée sous la direction de Michel Aujean, La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives, in « Croissance équitable et concurrence fiscale », CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, pp. 272-276. Les auteurs retiennent notamment de leurs analyses le fait qu' : « au cours des dernières années s'est dessinée une nette tendance à la diminution des taux d'imposition des sociétés dans les nouveaux Etats membres. Toutefois la tendance à réduire les taux d'IS existait déjà dans l'Union européenne à quinze depuis 1995 », p. 272. Cependant, s'agissant du parallèle entre le niveau des recettes et la baisse de l'impôt sur les sociétés, ils constatent qu' « en dépit de cette tendance assez claire de réduction généralisée des taux nominaux d'IS, l'effet sur les recettes apparaît assez mitigé » p. 273 se traduisant pour certains Etats membres par un accroissement des recettes, et, pour d'autres par une baisse des recettes de l'impôt sur les sociétés.

<sup>730</sup> Pour une étude statistique récente, v. le rapport intitulé « Taxation trends in the European Union » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission. V. également le rapport 2011 intitulé « Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability » (Réformes fiscales dans les États membres de l'UE: les enjeux de la politique fiscale en matière de croissance économique et de viabilité budgétaire) publié le 10 octobre 2011.

spécifique d'Europe centrale et orientale, la plupart des États ont fait passer leur taux d'imposition sur les sociétés sous la limite des 20 %. La mondialisation a été l'un des facteurs ayant entraîné des réformes fiscales « *basées sur l'augmentation de l'assiette de l'impôt et la réduction des taux d'imposition* »<sup>731</sup>. Les écarts de fiscalité se résorbent même s'ils existent encore de nos jours.

543. Cette baisse de la pression fiscale peut être appréhendée comme un aspect positif de la concurrence fiscale, car elle oblige les États à revoir et à mieux gérer leurs dépenses publiques notamment en procédant à leur réduction. Toutefois, cette perte de revenus pour les États peut avoir des conséquences très dommageables. Nombreux sont les spécialistes qui ont constaté une baisse constante des recettes de l'État<sup>732</sup>. Cette diminution illustre le danger d'une concurrence fiscale non maîtrisée susceptible d'aboutir à « *une perte de capacité à financer les fonctions collectives par assèchement des recettes publiques* »<sup>733</sup>. Certains en concluent, qu'« *à terme, c'est la survie de l'État qui serait menacée* »<sup>734</sup>. L'État est menacé, non encore dans son existence, mais d'ores et déjà dans ses possibilités d'autofinancement qui se trouvent réduites. Ses ressources s'amoindrissent. La plus grande mobilité des contribuables provoquée par la mondialisation et la libéralisation intracommunautaire a entraîné une conséquence de poids étant que « *l'État se retrouve privé de ressources budgétaires, qu'une approche territoriale et « captive » de la matière taxable lui permettait d'espérer : c'est l'effet de la concurrence* »<sup>735</sup>. Ce dernier voyant ses recettes fiscales diminuées<sup>736</sup> doit, par ricochet, réduire ses dépenses publiques. Ses prestations de services publics s'en trouvent ainsi affaiblies,<sup>737</sup> voire dégradées. En cela, la concurrence fiscale n'est pas efficace. L'efficacité de la concurrence fiscale non encadrée est à relativiser en dépit du constat selon lequel « *la réduction des taux d'IS n'a pas conduit jusqu'à présent à une course généralisée devant aboutir à l'épuisement des recettes* »<sup>738</sup>. Heureusement, nous n'en sommes

---

<sup>731</sup> CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale doit respecter la souveraineté fiscale des Etats », Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, n° 126, 32<sup>e</sup> année, p. 43.V. tableau comparatif des taux de base de l'impôt sur les sociétés.

<sup>732</sup> Même s'il faut relativiser ce propos en évoquant certains auteurs pour lesquels « *au cours des dernières années la tendance générale de la fiscalité n'a pas été orientée à la baisse (...) pour répondre aux déséquilibres des finances publiques et satisfaire aux critères de Maastricht, et devant la difficulté de réduire significativement les dépenses, les taux d'imposition ont augmenté* », v. BESSON J.L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », RFFP, n° 70, 2000, p. 232. Cet auteur n'axe pas son bilan sur la fiscalité des sociétés mais sur le niveau général des taux de prélèvements obligatoires, ce qui n'est pas dans notre propos, reposant plus spécifiquement sur la fiscalité des sociétés et en particulier sur l'impôt sur les sociétés dont le niveau a indéniablement diminué. D'autres spécialistes, ayant véritablement axés leurs recherches sur l'évolution des taux d'impôt sur les sociétés, n'ont pu que constater une nette tendance à la baisse généralisée des taux d'impôts sur les sociétés que ce soit dans les anciens Etats membres depuis 1995 ou dans les nouveaux Etats membres au cours de ces dernières années. Pour plus d'explications et des données chiffrées, v. AUJEAN M. (sous la direction de), « La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives », in Croissance équitable et concurrence fiscale, CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, pp. 272-276. Dans le même sens, v. également le rapport intitulé « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission.

<sup>733</sup> MARINI P., La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Les rapports du Sénat, Commission des finances, n° 483, 1998/1999, p. 8.

<sup>734</sup> DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », Archives de philosophie du droit, n° 46, 2002, p. 104.

<sup>735</sup> GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, p. 342.

<sup>736</sup> VERDIER A. et BRACHET A., « Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ? », fondation Schumann constatant que « *les politiques de moins-disant fiscal, telles qu'observées en Europe, au début des années 90, ont au moins partiellement contribué à de moindres recettes fiscales, via la réduction de l'assiette fiscale totale ponctionnée* ».

<sup>737</sup> HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes fiscalité, 2006, p. 12. ; v. également VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 208.

<sup>738</sup> AUJEAN M. (sous la direction de), « La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives », in Croissance équitable et concurrence fiscale, CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La

pas arrivés à ce constat qui aurait été dramatique pour la viabilité de l'État, privé d'une très grande partie de ces recettes et qui n'aurait plus été en mesure de proposer des services collectifs de qualité, du fait d'une réduction drastique des dépenses publiques.

544. Sans aboutir à un épuisement des recettes qui entraînerait une disparition des dépenses publiques, hors recours intensif à l'emprunt et au surendettement<sup>739</sup>, nous ne pouvons nier qu'une baisse du taux de l'impôt sur les sociétés reste intimement liée à une perte de financement des dépenses publiques<sup>740</sup>. Les États se trouvent, en conséquence, face à un dilemme. Ils peuvent soit augmenter unilatéralement leurs taux d'imposition et prendre ainsi le risque d'une perte de recettes fiscales provoquée par une fuite des contribuables les plus mobiles ce qui permettrait éventuellement à d'autres pays de bénéficier d'un supplément de capital. Ils ont la possibilité, *a contrario*, de diminuer leurs taux de prélèvements et espérer ainsi d'être assurés contre un éventuel départ des investissements vers des États à fiscalité plus avantageuse. C'est pour cette seconde hypothèse qu'ils ont opté. La baisse constante des taux d'imposition sur les sociétés depuis une dizaine d'années le démontre incontestablement.

545. Cet « alignement vers le bas »<sup>741</sup> ou sur le « moins-disant »<sup>742</sup> fiscal par les États est motivé par leur volonté accrue de faire face à une concurrence fiscale destinée à attirer les investissements. Les conséquences sont importantes telles « une surenchère à la baisse et une dégradation des services publics »<sup>743</sup> ainsi qu'un report de la charge fiscale sur les revenus du travail soulevant des problèmes d'équité et une fois de plus d'efficacité.

546. La baisse continue de l'impôt sur les sociétés est susceptible d'entraîner un autre effet, par ricochet, qui est celui d'un report de cette perte de revenus sur la fiscalité du travail qui se retrouve, ainsi, alourdie. Cet autre danger a été évoqué par le sénateur Marini dans son rapport sur la concurrence fiscale en Europe, craignant de « voir les systèmes fiscaux nationaux se déformer aux dépens des bases économiques les moins mobiles »<sup>744</sup>. Les observateurs de l'OCDE ont également souligné le risque qu'un « alignement vers le bas » de la fiscalité sur le capital débouche sur un alourdissement de la charge fiscale sur le travail. Ces derniers relevant les méfaits de la mondialisation ayant eu un impact sur l'évolution des systèmes fiscaux, retiennent que les dispositifs mis en œuvre par les États sous la forme d'une concurrence fiscale peuvent « saper les bases nationales d'imposition d'autres pays, altérer la structure de l'imposition en déplaçant une partie de la charge fiscale des facteurs les plus mobiles vers des facteurs relativement immobiles et des revenus vers la consommation »<sup>745</sup>.

---

documentation Française, 2005, p. 273.

<sup>739</sup> Pour un développement des conséquences possibles inhérentes au recours à ces deux hypothèses, v. AMSELEK P., « Peut-il y avoir un Etat sans finances ? », RDP, n° 1, 1983, pp. 267-283.

<sup>740</sup> V. HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIES T., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », Revue de l'OFCE, n° 70, juillet 99, p. 94 constatant, à juste titre, que « les taux d'impôt d'équilibre sont trop faibles pour financer efficacement les dépenses publiques compte tenu des externalités fiscales inhérentes à l'interdépendance des choix fiscaux faits par les différents Etats ».

<sup>741</sup> OWENS J., « Combattre les pratiques fiscales dommageables », L'Observateur, n° 215, janvier 1999, p. 15 ; v. également CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale dommageable au niveau de l'OCDE », Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, n° 4, 1999, p. 18.

<sup>742</sup> Il s'agit d'une expression consacrée, utilisée par de nombreux auteurs afin de relater la pression à la baisse constante depuis une dizaine d'années et généralisée à l'ensemble des Etats européens, provoquée par la concurrence fiscale, qui risque, à terme, de réduire la fiscalité des Etats à son minimum. LOPEZ C., « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne ? », LPA, n° 61, 27 mars 2000, p. 5 ; VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 211.

<sup>743</sup> HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes fiscalité, 2006, p. 12.

<sup>744</sup> MARINI P., La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Les rapports du Sénat, Commission des finances, n° 483, 1998/1999, p. 8.

<sup>745</sup> OCDE, Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, 1998, p. 14. Dans le même sens, v. également Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables, Rapport d'étape, 2004, 20 pages. Pour la doctrine, v. HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes fiscalité, 2006, pp. 12-13 ; v.

Les facteurs les moins mobiles subiraient corrélativement une augmentation de leur fiscalité. La Commission européenne a également relevé cette déformation des structures d'impositions nationales dès 1993 avec la publication de son Livre blanc intitulé « Croissance, compétitivité, emploi. Les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle »<sup>746</sup>. Cette ébauche d'une politique fiscale communautaire a été suivie du Mémoire Monti intitulé « La fiscalité dans l'Union européenne »<sup>747</sup> transmis aux ministres des Finances des États membres lors de la réunion ECOFIN informelle de Vérone en avril 1996. Ce dernier relate trois grands enjeux que sont la suppression des entraves fiscales visant à favoriser le bon fonctionnement du marché unique, la stabilisation des recettes fiscales des États membres à l'échelle nationale et la promotion de l'emploi. Ces deux derniers objectifs, pourtant rappelés dans une communication de la Commission du 23 mai 2001<sup>748</sup>, et repris systématiquement depuis sont encore largement compromis par la surimposition du travail.

547. Le Conseil d'analyse économique a abouti à la même conclusion en appréhendant, en l'absence d'une réforme fiscale profonde en France, « *un transfert inéluctable et insupportable de charges de production mobiles vers les facteurs immobiles* »<sup>749</sup>.
548. Des spécialistes ayant analysé les évolutions récentes ont également constaté le différentiel existant entre l'imposition du travail plus lourdement taxé que les revenus du capital<sup>750</sup>.
549. Ce constat de la dégradation des structures des systèmes fiscaux nationaux et de l'érosion de la base d'imposition due à un transfert de la charge fiscale des bases les plus mobiles vers celles du travail a été très largement relayé par la doctrine<sup>751</sup>.

---

également VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 207.

<sup>746</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, Livre blanc de la Commission, « Croissance, compétitivité, emploi. Les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle », COM (93) 700, Suppl. Bull. CE n° 6/93.

<sup>747</sup> Ce document a donné lieu à un deuxième Mémoire Monti publié par la Commission européenne dans le cadre d'une communication, le 22 octobre 1996 intitulé « La fiscalité dans l'Union européenne-rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux », Com (96) 546 reprenant et précisant les réflexions et objectifs du premier Mémoire Monti.

<sup>748</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « Politique fiscale de l'Union européenne-Priorités pour les prochaines années », COM (2001) 260 final, p. 3.

<sup>749</sup> Conseil d'Analyse économique, « Croissance équitable et concurrence fiscale », Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, p. 31.

<sup>750</sup> AUJEAN M. (sous la direction de), « La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives », in Croissance équitable et concurrence fiscale, CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, spéc. p. 269. V. également pour une même prise de position s'agissant d'une surimposition des revenus les moins mobiles, et notamment des revenus du travail, LE CACHEUX J., in Les Français et l'impôt, Collection Débat public, Odile Jacob, La documentation française, 2008, p. 138. Pour une étude statistique récente, v. le rapport intitulé « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission.

<sup>751</sup> V. MONTAGNIER G., « Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995-février 1997) », RTDE, n° 2, avril-juin 1997, p. 367 relevant que « *l'allègement de l'imposition des matières imposables « volatiles » a été compensé principalement par l'alourdissement de l'imposition du travail salarié, peu mobile* ». En ce sens, v. BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RFFP « L'Union et les finances publiques nationales », n° 68, décembre 1999, pp. 146-147 ayant considéré que « *cette pratique d'incitations fiscales abusives destinées à attirer sur le territoire d'un Etat membre les capitaux et les entreprises d'autres Etats membres a abouti à déformer les structures fiscales nationales au détriment des revenus salariaux et ainsi au détriment de la lutte contre le chômage, pour conserver aux recettes publiques un niveau suffisant* ». Ces derniers ont été rejoint par le professeur Gastaud selon lequel la concurrence fiscale dommageable « *affecte la structure fiscale des Etats, qui soucieux de s'assurer des ressources récurrentes, taxent plus lourdement les bases fixes que les bases mobiles, le travail, que le revenu du capital* », in GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, p. 343. V. également VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, pp.207-208 selon lequel : « *la concurrence provoque l'alignement sur le « moins-disant fiscal », une surenchère à la baisse des taux de prélèvements tente de freiner l'érosion des bases d'imposition. Les Etats transfèrent la charge fiscale sur les bases les moins mobiles et, en cas de perte de recettes, ils sont obligés de réduire leurs prestations de services publics* ». En ce sens, v. également HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes, 2006, p. 12. justifiant cette baisse de l'imposition des bases mobiles par les Etats qui visent à attirer les

550. C'est ce phénomène qui est souvent qualifié de « dégradation fiscale » ou « d'érosion de la base d'imposition » dans le sens d'un déséquilibre en faveur des facteurs mobiles.

551. Au-delà du déséquilibre créé et de la déformation provoquée dans les structures d'imposition des États européens, ce report de la charge fiscale sur les revenus les moins mobiles, *a fortiori* les revenus du travail, qui plus est les moins qualifiés, va à l'encontre des objectifs que s'étaient fixés l'Union européenne lors du Conseil européen de Lisbonne en mars 2000. L'objectif était de « faire de l'Union l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde capable d'une croissance économique durable accompagnée d'une amélioration quantitative et qualitative de l'emploi et d'une plus grande cohésion sociale ». Cet objectif ambitieux devait se réaliser d'ici 2010. Nous en sommes encore très éloignés. De surcroît, cette surimposition du travail a pu encourager « *une plus grande substitution des investissements au travail* »<sup>752</sup>, phénomène constaté dès 1996 dans les travaux de la Commission Monti. L'augmentation de la fiscalité du travail entrave l'objectif de promotion de l'emploi nécessitant, au contraire, un allègement de celle-ci. Ce transfert de la charge fiscale sur les revenus du travail est également en contradiction avec l'objectif affiché des États ayant adhéré aux objectifs communautaires du Livre blanc de la Commission européenne de 1993 sur la croissance, la compétitivité et l'emploi prévoyant la fin de la surimposition du travail afin de permettre la réalisation de l'objectif prioritaire de promotion de l'emploi. Ce Livre blanc constitue, selon nous, le préalable de la stratégie de Lisbonne. Or, de la substitution de la charge fiscale aux problèmes inhérents à l'équité, il n'y a qu'un pas.

552. Certaines études effectuées par des observateurs économistes ont pu relativiser ce constat. Ils ont notamment relevé que ce transfert de la charge fiscale vers les assiettes les moins mobiles notamment les revenus du travail « *est très visible empiriquement sur les années soixante à quatre-vingt, les évolutions récentes ne confirment pas cette tendance, marquée par la réduction des charges sociales sur les bas salaires dans un certain nombre de pays européens, et la bonne tenue des recettes d'IS à la suite notamment du boom de l'activité en 1999-2000* »<sup>753</sup>. Malgré cette réduction des charges fiscales, les écarts de fiscalité s'agissant du capital tendent à se réduire par l'effet de la concurrence fiscale concentrée sur l'imposition des bénéfices de sociétés, alors que ces écarts se creusent s'agissant de l'imposition du travail. De plus, la « bonne tenue » des recettes de l'impôt sur les sociétés n'empêche pas le constat d'une diminution à la baisse des taux d'imposition dans l'ensemble des États européens ainsi qu'un élargissement de l'assiette. Ceci nous conduit à affirmer que le transfert des pertes provoquées par la baisse de l'imposition sur les sociétés sur les assiettes les moins mobiles est, malgré tout, avéré.

---

entreprises dès lors que « *la baisse de la pression fiscale due à la concurrence entre États porte en fait surtout sur les éléments les plus mobiles de la matière imposable, tels que le capital* », ce qui a pour effet que « *les États risquent, s'ils veulent maintenir le niveau de services publics existant, de devoir augmenter les impôts sur le travail, la consommation et les activités non mobiles* » », idem, p. 13. En ce sens, v. HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIES T., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », Revue de l'OFCE, n° 70, juillet 99, p. 95 affirmant que la forte mobilité du capital à l'échelle européenne et mondiale « *oblige les gouvernements à reporter une partie de la charge fiscale liée à l'imposition des revenus du capital sur le facteur travail qui, à l'exception d'individus très qualifiés, est peu mobile* » ; VERDIER A. et BRACHET A., « Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ? », fondation Schumann.

<sup>752</sup> MONTAGNIER G., « Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995-février 1997) », RTDE, n° 2, avril-juin 1997. L'auteur ajoutait à ce constat « *une importante délocalisation de celui-ci hors de la Communauté* », p. 370.

<sup>753</sup> BENASSY-QUERE et PISANI-FERRY J., « Impôt sur les sociétés : concurrence ou harmonisation », in Croissance équitable et concurrence fiscale, Conseil d'Analyse économique, Rapport de St-Etienne C. et Le Cacheux J., La Documentation Française, 2005, p. 92.

553. La démonstration d'un transfert de la charge d'imposition vers les revenus les moins mobiles soulève un autre problème qui est celui de l'atteinte à l'équité entraînée par ce transfert. Il ne faut pas perdre de vue, en effet, qu'un système fiscal se mesure en considération de l'équité produite par ce dernier à savoir en considération de son caractère juste, égalitaire<sup>754</sup> et impartial. L'équité peut être verticale ou horizontale. Dans cette hypothèse, ces deux aspects sont altérés.
554. L'équité verticale suppose, par définition, que les taux moyens d'imposition s'élèvent avec la capacité contributive. Quant à l'équité horizontale, elle est définie comme le fait que des contribuables ayant des revenus comparables supportent le même impôt quelle que soit l'origine de ces revenus<sup>755</sup>.
555. L'équité horizontale est affectée dans la mesure où la différenciation de taxation va être déterminée en considération de l'origine des revenus, l'État multipliant les exceptions de nature fiscale. Cette perte de revenus est endossée par d'autres contribuables, notamment les moins mobiles qui sont, par hypothèse, les moins favorisés. Cette situation atteint, de façon corrélative, l'équité verticale, car en vertu de ce principe c'est la situation contraire qui devrait survenir à savoir que : « *les contribuables ayant les revenus les plus élevés soient imposés proportionnellement plus que les autres au titre des revenus* »<sup>756</sup>.
556. Or, ce transfert et cette répartition de la charge fiscale sont parfaitement inéquitables dans la mesure où cela a pour conséquence de favoriser les revenus les plus mobiles. La tendance démontre que ce sont généralement les revenus les plus favorisés qui sont les plus mobiles et qui concentrent les revenus du capital. La délocalisation de ses investissements ne trouve intérêt que dès lors que l'économie fiscale est susceptible d'être attractive. C'est le cas principalement pour les contribuables-personne physique les plus fortunés et les entreprises ayant d'importantes activités et engrangeant d'importants bénéfices. L'atteinte à l'équité fiscale se traduit donc par le fait que « *tous les contribuables ne peuvent également tirer parti des possibilités d'évasion fiscale* »<sup>757</sup> ainsi que par le constat d'un alourdissement de la charge sur le travail<sup>758</sup>.
557. De surcroît, l'altération de l'équité se retrouve dans le fait que les entreprises ne contribuent pas suffisamment au financement des dépenses publiques engagées par l'État pour améliorer la compétitivité de ces dernières<sup>759</sup>. Le rapport de l'OCDE a déjà eu l'occasion de viser ces

<sup>754</sup> Le caractère égalitaire découle du sens du terme équité qui provient du latin « *aequitas* » de « *aequus* » qui signifie « égal ».

<sup>755</sup> MARINI P., La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Les rapports du Sénat, Commission des finances, n° 483, 1998-1999, p. 9 ; v. également VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 208 ; v. également HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIES T., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », Revue de l'OFCE, n° 70, juillet 99, p. 95 ; LEROY M., « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 393, décembre 1995, p. 678. Pour une défense du respect de l'équité verticale et horizontale, v. Conseil d'Analyse économique, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., « Croissance équitable et concurrence fiscale », La documentation Française, 2005, pp. 7-81.

<sup>756</sup> Conseil d'Analyse économique, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., « Croissance équitable et concurrence fiscale », La documentation Française, 2005, pp. 10-11. Les auteurs soutiennent l'idée d'un retour au respect de l'équité verticale et horizontale au moyen d'un nouveau système fiscal qui serait mis en place en vue de permettre une croissance équitable.

<sup>757</sup> VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 208.

<sup>758</sup> OWENS J., « Combattre les pratiques fiscales dommageables », L'Observateur, n° 215, janvier 1999, p. 15.

<sup>759</sup> En ce sens, v. WEISE K., « Alerte sur l'impôt sur les sociétés », Revue de l'observateur de l'OCDE, n° 261, mai 2007 constatant qu' « *une part croissante des dépenses publiques est consacrée à l'amélioration de cette compétitivité. Les entreprises, en tant que bénéficiaires de ces investissements, ne devraient-elles pas y contribuer fiscalement ? Assurément, le fardeau ne devrait pas en être reporté sur les travailleurs ou sur la consommation. Pour des raisons d'équité, mais aussi d'efficacité, l'impôt sur les sociétés ne devrait pas ainsi*

contribuables comme étant des « *bénéficiaires sans contrepartie* » qui profitent des dépenses publiques dans leur pays d'origine et évitent pourtant de contribuer à leur financement »<sup>760</sup>. Un rapport récent, a également révélé la position privilégiée des sociétés exerçant sur le marché intérieur bénéficiant très largement de cette concurrence fiscale entre États leur permettant à la fois de jouir d'infrastructures développées et efficaces tout en bénéficiant d'allègements fiscaux avantageux<sup>761</sup>.

558. Un problème d'équité se pose également du fait des répercussions fiscales sur les entreprises moins mobiles. L'optimisation fiscale des grandes entreprises profitant de régimes fiscaux plus avantageux a pour conséquence que « *les taux d'imposition des sociétés auront plus d'effet sur les petites entreprises, celles-là mêmes dont l'économie européenne a besoin pour croître et devenir plus innovante* »<sup>762</sup>. Les contribuables victimes de cette absence d'équité sont bien les travailleurs les moins mobiles étant pour la majorité les moins qualifiés, ainsi que les entreprises moins mobiles caractérisées par une petite structure et un chiffre d'affaires peu important.

559. Plus largement se pose le problème de l'efficacité des systèmes d'imposition applicables aux entreprises. Une concurrence fiscale intensifiée n'est pas efficace, dans la mesure où, même si les États peuvent y gagner quelques investissements, en agissant de la sorte ils prennent le risque d'en perdre également énormément<sup>763</sup>. Le risque de délocalisation des contribuables s'est effectivement accru. Les économistes eux-mêmes se fondant sur de nombreuses études empiriques ont expliqué que « *la concurrence fiscale introduit des distorsions dans les décisions de localisation (...) l'investissement direct à l'étranger réagit aux écarts de fiscalité* »<sup>764</sup>. Cela se justifie par le fait que les contribuables ont désormais la possibilité de choisir le système qui leur convient le mieux parmi un panel très divers de systèmes fiscaux plus attractifs les uns que les autres. Ils se livrent par là même à ce que l'on appelle le « *chalandage fiscal* »<sup>765</sup> (*Treaty shopping*) ou « *shopping fiscal* »<sup>766</sup>. Très clairement, ils choisissent sur le marché de l'impôt, le système fiscal et les taux les plus avantageux. Le risque que « *les décisions d'investissement soient surdéterminées par des considérations fiscales* »<sup>767</sup> est bien réel au point de devenir l'un des indices de la caractérisation du caractère

---

*baisser* ».

<sup>760</sup> OCDE, Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, 1998, p. 15.

<sup>761</sup> Rapport de la Confédération internationale des syndicats libres (CICL) regroupant 241 organisations syndicales, 6 juillet 2006.

<sup>762</sup> WEISE K., « Alerte sur l'impôt sur les sociétés », Revue de l'observateur de l'OCDE, n° 261, mai 2007.

<sup>763</sup> DIBOUT P., « Les trois voies de l'Europe fiscale », Banque et droit, n° 22, 1992. Le professeur Dibout avait très tôt formulé la question de l'importance du poste fiscal dans la décision de délocaliser et de ses effets, en affirmant que : « (c)ertes, les décisions de localisation des investissements et des entreprises ne tiennent pas qu'à la fiscalité mais, dans un marché unique, l'addition d'une fiscalité lourde pour l'évolution structurelle des entreprises et pour la situation individuelle de leurs cadres ne risque-t-elle pas de provoquer un effet d'éviction ? », p. 41.

<sup>764</sup> BENASSY-QUERE et PISANI-FERRY J., « Impôt sur les sociétés : concurrence ou harmonisation », in Croissance équitable et concurrence fiscale, Conseil d'Analyse économique, Rapport de St-Etienne C. et Le Cacheux J., La Documentation Française, 2005, p. 92. Pour une analyse plus approfondie du rapport entre les choix de localisation et la fiscalité, voir travaux de MOOIJ DE R. et EDERVEEN S., « *Taxation and Foreign Direct Investment : A Synthesis of Empirical Research* », International Tax and Public Finance, 2003, n° 10, pp. 673-693 ; v. également DEVEREUX M.P. et GRIFFITH M., « *The Impact of Corporate Taxation on the Location of Capital : A Review* », Swedish Economic Policy Review, 2002, n° 9, pp. 11-32 et des mêmes auteurs « *Evaluating Tax Policy for Location Decisions* », International Tax and Public Finance, n° 10, pp. 107-126 ; V. également BENASSY-QUERE A., FONTANE L. et LAHRECHE-REVIL, « *How Does FDI React to Corporate Taxation ?* », International Tax and Public Finance, 2005.

<sup>765</sup> HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes, 2006, p. 13

<sup>766</sup> VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 210.

<sup>767</sup> OWENS J., « Combattre les pratiques fiscales dommageables », L'Observateur, n° 215, janvier 1999, p. 15 ; v. également VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 208. ; v. également CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale dommageable au niveau de l'OCDE »,

potentiellement dommageable d'un régime fiscal<sup>768</sup>. Cette dérive s'explique par une intensification de la concurrence entre entreprises sur le marché mondial et européen permis respectivement par la mondialisation et la libéralisation des échanges<sup>769</sup>.

560. Certains auteurs<sup>770</sup> ont justifié la délocalisation des contribuables en considérant qu'ils décident de se délocaliser en prenant en considération l'avantage fiscal ainsi qu'en établissant un comparatif entre la « combinaison prélèvements-services fournis » proposée par les deux États. Cela reviendrait à donner lieu non pas seulement à une concurrence fiscale au sens des taux et structures d'imposition, mais également à une concurrence des services publics proposés. Est ainsi visé le niveau de dépenses publiques effectif dans les États, proposant un accès à des infrastructures, à des équipements collectifs et de qualité. Cette théorie n'est pas utopique, dans la mesure où, comme nous l'avons démontré, de nombreux critères sont susceptibles de motiver les entreprises à se délocaliser. Il peut s'agir d'une production à meilleur coût notamment un coût salarial plus faible ; de législations plus souples à savoir moins contraignantes notamment en matière d'environnement et de sécurité ; d'infrastructures développées et de qualité, etc.. Les services collectifs peuvent être un critère motivant les contribuables à se déplacer. Le risque est que cette prise en compte des services collectifs proposés par les États oblige « *les gouvernements à « caler » progressivement leur politique budgétaire et fiscale sur le « principe d'équivalence », l'impôt s'apparentant alors à un prix pour service rendu* »<sup>771</sup>. C'est d'ores et déjà le cas dans la mesure où l'attribution de services collectifs ayant pour contrepartie le paiement de l'impôt est le critère qui nous a permis de démontrer qu'il existait bien un marché de l'impôt, sur lequel s'exerçaient États et entreprises.

561. Cette adaptation des États, dont l'objectif, serait d'entrer dans un jeu de concurrence avec d'autres États par le biais d'un développement de services collectifs de meilleure qualité, susceptibles d'être proposés prioritairement aux contribuables les plus mobiles engendre deux conséquences très néfastes. D'une part, « *cela reviendrait à nier la spécificité des biens collectifs fournis par les administrations publiques qui sont souvent indivisibles, ensuite le rôle distributif de l'impôt serait considérablement réduit* »<sup>772</sup>. D'autre part, l'inégalité entre États s'en trouverait doublement creusée, car « *les inégalités fiscales entre États s'accroîtraient, ainsi que les inégalités dans la production de biens et services publics* »<sup>773</sup>. Les biens et services publics deviennent ainsi de véritables produits, choisis librement par les investisseurs payant un prix, l'impôt, pour pouvoir y accéder et localiser leurs activités dans ces États.

562. En poursuivant ce raisonnement, nous pouvons démontrer que l'effet provoqué par cette situation peut être encore plus dommageable. Dans l'hypothèse d'une offre de services publics de qualité proposés en contrepartie d'un impôt de la part des investisseurs que se passerait-il si, finalement, les investisseurs décidaient de délocaliser leurs facteurs de

---

Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, n° 4, 1999, p. 18.

<sup>768</sup> HECKLY C., Fiscalité et mondialisation, LGDJ, Coll. Systèmes, 2006, p. 13. Nous développerons les éléments caractéristiques de la concurrence fiscale dommageable telle qu'appréhendée par l'Union européenne et par l'OCDE in Chapitre second : « La coordination fiscale, une méthode politiquement incitative ».

<sup>769</sup> Cela a eu « *pour effet négatif de procurer aux sociétés et aux particuliers de nouveaux moyens pour réduire au minimum leur cotisation fiscale ou pour échapper à l'impôt, des pays pouvant alors exploiter ces moyens en définissant des mesures fiscales visant principalement à détourner des capitaux, financiers notamment, géographiquement mobiles* », v. OCDE, Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, 1998, p. 14.

<sup>770</sup> HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIÉS T., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », Revue de l'OFCE, n° 70, juillet 99, p. 95 ; V. même raisonnement repris par VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 210.

<sup>771</sup> HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIÉS T., idem, p. 95.

<sup>772</sup> HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIÉS T., idem, p. 95.

<sup>773</sup> VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 210.

production ? Cela serait fortement litigieux, car les États comptent sur la localisation de ces investissements sur leur territoire pour pouvoir financer ces mêmes services publics. La seule alternative, dans cette situation, pour les États, serait celle d'un transfert de la charge fiscale soit sur les facteurs de production les moins mobiles, soit sur les bases imposables les moins mobiles que sont les revenus du travail peu qualifié. Au-delà d'une déstructuration complète des structures d'imposition des États, l'atteinte à l'équité serait totale. Dans le cas spécifique de la France, cette situation risque de « *mettre à mal le financement du système social français visant à assurer à la fois des services publics de qualité et un niveau élevé de redistribution* »<sup>774</sup>.

563. D'autres effets néfastes de la concurrence fiscale dommageable ont été visés par les observateurs de l'OCDE ainsi que par la doctrine<sup>775</sup>. Il s'agit notamment des tensions susceptibles d'être créées ou ravivées entre les États qui profiteraient de régimes fiscaux préférentiels et ceux dont le système fiscal en subirait les méfaits ; ainsi que le développement de contestations populaires à l'égard des mécanismes européens susceptibles d'être perçus comme favorisant la concurrence fiscale ce qui compromettrait la légitimité de l'Union ; une diminution des contributions des États membres au budget de l'Union ; la mise en place de réglementations anti-évasion complexes et coûteuses alourdissant le coût de gestion de l'impôt et entraînant une charge fiscale plus lourde pour les contribuables susceptibles de décourager les petites et moyennes entreprises de développer des activités à l'internationale, ces réglementations pouvant également créer des inégalités entre les contribuables ne tirant pas parti, de la même façon, des possibilités d'évasion fiscale ; et de l'inégalité qui existe également en terme de compétitivité, entre les entreprises se trouvant dans des pays où les contrôles sont efficaces et, leurs concurrentes soumises à des réglementations nationales anti-évasion inefficaces, voire inexistantes. Cette liste est non exhaustive.

564. Ces effets supplémentaires dénotent encore d'une inefficacité et d'une inégalité créée par l'intensification de la concurrence fiscale dommageable.

565. Deux écoles existent s'agissant de la concurrence fiscale et plus spécifiquement des moyens d'agir pour aider les États qui doivent faire face à celle-ci avec beaucoup de difficultés. D'un côté se situent certains économistes plutôt libéraux invoquant la nécessité de ne pas entraver le libre jeu de la concurrence. En ce sens, la régulation doit se faire d'elle-même, par le marché. D'un autre côté se trouvent les partisans d'une action concertée et coordonnée des États devant limiter la concurrence, aidés par les travaux de l'OCDE et de l'Union européenne. Les partisans des deux courants n'ont pas complètement tort ou raison. Les deux prises de position sont parfaitement justifiées et justifiables, que ce soit par le marché ou par une action multilatérale des États. Néanmoins, le problème étant mondial et les effets très négatifs, il est indispensable de privilégier une action multilatérale pour pallier ce phénomène.

566. Deux possibilités s'offrent aux États à la fois coupables et victimes de concurrence fiscale,

---

<sup>774</sup> Conseil d'Analyse économique, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., « Croissance équitable et concurrence fiscale », La documentation Française, 2005, p. 320. Il s'agit de la position des auteurs du rapport traitant, plus spécifiquement, de la position de la France face à la concurrence fiscale, créant un risque de délocalisations massives.

<sup>775</sup> CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale dommageable au niveau de l'OCDE », Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, n° 4, 1999, p. 18 ; v. également VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, p. 208 relatant ces mêmes effets pervers découlant de la concurrence fiscale dommageable ; v. également VERDIER A. et BRACHET A., « Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ? », fondation Schumann ; V. également GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999. L'auteur rappelle également l'un des méfaits de la concurrence fiscale dommageable qui est « *la multiplication des dispositifs anti-évasion, elle conduit à des distorsions de concurrence d'autant plus dommageables pour les entreprises, qu'elles sont d'importances égales ou qu'elles relèvent d'Etats différents* », p. 343.

souvent déloyale. Ils peuvent soit faire le choix d'intensifier une concurrence fiscale aux effets très dommageables soit établir de nouvelles règles du jeu dans le cadre d'une concertation prenant la forme d'une coopération européenne et internationale. Les solutions unilatérales ou bilatérales par le biais de conventions fiscales ne sont pas efficaces. Le problème de la concurrence fiscale est un problème mondial qui se trouve exacerbé dans le contexte du marché unique. À cela s'ajoute le fait qu'en l'absence de coopération, les États ne feront pas le choix de démanteler leurs régimes fiscaux préférentiels, car ils s'exposent au risque d'une délocalisation des investisseurs vers des États qui maintiendraient un traitement fiscal préférentiel. Une approche multilatérale est indispensable. Les États l'ont bien compris, et l'Union européenne ainsi que l'OCDE ont mis en œuvre ces mesures. L'Union européenne a vu l'adoption, le 1<sup>er</sup> décembre 1997 d'un « code de bonne conduite » en matière de fiscalité directe des entreprises. Quant aux pays membres de l'OCDE, dix-neuf recommandations destinées à lutter contre la concurrence fiscale dommageable ont été adoptées dans le cadre d'un rapport signé le 9 avril 1998 par les ministres des pays de l'OCDE. Ces mesures sont le symbole d'une grande nouveauté : une acceptation et un développement de la coopération internationale et européenne en matière de concurrence fiscale dommageable. Cette coopération « *via un dispositif multilatéral régissant la concurrence fiscale est le meilleur moyen d'assurer la stabilité et la coexistence pacifique des systèmes fiscaux* »<sup>776</sup>. La seule autre alternative aurait été une intensification de la concurrence fiscale, peu efficace, voire dangereuse et très dommageable.

## **Section II : La mise en place du marché intérieur marquée par l'intégration renforcée des politiques économiques, budgétaires et monétaires**

567. La révision de la méthode d'intégration fiscale mise en œuvre par la Commission européenne au début des années 90 est justifiée par le nouveau contexte dans lequel elle s'insère. Le début des années 90 marque un renouveau de la construction européenne au travers d'une union économique et monétaire qui, au-delà d'un renforcement de l'intégration économique, voit le Traité de Maastricht consacrer une ambition politique de l'Union. Ce nouveau cadre est marqué par deux tendances qui vont nécessairement atteindre les prérogatives fiscales étatiques. La première caractéristique de cette Union est le respect des critères du Pacte de stabilité et de croissance qui impose une limitation des déficits publics (I) et, par conséquent, le recours des États aux dévaluations fiscales qui se substituent à l'impossibilité des dévaluations monétaires (II).

### **I/La perte croissante de l'autonomie monétaire et budgétaire des États membres, une question fiscale**

568. Pourquoi traiter de la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire alors même que celle-ci n'englobe pas directement la problématique inhérente à l'intégration européenne des fiscalités directes nationales ? Cette évocation est doublement justifiée. D'une part, le respect des critères de convergence se répercute nécessairement sur les politiques fiscales nationales. D'autre part, l'union économique et monétaire peut être appréhendée comme une source d'accroissement de la concurrence fiscale dommageable. Nous souhaitons démontrer que ces deux effets sont intimement liés. De surcroît, ce nouveau contexte économique a accru les atteintes aux prérogatives souveraines des États, ce qui a favorisé le recours à une méthode

---

<sup>776</sup> OWENS J., « Combattre les pratiques fiscales dommageables », L'Observateur, n° 215, janvier 1999, p. 15.

d'intégration plus souple qui est la coordination fiscale.

569. La Commission a décidé de s'attaquer prioritairement aux atteintes potentielles aux prérogatives fiscales étatiques. Le premier de ces phénomènes est la concurrence fiscale dommageable. Cette démarche participe d'une stratégie nouvelle de la Commission visant à faire évoluer le marché unique et à abaisser le niveau de chômage dans la Communauté. Or, la résolution du problème de la concurrence fiscale dommageable qui « *menace à la fois de réduire les recettes et de fausser les dispositifs fiscaux devrait jouer un rôle capital à cet égard* »<sup>777</sup>. De plus, la concurrence fiscale menace directement les politiques économiques et budgétaires telles que définies à l'échelle européenne depuis le Traité de Maastricht (A).
570. Aussi, la progression de l'intégration européenne de la fiscalité à travers l'assurance d'une coordination plus efficace des politiques fiscales dans l'Union est intimement liée à cet objectif qui constitue *in fine* l'objectif initial de la méthode de coordination fiscale. De notre point de vue, il s'agit d'une étape préalable à une coordination renforcée dont l'objet est plus spécifiquement de satisfaire des objectifs plus globaux définis par la stratégie de Lisbonne reprise et développée par la stratégie Europe 2020 (B).

### **A) La politique fiscale, un substitut de l'atteinte aux politiques budgétaires et monétaires des États membres**

571. Deux formules d'organisation des relations économiques extérieures d'un État sont possibles : le libre-échange et l'intégration économique. Le libre-échange est un système de commerce international reposant sur l'absence de barrières douanières et non douanières à la circulation des biens et des services<sup>778</sup>.
572. L'intégration économique vise également une ouverture réciproque des marchés, mais entre États en nombre plus réduit se fixant des objectifs plus importants. Pour y parvenir, trois étapes<sup>779</sup> doivent être franchies. En premier lieu, la zone de libre-échange et l'union douanière nécessitent une suppression des droits de douane et des limitations quantitatives d'importations entre les pays membres. Il s'agit de la première étape dans le processus d'intégration économique. En deuxième lieu, intervient le marché commun régi par trois grandes libertés ajoutées à l'union douanière qu'est la liberté de circulation des personnes, services et capitaux. En troisième lieu vient l'ultime étape de l'intégration économique qui est l'union économique et monétaire marquée par l'harmonisation des politiques économiques des États membres et la mise en place d'une monnaie unique. L'Union européenne a franchi toutes ces étapes.
573. L'Union européenne est une union économique. Tous les pays membres participent au marché commun européen devenu marché intérieur. Certains pays ont renforcé cette union en

---

<sup>777</sup> Communication de la Commission européenne au Conseil, « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne. Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (97) 495, du 1<sup>er</sup> oct. 1997, § 22.

<sup>778</sup> Les accords internationaux favorisent cet objectif qui repose essentiellement sur des traités bilatéraux de réciprocité commerciale entre deux pays, des accords créant des zones de libre-échange, et, dans le cadre de la mondialisation, des accords multilatéraux négociés au niveau d'un organisme mondial. Le but de cette ouverture réciproque des marchés des biens et des services est de favoriser à long terme le développement économique général et d'obtenir une meilleure efficacité en permettant une utilisation optimale des facteurs de production.

<sup>779</sup> ROLLET P. et HUART F., *Du grand marché à l'union économique et monétaire, les enjeux de la construction européenne*, Editions Cujas, Coll. Regards de notre temps, 1995, 261 p., spéc. pp. 13-18 ; v. également BALASSA B., *The theory of economic integration*, London, Allen & Unwin, 1962.

formant une union économique et monétaire, consacrée par le Traité de Maastricht. Celle-ci est constituée de la zone euro et de son mécanisme de taux de change européen<sup>780</sup>. Dès l'Acte unique européen de février 1986, il a été décidé l'établissement d'un grand marché intérieur qu'il était indispensable de compléter par une véritable union économique et monétaire dont l'objectif était rappelé dans son préambule. Celui-ci conférait à la Communauté la « capacité monétaire » à savoir la possibilité d'adapter les institutions communautaires au développement ultérieur de la politique économique et monétaire. La future union économique et monétaire doit se réaliser dans ce cadre communautaire. Il a fallu néanmoins en définir la structure. De nombreuses divergences entre les États membres se sont révélées s'agissant de l'union monétaire. En juin 1988, le Conseil européen confirme l'objectif de la réalisation progressive de l'Union économique et monétaire et charge un comité placé sous la présidence de Jacques Delors, président de la Commission européenne d'étudier les étapes concrètes devant mener à cette union. En avril 1989, ce comité publie le « Rapport Delors » (ou plan Delors), qui pose l'objectif de l'union économique et monétaire caractérisée par la fixation définitive des taux de change puis par la création d'une monnaie unique<sup>781</sup>. Ce rapport prévoit trois conditions que sont : la convertibilité totale et irréversible des monnaies, la libération complète des mouvements de capitaux, la fixation de parités fixes entre les monnaies européennes et enfin l'adoption d'une monnaie unique. Il défend l'idée de l'instauration d'une Union économique et monétaire ainsi que de la mise en œuvre de négociations pour un nouveau traité.

574. Pour parvenir à la réalisation de l'Union économique et monétaire, le rapport Delors propose un plan en trois étapes. La première étape consiste en l'achèvement du marché unique, en un renforcement de la coordination des politiques économiques et de la coopération monétaire, et dans l'adhésion de toutes les monnaies au mécanisme de change du SME. Cette étape nécessite la négociation et la ratification d'un traité d'union économique et monétaire. La deuxième étape implique la mise en place d'un Système européen de banques centrales coexistant avec les autorités monétaires nationales. La troisième étape emporte le transfert des compétences économiques et monétaires aux institutions de l'Union ainsi que le passage à des parités fixées irrévocablement et enfin à une monnaie unique remplaçant les monnaies nationales. La réalisation de ces étapes dépend étroitement de la volonté politique des États dès lors qu'aucune échéance précise et contraignante n'y est fixée.

575. Ce plan est accueilli favorablement par les États membres au Conseil européen de Madrid des 26 et 27 juin 1989 qui affirme sa « *détermination de réaliser progressivement l'Union économique et monétaire* » tout en précisant que « *dans sa réalisation on devra tenir compte du parallélisme entre les aspects économiques et monétaires* ». Il est décidé que la première phase doit commencer le 1<sup>er</sup> juillet 1990<sup>782</sup>. Pour les deux autres étapes, le Conseil européen fait débiter les travaux préparatoires à la Conférence intergouvernementale qui adoptera un

---

<sup>780</sup> L'objectif d'une union économique et monétaire entre les pays membres de la CEE a été adopté par le sommet des six à La Haye (1<sup>er</sup> et 2 décembre 1969) et confirmé par celui de Paris (19-21 octobre 1972) à neuf qui prévoyait comme perspective de réalisation la fin des années 1980. Mais les gouvernements n'ont pu se mettre d'accord sur le plan d'ensemble présenté par Pierre Werner, président du Gouvernement et ministre des finances du Luxembourg. Pour pallier le désordre monétaire international, il n'a été possible que de limiter les fluctuations des monnaies européennes d'abord par l'institution en 1972 du « serpent monétaire » réduit aux seules monnaies fortes puis du « Système monétaire européen à partir de 1979 qui fixe des parités fixes mais ajustables entre les monnaies afin d'obtenir une relative stabilité. Entré en vigueur en mars 1979, le Système monétaire européen crée par les gouverneurs des banques centrales de la CEE repose sur trois éléments : l'ECU : panier composé des monnaies de tous les États membres ; les mécanismes de change : chaque monnaie a un cours pivot rattaché à l'ECU ; et les mécanismes de crédit.

<sup>781</sup> Le rapport Delors reprend la définition de l'Union économique et monétaire prévue par le rapport Werner en 1970.

<sup>782</sup> La première phase est mise en œuvre avec la libération totale des mouvements de capitaux et le renforcement du Système monétaire européen.

nouveau traité. De nombreuses divergences se manifestent quant à la poursuite du processus d'intégration monétaire. Finalement, le Conseil européen de Strasbourg des 8 et 9 décembre 1989 décide à la majorité, du fait de l'opposition britannique, la convocation d'une conférence intergouvernementale de révision des traités communautaires pour élaborer une Union économique et monétaire. Les 14 et 15 décembre 1990, le Conseil européen de Rome inaugure les deux conférences de révision du traité instituant la Communauté économique européenne. L'une consacre le projet d'union économique et monétaire. L'autre explore les voies de la future union politique<sup>783</sup>. Ces conférences aboutissent au traité sur l'Union européenne signé à Maastricht le 7 février 1992 instituant l'Union économique et monétaire. Ce traité signe une nouvelle étape dans le processus d'intégration européenne<sup>784</sup>. L'intégration voit s'ajouter une ambition politique à son objet économique. Ce traité ne s'est pas expressément préoccupé de la fiscalité directe des entreprises. Néanmoins, elle n'est pas totalement ignorée dès lors que le renforcement de l'intégration politique, économique, monétaire et budgétaire va avoir un impact certain sur les politiques fiscales nationales. Nous songeons plus spécifiquement à la fiscalité directe des entreprises pour deux raisons. D'une part, la fiscalité indirecte est harmonisée à l'échelle européenne. D'autre part, la fiscalité directe des entreprises est le principal fondement de la concurrence fiscale qui s'exerce entre les États membres.

576. En dépit de l'acceptation formelle du rapport Delors, de nombreux éléments restent à préciser. Il est ainsi décidé que l'Union monétaire doit être complétée avec la mise en œuvre d'une monnaie unique sous l'autorité de la Banque centrale. Quant à l'union économique, elle se limite à une coordination des politiques nationales par le Conseil des ministres de l'Économie. Les États membres restent ainsi responsables de leurs politiques économiques.

577. S'agissant des conditions d'admission dans l'Union économique et monétaire, les États doivent respecter plusieurs « critères de convergence ». Le plus connu vise les finances publiques dont le déficit ne doit pas dépasser 3 % du PIB pour les dépenses publiques et la dette publique doit rester inférieure ou égale à 60 % du PIB<sup>785</sup>. Ces critères sont expressément prévus par le Traité sur l'Union européenne à l'article 109 j<sup>786</sup>.

578. De manière très synthétique, la première phase est ouverte dès le 1<sup>er</sup> juillet 1990 instaurant la libre circulation des capitaux, le renforcement de la surveillance multilatérale de la conjoncture et la convergence des politiques macroéconomiques. La deuxième étape devait, selon le Traité de Maastricht, s'ouvrir le 1<sup>er</sup> janvier 1994. Il s'agit d'une phase préparatoire au passage de la monnaie unique par la coordination des politiques monétaires des États membres et par la surveillance de leurs politiques économiques afin de favoriser la convergence. Elle ne se réalisera que le 1<sup>er</sup> janvier 1999 qui marque la troisième étape de l'Union économique et monétaire avec la fixation irrévocable des rapports de change entre les monnaies nationales et avec la monnaie unique.

579. La politique monétaire et budgétaire est avec la politique fiscale l'un des attributs essentiels

---

<sup>783</sup> Celle-ci a été décidée lors du second Conseil européen de Dublin des 25 et 26 juin 1990.

<sup>784</sup> La réalisation de cette nouvelle étape est d'autant plus importante qu'elle a donné lieu à une décision rendue par le Conseil constitutionnel n° 92-308 DC du 9 avril 1992, Rec. p. 55 qui a conduit à la révision constitutionnelle du 25 juin 1992 ayant inséré un nouveau titre XV « Des Communautés européennes et de l'Union européenne » dans la Constitution comportant les articles 88-1 à 88-3. Les décisions ultérieures du conseil sur les traités européens s'inscrivent dans le droit fil de cette décision, dont elles reprennent le considérant de principe, cela qu'il s'agisse du traité d'Amsterdam ou du traité établissant une Constitution pour l'Europe.

<sup>785</sup> A ces impératifs, s'ajoute la nécessité d'une inflation inférieure ou égale à un point et demi de pourcentage au-dessus du niveau d'inflation des trois pays ayant la plus basse inflation ; un taux d'intérêt à long terme ne dépassant pas deux points de pourcentage au-dessus de la moyenne des trois pays ayant les taux les moins élevés et un taux de change stable depuis au moins deux ans au sein du Système monétaire européen.

<sup>786</sup> Les éléments chiffrés sont fixés par deux protocoles interprétatifs n° 5 et 6.

de la souveraineté politique des États. Or, une restriction considérable de l'autonomie des États est visible en matière monétaire et budgétaire. Les États ont perdu leur compétence monétaire lors de leur adhésion à la zone euro et ils ont vu le remplacement des monnaies nationales par la monnaie unique européenne. Les États membres de l'Union européenne ont ainsi vu le transfert à l'Union de leurs prérogatives régaliennes de battre monnaie et le taux de change. Quant à la compétence budgétaire, celle-ci n'a certes pas disparu, mais les États ont, malgré tout, perdu de leur autonomie en la matière, dans la mesure où ces derniers sont soumis aux critères de convergence prévus au Traité de Maastricht par le pacte budgétaire et de croissance prévoyant une sanction financière dans le cas d'un déficit budgétaire des États dépassant le seuil prévu<sup>787</sup>.

580. La politique fiscale est à distinguer de la politique budgétaire, même si des points communs existent. De manière synthétique, rappelons que la politique fiscale porte sur « *la répartition des recettes publiques entre les différents impôts, ainsi que sur l'assiette et le taux de ces derniers* » qui est à distinguer de la politique budgétaire « *qui porte sur le niveau des prélèvements obligatoires et sur le solde du budget* »<sup>788</sup>. Cette dernière est également à distinguer de la politique monétaire.

581. Les États ont perdu de leur autonomie en matière budgétaire avec le respect des critères de convergence définis dans le Traité de Maastricht les obligeant à limiter le déficit budgétaire et l'endettement ainsi qu'en matière monétaire, avec la mise en place de l'Union monétaire et la libéralisation des mouvements de capitaux ayant « *enlevé aux États un moyen d'intervention capital* »<sup>789</sup>. La politique fiscale reste le dernier aspect de leur souveraineté qui, malgré un protectionnisme accru des États membres se refusant à la déléguer aux institutions européennes, a déjà été entamée, en particulier en matière de fiscalité indirecte et de revenus de l'épargne. Les politiques budgétaires, monétaires et fiscales sont directement liées. La politique fiscale des États est tributaire de la politique économique et budgétaire<sup>790</sup>.

582. De surcroît, ce lien est démontré lorsque nous l'appréhendons au regard de l'objet de la mise en place d'une monnaie unique. Celle-ci se justifie notamment par la volonté d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur ainsi que de stimuler la croissance et l'emploi. Par conséquent, comme le relève, très justement, le Parlement européen : « *elle ne peut se désintéresser des politiques budgétaires et fiscales conduites par chaque État membre, politiques qui ne manqueront pas d'exercer une grande influence sur la situation économique globale de l'Union* »<sup>791</sup>.

583. Aussi, la politique budgétaire qui se trouve désormais soumise aux contraintes du Traité de Maastricht, a forcément des répercussions sur la politique fiscale dès lors qu'« *à défaut d'une croissance forte de l'économie, celle-ci doit préserver le plus possible la rentabilité du système fiscal puisque la majeure partie des ressources budgétaires (du moins des États) est constituée par les impôts* »<sup>792</sup>. Cela a pour conséquence que les États doivent augmenter la pression fiscale ou réduire leurs dépenses publiques pour pouvoir répondre aux objectifs de réduction des déficits publics, comme prévus au traité.

---

<sup>787</sup> Il s'agit d'une véritable règle de droit contraignante et s'imposant aux États membres. Néanmoins, les déficits importants des États membres témoignent de nombreuses carences dans le respect de ces critères.

<sup>788</sup> HECKLY C., La politique fiscale dans les pays industrialisés, Dunod, Coll. Les topos, 1999, p. 7.

<sup>789</sup> TEULON F., L'État et la politique économique, PUF, Coll. Major, 1998, p. 80.

<sup>790</sup> Certains évoquent la fiscalité comme ayant la « *qualité d'instrument de la politique économique et budgétaire* », v. COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 157.

<sup>791</sup> PARLEMENT EUROPEEN, Résolution du Parlement européen sur la coordination des politiques budgétaires et fiscales dans l'Union monétaire, Commission économique, monétaire et de la politiques industrielle, Rapport de M. André Fourçans, 27 mai 1997, PE 221.271/fin.

<sup>792</sup> LEROY M., « *Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ?* », Revue du marché commun et de l'Union européenne, n° 393, décembre 1995, p. 674.

584. Que reste-t-il aux États pour tenter d'attirer les investissements et ainsi espérer un accroissement de leurs recettes fiscales et un « gonflement » de leurs budgets ? La politique fiscale qui relève encore de la compétence souveraine des États. Les institutions européennes ne sont concernées que par les aspects susceptibles d'influer sur le fonctionnement du marché unique. Toutefois, certains soutiennent que la mise en place de la monnaie unique « (...) aboutit à priver l'État de réelle liberté d'action en matière économique et fiscale »<sup>793</sup> dès lors que ces derniers sont contraints par le respect des critères de convergence sanctionnés par le Pacte de stabilité.

585. La substitution des dévaluations fiscales en vue de pallier l'impossibilité des dévaluations monétaires corrobore la thèse selon laquelle la multiplication des contraintes inhérentes au contexte de l'Union économique et monétaire a motivé la Commission à adopter une méthode d'intégration plus souple qui est la coordination fiscale. Ce lien est d'autant plus évident que les dévaluations fiscales participent de la concurrence fiscale déloyale que se livrent les États. Aussi, la coordination fiscale a-t-elle pour objet initial la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

## **B) La politique fiscale, un instrument de la réalisation de la Stratégie de Lisbonne**

586. La fiscalité a été exclue du socle des préoccupations majeures ayant justifié l'adoption du Traité de Maastricht. En réalité, ce domaine doit être perçu comme ayant été indirectement atteint par le renforcement de l'intégration économique de l'Union permis par les impératifs découlant de la mise en œuvre de l'union économique et monétaire. Les dispositions monétaires et budgétaires du Traité renvoient implicitement à la fiscalité du fait de sa « *qualité d'instrument de la politique économique et budgétaire* »<sup>794</sup>.

587. C'est précisément sur le fondement de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable que la Commission va relancer la politique fiscale européenne dans ce domaine. Cette stratégie repose sur un accroissement de la coordination des politiques fiscales combinée à un renforcement de la coopération administrative entre États membres. De surcroît, cette nouvelle méthode se justifie au regard d'une appréhension nouvelle de la fiscalité. Ce domaine intervient comme vecteur des politiques économiques, de la promotion de l'emploi et de la lutte contre le chômage. C'est cette vision qui va être défendue dès 1993 par la Commission européenne dans son Livre blanc intitulé « Croissance, compétitivité, emploi. Les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle ». La coordination des fiscalités directes va voir s'ajouter à son objet principal, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, l'objectif « subsidiaire » d'une relance de l'emploi et de la croissance dans l'Union. Ces nouveaux objectifs attribués à la fiscalité directe au travers de la méthode de la coordination révèlent une évolution considérable des modalités de l'intégration fiscale européenne.

588. En réalité, ces deux objectifs sont intimement liés en ce que la concurrence fiscale déloyale qui vise à maintenir ou à attirer les investisseurs s'est notamment effectuée sur la base d'une politique de « moins-disant » fiscal. Or, l'abaissement de l'imposition entraîne une diminution des recettes fiscales des États. C'est la raison pour laquelle la baisse de la fiscalité du capital a

---

<sup>793</sup> CHEVALLIER J., L'Etat post-moderne, Paris, LGDJ, Coll. Droit et société, série politique, 2<sup>e</sup> éd., 2004, p. 43.

<sup>794</sup> MARCHESSOU Ph., Impôts directs, Répertoire de droit communautaire, Dalloz, février 2004 mise à jour février 2009.

été compensée par une augmentation de la fiscalité sur le travail moins mobile. Ce transfert aboutit à entraver la création d'emplois ce qui, corrélativement, porte atteinte à la lutte contre le chômage évoqué dans le Livre blanc de la Commission.

589. L'année 2001 marque un renouvellement de la stratégie de la politique fiscale de l'Union. Cette année consacre la communication de la Commission européenne du 23 mai 2001 dans laquelle elle formule les priorités de la politique fiscale pour les années suivantes. La mission principale de la politique fiscale de l'Union est désormais d'éliminer les entraves fiscales à toute forme d'activité économique transfrontalière. Qu'est-ce que cela signifie ? Il s'agit, selon nous, d'une nouvelle étape dans la stratégie de politique fiscale de l'Union européenne. Jusque-là, la priorité avait été donnée à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. À ce titre, ce sont les intérêts des États membres qui ont été pris en compte prioritairement. Cela était indispensable pour leur faire accepter une intégration fiscale minimale. Cette communication marque un tournant dès lors qu'elle favorise les intérêts des particuliers et des entreprises qui opèrent sur le marché intérieur. Ainsi, la méthode de la coordination fiscale choisie pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable voit s'ajouter un nouvel objet. Cet ajout est directement lié au contexte dans lequel nous nous situons. Désormais, selon les dires de la Commission, la Communauté doit veiller à ce que la politique fiscale soutienne la concrétisation des objectifs de Lisbonne, favorise la poursuite du bon fonctionnement et du développement du marché intérieur, contribue à la réduction durable de la pression fiscale globale, renforce d'autres politiques de l'Union européenne et soutienne la modernisation du modèle social européen<sup>795</sup>. À titre de rappel, le conseil européen de Lisbonne de 2000 a défini une stratégie ambitieuse de changement visant à transformer l'Union européenne d'ici 2010 en « l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde, capable d'une croissance économique durable accompagnée d'une amélioration quantitative et qualitative de l'emploi et d'une plus grande cohésion sociale ».

590. Cela ne signifie pas que la lutte contre la concurrence fiscale dommageable ait été occultée ou abandonnée. Néanmoins, elle n'est plus l'objet principal et prioritaire de la méthode de la coordination fiscale. La lutte contre la concurrence fiscale doit être poursuivie, la coopération entre les administrations fiscales doit s'accroître en matière de contrôle et de lutte contre la fraude. Néanmoins, c'est bien l'élimination des entraves fiscales transfrontalières qui devient l'objet prioritaire et incident de la coordination fiscale<sup>796</sup>. Cette méthode d'intégration voit un dédoublement de son objet et une extension significative de son champ d'application directement lié au contexte marqué par la stratégie de Lisbonne.

591. La méthode d'intégration que constitue la coordination fiscale repose sur une convergence des objectifs de lutte contre la concurrence fiscale dommageable et de suppression des obstacles fiscaux entravant le bon fonctionnement du marché intérieur et de l'Union économique et monétaire. Cette méthode aboutit également à la convergence de la croissance économique et du rapprochement des systèmes fiscaux nationaux<sup>797</sup>.

592. Après l'adoption du paquet fiscal et, plus particulièrement, de l'adoption et de la mise en œuvre effective du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises dès le 1<sup>er</sup>

---

<sup>795</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, « Politique fiscale de l'Union européenne-Priorités pour les prochaines années », 2001 (260) final du 23 mai 2001, 28 pages, p. 26.

<sup>796</sup> Nous considérons que ce nouvel objet attribué à la méthode de la coordination fiscale participe de sa nature politiquement incitative. Aussi, allons-nous développer cette démonstration au sein du chapitre second : « Une méthode politiquement incitative », in section II : « L'élimination des obstacles fiscaux au marché intérieur significative d'une approche globale de type européenne ».

<sup>797</sup> Renvoi chapitre second : « Une méthode politiquement incitative », in section II : « L'élimination des obstacles fiscaux au marché intérieur significative d'une approche globale de type européenne ».

décembre 1997<sup>798</sup>, les États membres se sont engagés à prendre en considération le caractère dommageable ou non des mesures fiscales nouvellement envisagées dans le cadre de leur politique fiscale future, et du démantèlement d'un grand nombre de mesures fiscales appliquées dans les États membres qui avaient été considérées comme dommageables. La Commission, profitant de cette volonté toute nouvelle des États d'accepter le principe d'une coordination de leurs politiques fiscales, a poursuivi ses initiatives. Elle formule un grand nombre de solutions « pragmatiques » afin d'atteindre un consensus entre l'ensemble des États membres de l'Union s'agissant des principaux problèmes fiscaux de nature transfrontalière susceptibles d'affecter les États membres et les entreprises exerçant sur le marché européen et conduisant notamment à de doubles impositions pénalisantes<sup>799</sup>. Elle souhaite s'assurer que les régimes fiscaux applicables aux entreprises de l'Union européenne prennent en compte les nouvelles structures d'organisation plus modernes des entreprises ainsi que l'accroissement de l'activité transfrontalière de ces dernières. Cela tout en préservant les recettes fiscales des États membres, victimes d'une concurrence fiscale déloyale dangereuse, et d'éviter corrélativement une surimposition du travail afin de favoriser la promotion de l'emploi dans l'Union.

593. À cet égard, un mandat officiel a été donné par le conseil des ministres à la Commission européenne de mener une grande étude sur la fiscalité des entreprises dans la Communauté européenne. L'objectif est d'atteindre la réalisation d'un marché intérieur sans entraves fiscales. Ce mandat trouve son origine dans les discussions de politique fiscale du Conseil européen de Vienne les 11 et 12 décembre 1998. Les chefs de gouvernement ont soutenu la demande du conseil ECOFIN de charger la Commission d'entreprendre une grande étude sur la fiscalité des entreprises. La nécessité de combattre la concurrence fiscale dommageable a été mise en avant par le Conseil qui considère que « *la coopération dans le domaine de la politique fiscale ne vise pas à imposer des taxes uniformes et n'est pas incompatible avec une concurrence fiscale loyale, mais elle est nécessaire pour réduire les distorsions de concurrence que continue de connaître le Marché unique, pour empêcher des pertes excessives de recettes fiscales et pour arriver à ce que les structures fiscales évoluent dans un sens plus favorable à l'emploi* »<sup>800</sup>. L'objet du mandat démontre précisément les problèmes soulevés en matière d'imposition des sociétés dans le cadre de l'Union européenne engendrés principalement par une concurrence fiscale dommageable entre les États membres ainsi que les défis nécessitant d'être surmontés. Trois objectifs sont visés. Il s'agit de parvenir à une distribution efficiente des ressources dans un Marché intérieur sans distorsion, d'assurer une distribution équitable des recettes fiscales entre les États membres et de préserver la

---

<sup>798</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, JOCE 2/1 à 2/6 du 6 janvier 1998.

<sup>799</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, 826 pages à lier avec COM (2001) 582 final du 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 », 56 pages. Pour une synthèse, v. également les nombreux articles d'AUJEAN M., sur les nombreuses initiatives prises par la Commission s'agissant de la fiscalité directe des entreprises au sein de l'Union, *in* « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination dans l'UE », Droit fiscal, n° 4, 25 janvier 2007, pp. 7-8 ; « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », Gazette du palais, n° 6, 18 décembre 2003, p. 3651-3661 ; « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4 ; « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 ; « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n° 1, pp. 238-249 ; v. également LEFEBVRE F., Mémento pratique, Union Européenne, 2006-2007, n° 2005, pp. 939-972.

<sup>800</sup> Conseil européen de Vienne, 11 et 12 décembre 1998, Conclusions de la présidence, point 21.

possibilité d'imposer des facteurs de production devenus mobiles. Le mandat établit ainsi un lien entre l'étude à mener, le débat général sur la concurrence fiscale et les efforts entrepris pour limiter la concurrence fiscale dommageable au sein de la Communauté européenne, de même que les conséquences de la fiscalité en matière d'emploi<sup>801</sup>. L'objectif de cette étude est de révéler « *les différences de taux effectifs d'imposition et identifier les principales dispositions fiscales susceptibles de freiner l'activité économique transfrontalière dans le Marché unique* » afin d'évaluer « *l'incidence de la localisation de l'activité économique et des investissements* »<sup>802</sup>.

594. Lors du Conseil européen de Lisbonne des 23 et 24 mars 2000, le Conseil européen place ce mandat sous un nouvel angle. Il rappelle que l'Union s'est fixé un nouvel objectif stratégique pour la décennie à venir, à savoir « *devenir l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde, capable d'une croissance économique durable accompagnée d'une amélioration quantitative et qualitative de l'emploi et d'une plus grande cohésion sociale* »<sup>803</sup>. Ce lien effectué entre les politiques fiscales et les objectifs de Lisbonne fait dire à la Commission que ce nouvel objectif général « *met clairement en évidence la nécessité de concevoir des systèmes fiscaux économiquement sains qui contribuent à un fonctionnement harmonieux du Marché intérieur et qui contribuent en outre à améliorer la compétitivité des entreprises de l'UE. En d'autres mots, la fiscalité des entreprises de l'UE devrait contribuer à l'augmentation du bien-être dans la Communauté* »<sup>804</sup>. Cet objectif a été réaffirmé lors du sommet de Stockholm de mars 2001. Quant à la fiscalité des entreprises, elle est considérée comme susceptible de « *jouer un rôle important dans la réalisation de cet objectif et pour assurer aux entreprises l'égalité des conditions de concurrence dans l'UE* ». Toutefois, le constat est indigent. Les États membres continuent à mettre en œuvre, pour les entreprises, les mêmes systèmes fiscaux que ceux qui étaient applicables avant la mise en place du marché intérieur.

595. La Commission a déjà pris l'initiative d'une communication en mai 2001<sup>805</sup> dans laquelle elle y formulait un certain nombre de priorités dans les domaines de la fiscalité directe et indirecte à côté d'objectifs à caractère général. Elle y développe sa stratégie de politique fiscale. Dans cette communication, la Commission y affirme son point de vue en cinq points. Elle est convaincue que : l'harmonisation globale des systèmes fiscaux des États membres n'est pas nécessaire ; que les États membres sont libres de choisir les systèmes fiscaux les plus adéquats en fonction de leurs préférences, du moment qu'ils respectent la législation communautaire ; que toute proposition d'action communautaire dans le domaine fiscal devrait prendre totalement en compte les principes de subsidiarité et de proportionnalité ; que des mesures devraient être prises au niveau communautaire seulement lorsque les États membres s'avèreraient dans l'impossibilité d'apporter une solution efficace ; et qu'enfin de nombreux problèmes fiscaux pourraient simplement nécessiter une meilleure coordination des politiques nationales<sup>806</sup>.

596. S'agissant de la méthode choisie pour parvenir à ce résultat, la Commission, dans cette

---

<sup>801</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, p. 59.

<sup>802</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, idem, in synthèse de l'étude, p. 7.

<sup>803</sup> Conseil européen de Lisbonne, 23 et 24 mars 2000, Conclusions de la présidence, point 5.

<sup>804</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, SEC (2001) 1681 Final, idem, pp. 59-60.

<sup>805</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, « Politique fiscale de l'Union européenne-Priorités pour les prochaines années », COM (2001) 260 final, du 23 mai 2001, 28 pages.

<sup>806</sup> BARBIER-GAUCHARD A., « La concurrence fiscale dans l'Union européenne. Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité », Politique étrangère, n° 2, 2008, p. 396.

communication a annoncé son intention de mettre en œuvre une stratégie de « coordination » qui associe « *la recherche de solutions par toutes les méthodes possibles, y compris la soft law et une politique proactive en matière d'infractions au droit communautaire* »<sup>807</sup>. Ce qui distingue cette communication de celle d'octobre 2001<sup>808</sup>, c'est que cette dernière va aborder avec plus de précisions la question de la fiscalité directe des entreprises dans l'Union européenne. De plus, la méthode de coordination y voit sa consécration comparée à celle de l'harmonisation qui fait l'objet d'un abandon exprès. Qu'est-ce qui a pu justifier cette demande du Conseil s'agissant d'une étude générale sur la fiscalité directe des entreprises ?

597. Les discussions qui ont eu lieu s'agissant de la concurrence fiscale dans le cadre du Code de conduite ont amené les États membres à s'interroger sur « *l'évolution des taux effectifs d'imposition des entreprises chez certains de leurs voisins tandis que ceux-ci s'interrogeaient sur les obstacles que leurs entreprises rencontraient dans les activités transfrontalières* »<sup>809</sup>. La Commission s'est, de ce fait, lancée dans une étude analytique de la fiscalité des entreprises au sein de l'Union afin de relever les différences des taux effectifs d'imposition et d'identifier les principales dispositions fiscales susceptibles de constituer un obstacle à l'activité transfrontalière des entreprises dans le marché unique. Cela en vue de présenter un rapport<sup>810</sup>, et une communication<sup>811</sup> au Conseil venant compléter cette étude, et à proposer ainsi des solutions adéquates aux problèmes engendrés par les obstacles fiscaux en matière de fiscalité directe des entreprises afin d'y remédier. De surcroît, la fiscalité des entreprises telle que mise en œuvre au sein du marché intérieur provoque « *des pertes d'efficacité et empêche les opérateurs de recueillir tous les bénéfices de ce marché unique* »<sup>812</sup>. Ceci risque d'entraîner « *une perte de bien-être pour l'UE et une dégradation de la compétitivité des entreprises de l'UE, ce qui irait à l'encontre des objectifs de Lisbonne* »<sup>813</sup>. L'objectif final est ainsi « *d'adapter la fiscalité des entreprises dans l'UE au nouvel environnement économique et de renforcer l'efficacité du marché intérieur grâce à la suppression des entraves fiscales internes* »<sup>814</sup>. Le lien entre la fiscalité directe des entreprises et la stratégie de Lisbonne est désormais effectif.

598. La Commission, tout en s'appuyant sur les travaux du Comité Ruding de 1992<sup>815</sup>, adapte sa stratégie au nouveau contexte dans lequel elle s'insère. Elle prend en considération les évolutions économiques comme : l'apparition du commerce électronique ayant favorisé une

---

<sup>807</sup> AUJEAN M., « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n° 1, p. 245.

<sup>808</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « 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 du 23 octobre 2001, 56 pages.

<sup>809</sup> AUJEAN M., « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s.

<sup>810</sup> COMMISSION EUROPEENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, 815 pages.

<sup>811</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « 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 du 23 octobre 2001, 56 pages.

<sup>812</sup> COMMISSION EUROPEENNE, COM (2001) 582 final, idem, p. 3.

<sup>813</sup> COMMISSION EUROPEENNE, COM (2001) 582 final, idem.

<sup>814</sup> COMMISSION EUROPEENNE, COM (2001) 582 final, idem.

<sup>815</sup> Même si ce dernier n'a pas été suivi d'effet. La Commissaire en charge, Mme Scrivener a, à cette époque, émis de nombreuses réserves quant aux recommandations du rapport Ruding considérant que le moment n'était pas venu d'envisager une harmonisation de la fiscalité des sociétés. V. le commentaire des conclusions du rapport Ruding dans la Communication de la Commission européenne du 26 juin 1992, SEC/92/1118.

plus grande et plus rapide libéralisation des mouvements de capitaux ou encore les restructurations de sociétés dont le nombre a fortement augmenté ainsi que l'instauration du marché intérieur et de l'Union économique et monétaire ayant permis la disparition des frontières et la libre circulation des personnes, services et capitaux au sein du marché intérieur<sup>816</sup>. Le paradoxe est évident entre ces évolutions considérables et l'absence de suivi en matière fiscale. Au contraire, les obstacles fiscaux aux activités transfrontalières se sont accrus. La fiscalité directe des entreprises, dont il a été démontré qu'elle avait un impact certain sur la concurrence au sein du marché intérieur, sur les structures fiscales ainsi que sur les ressources des États membres, n'a pas connu de réelles avancées. Cela, alors même que nombre de spécialistes et d'entreprises ont constaté la présence de nombreux obstacles fiscaux incompatibles avec les stratégies d'entreprises ainsi que l'amenuisement de la possibilité pour les administrations fiscales de protéger leurs bases d'imposition en conformité avec les libertés de circulation du Traité<sup>817</sup>.

599. Le Conseil avait, dans le cadre de son mandat, chargé la Commission d'évaluer les effets des dispositions fiscales, susceptibles de freiner les activités économiques transfrontalières au sein du marché unique, sur la localisation des activités économiques et sur les mécanismes d'investissement. La Commission a conclu au fait que « *la fiscalité n'est qu'un des déterminants des décisions d'investissement et de financement* »<sup>818</sup>. Cette dernière a relevé de nombreux autres critères susceptibles d'influencer les processus décisionnels d'investissement des entreprises<sup>819</sup>. Toutefois, elle souligne que dès lors que l'intégration économique au sein de l'UE progresse dans le contexte de l'Union économique et monétaire et du marché intérieur, dans un environnement où la mobilité du capital est totale « *la structuration de l'investissement international sera nécessairement de plus en plus sensible aux différences transfrontalières en matière d'imposition des sociétés* »<sup>820</sup>. Ce tempérament apporté au principe selon lequel la décision de localisation d'une entreprise dans un État membre n'est pas déterminée exclusivement par la fiscalité des sociétés, corrobore l'aspect prédominant de la fiscalité directe des entreprises.

600. La Commission, dans ce vaste rapport, propose des mesures afin de remédier au fait que certains dispositifs fiscaux puissent freiner l'activité économique transfrontalière au sein du

---

<sup>816</sup> La Commission européenne relève très clairement que « *les entreprises de l'UE sont aujourd'hui confrontées à une zone économique unique où 15 systèmes différents d'imposition des sociétés s'appliquent. Cela entraîne des pertes d'efficacité sur le plan économique, génère des coûts spécifiques de mise en conformité et concourt à un certain manque de transparence. Le marché intérieur et l'Union économique et monétaire ont également une influence importante sur la manière dont les sociétés de l'UE conduisent leurs affaires dans la Communauté et mettent en place des mesures d'incitation -ou réputées telles- à la création des structures d'affaires paneuropéennes efficaces. Cela parce que les sociétés de l'UE ont de plus en plus tendance à définir leur marché local comme étant l'ensemble de l'UE plutôt qu'un seul Etat membre (...). Les sociétés de l'UE font valoir que le fait qu'elles considèrent l'UE comme leur marché domestique ne correspond généralement pas à une réalité en matière fiscale (...)* », in Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, in synthèse de l'étude, p. 8.

<sup>817</sup> AUJEAN M., « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée, Regards croisés sur l'économie », n° 1, 2007, pp. 242-243.

<sup>818</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, in synthèse de l'étude, p. 10.

<sup>819</sup> Idem, p. 10. Les critères relevés par la Commission susceptibles d'influencer la décision de localisation et d'investissement sont notamment : l'existence et la qualité des infrastructures économiques, la présence d'une main-d'œuvre qualifiée, les perspectives à court et à moyen termes des différents marchés et pays, l'accessibilité géographique des marchés, les coûts de transport, les normes environnementales, les niveaux de salaire, les systèmes de sécurité sociale et l'attitude d'ensemble des autorités. Tous ces critères ont un impact sur la décision de l'entreprise en matière d'investissement et de financement.

<sup>820</sup> Idem, p. 10.

marché unique.

601. Elle propose une approche à deux niveaux. Il s'agit, d'une part, des mesures ciblées qui doivent être mises en œuvre à court terme. D'autre part sont visées des mesures globales à long terme. Les premières doivent apporter une solution aux obstacles individuels. Les secondes doivent remédier aux « causes sous-jacentes » des obstacles fiscaux. Tout en saluant le travail fourni par la Cour de justice, en vue de sanctionner les dispositifs fiscaux incompatibles avec les libertés fondamentales du Traité, la Commission décrit les limites d'une telle méthode. Elle estime qu'il est peu probable que l'interprétation du Traité, par la Cour, suffise à couvrir tous les domaines dans lesquels il existe des obstacles fiscaux à l'activité transfrontalière<sup>821</sup>. De plus, elle relève le fait que les arrêts de la Cour se limitent aux cas particuliers qu'elle juge. La Commission va ainsi viser les limites de la méthode de

---

<sup>821</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, in synthèse de l'étude, p. 23. En vue de créer un consensus entre les Etats s'agissant de l'interprétation à retirer des arrêts de la CJ, la Commission a proposé la création d'un « cadre communautaire dédié à l'échange de vues sur les implications des arrêts les plus importants de la CEJ », p. 23. Elle se propose également « par-delà son rôle de gardien du traité d'engager des procédures dans les cas où cela s'avère nécessaire, pourrait promouvoir une application plus uniforme du droit en émettant des avis sur les conclusions qu'elle considère qu'il faudrait tirer des décisions importantes de la Cour, sous forme de communications ou de recommandations. Cette approche semble nécessaire, du point de vue des Etats membres, pour permettre à la Cour d'arrêter de démanteler les régimes fiscaux nationaux. L'adoption d'une législation positive par les Etats membres, préalablement aux décisions de la Cour est donc la seule manière constructive de progresser », p. 429. Pour un développement sur le rôle de la Cour de justice de l'Union européenne par rapport aux solutions à trouver aux obstacles fiscaux dans le marché intérieur, v. pp.417-429. Pour des études doctrinales sur l'implication de la jurisprudence de la CJUE (ex. CJCE) en matière de fiscalité directe, v. BOUUAERTS I.-C., « La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice européenne », Journal de droit fiscal, sept.-oct.1991, pp. 257-292 ; NGUYEN B., « Bachmann, Warner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », Europe, n° 12, 01 décembre 1995, pp. 1-4 ; LAYER F., « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », LPA, n° 238, 29 novembre 2001, pp. 12-23 ; FOUQUET O., « L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge », Revue administrative, n° 325, 2002, pp. 55-57, spéc. p. 57 relevant que « si les arrêts de la Cour de justice de la Communauté européenne constituent pour les Etats membres une incitation à définir en Conseil des ministres les règles d'une harmonisation européenne de la fiscalité directe, il faut s'en féliciter. Si la jurisprudence de la Cour de justice de la Communauté européenne demeurerait, en revanche, le seul vecteur de l'harmonisation, il faudrait s'en inquiéter. Le gouvernement des juges n'est pas la voie royale de la démocratie mais la manifestation des carences de son fonctionnement ». V. également HINNEKENS L., « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », L'année fiscale, mai 2004, Paris, PUF, pp. 39-73 ; WATHELET M., « Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ? Panorama de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », RJF, 07/2005, pp. 469-482 ; GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe-De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », R.T.D.E., 41 (1), janv.-mars 2005, pp. 61-80 ; BERGERES M.-C., « La surveillance des arrêts de la CJCE : une impérieuse nécessité pour les entreprises », Droit fiscal, 2006, pp. 1387-1388 ; DE FREMINET P., « La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », Droit fiscal, n°25, 21 juin 2007, pp. 6-12 ; DUBUT T., « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif » ? », Droit fiscal, avril 2008, n° hors-série, pp. 48-57 ; LAMBERT T., « L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n°520, juillet-août 2008, pp. 461-469 ; MARTIN P., « La jurisprudence fiscale de la CJCE du point de vue du Conseil d'Etat (France) », Droit fiscal, n°12-13, 19 mars 2009, pp. 6-9 ; DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », Droit fiscal, n°12-13, 19 mars 2009, pp. 10-16. Plus spécifiquement sur la primauté du droit de l'Union appliquée par les juridictions fiscales internes françaises, v. MAUBLANC-FERNANDEZ L. et MAUBLANC J.-P., « Primauté et effectivité du droit fiscal communautaire dans les jurisprudences communautaire et interne », Revue du marché commun et de l'Union européenne, n° 374, janvier 1994, pp. 26-36 ; FERNANDEZ-MAUBLANC L.V., « Juridictions fiscales internes et primauté du droit communautaire », LPA, n°123, 13 octobre 1995, p. 12 ; MIGNON E., « L'apport des juridictions communautaire et européenne au droit fiscal français », LPA, n° 97, 15 mai 2002, pp. 61-68. Cette liste est non exhaustive. Nous pouvons également nous référer à la chronique du professeur Berlin intitulée « Jurisprudence fiscale européenne » qui paraît dans la Revue trimestrielle de droit européen depuis 1987. Nous pouvons également nous référer aux articles de BERNARDEAU L. et SCHMIED F. intitulés « Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe » paraissant dans la revue Droit fiscal.

l'intégration fiscale « négative »<sup>822</sup>.

602. Cette problématique est d'ordre politique. De ce fait, il est insuffisant de n'envisager qu'une action juridique. Les États, aidés de la Commission, doivent être à l'origine de solutions politiques afin de remédier aux distorsions fiscales, susceptibles de décourager l'activité ou l'investissement transfrontalier au sein du marché intérieur.

603. Nous allons successivement, et de manière synthétique, analyser les mesures proposées par la Commission européenne. Nous aborderons les mesures ciblées devant être mises en œuvre à court terme avant de traiter des mesures globales à long terme.

604. Nous allons, dans un premier temps, traiter des mesures ciblées<sup>823</sup> envisagées par la Commission européenne en vue de remédier aux obstacles fiscaux dans le marché intérieur. Celle-ci a notamment réitéré<sup>824</sup> ses propositions de modifications dans le sens d'une amélioration des directives existantes que sont les directives « fusion »<sup>825</sup> et « mères-filiales »<sup>826</sup> de 1990. Elle envisage une extension de leur champ d'application afin de les rendre applicables à d'autres entités soumises à l'impôt sur les sociétés. Lors de l'élaboration de ces propositions de directives, la Commission a pris garde de « *ménager un équilibre entre la nécessité d'accorder aux sociétés les meilleures conditions fiscales possibles pour qu'elles puissent tirer parti du marché intérieur et la nécessité de sauvegarder les intérêts financiers légitimes et les capacités de recouvrement des États membres* » ce qui a conduit à ce que « *les deux propositions contiennent de nombreuses améliorations pour les entreprises, mais ne résolvent pas tous les problèmes que de nombreux experts fiscaux jugeraient pertinents dans ce domaine* »<sup>827</sup>. Ces directives ont été amendées depuis, respectivement, par l'adoption de la directive 2005/19 du 17 février 2005, et de la directive 2003/123 du 22 décembre 2003<sup>828</sup>.

---

<sup>822</sup> Renvoi Deuxième partie « L'intégration fiscale négative ».

<sup>823</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, *in* synthèse de l'étude, pour un développement des mesures ciblées envisagées par la Commission, v. pp. 23-26. ; v. également pour un bilan à mi-parcours de la mise en œuvre de ces mesures ciblées, COMMISSION EUROPÉENNE, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen (2003) 726 final, 24 nov. 2003, « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants », « Etat d'avancement des mesures ciblées visant à lutter contre les obstacles fiscaux dans le marché intérieur », pp. 9-13 ; également COMMISSION EUROPÉENNE, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen (2005) 532 final, 3 nov. 2005, « La contribution des politiques fiscales et douanières à la stratégie de Lisbonne », pp. 9-10.

<sup>824</sup> La Commission avait déjà proposé une extension du champ d'application de ces directives dans deux communications. V. Proposition de directive modifiant la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, COM (1993) 293-1, JOCE 20 août 1993/225/3, retirée par la Commission le 24 mars 2005. V. également Proposition de directive modifiant la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, COM (1993) 293-2, JOCE 20 août 1993/225/5 retirée par la Commission le 24 mars 2005.

<sup>825</sup> La directive 2005/19 du 17 février 2005, JOUE 2005 L 19, adoptée sur la base d'une proposition de la Commission du 17 octobre 2003 modifiée par le Conseil, COM (2003) 613, a élargi le champ d'application de la directive 90/434 aux sociétés européennes et aux sociétés coopératives européennes et aux scissions partielles. Le souhait de la Commission européenne s'est donc réalisé.

<sup>826</sup> La directive 2003/123 du 22 décembre 2003, JOUE L 7/41 du 13 janvier 2004, adoptée sur la base d'une proposition de la Commission du 8 septembre 2003, a élargi le champ d'application de la directive 90/435 aux établissements stables et à d'autres sociétés. Elle assouplit également la condition de participation minimale requise pour que le régime fille-mère soit applicable et précise les conditions d'application de la directive aux associés transparents.

<sup>827</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen (2003) 726 final, du 24 nov. 2003, « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants », p.10.

<sup>828</sup> Nous pouvons également évoquer la directive « intérêts et redevances » n'ayant pas encore été adoptée au

Nous avons démontré que les directives originaires et modificatives ne constituaient pas des directives d'harmonisation au regard de la faible teneur de leur portée. Elles ont pour unique objet de rendre les aspects fiscaux nationaux visés plus ou moins compatibles entre eux et avec le droit de l'Union<sup>829</sup>. Nous y retrouvons néanmoins l'idée d'un équilibre entre les intérêts étatiques et les intérêts de l'Union, ce qui est conforme à l'esprit de la méthode de coordination fiscale telle qu'appliquée à la fiscalité directe des entreprises.

605. La Commission proposait également une amélioration de la convention d'arbitrage relative au prix de transfert ainsi que la création par cette dernière d'un forum conjoint sur les prix de transfert, qui réunirait des représentants des autorités fiscales et des entreprises en vue de permettre une conciliation des différents points de vue sur cette question et une amélioration des législations prévues à cet effet. Depuis, ce forum, officiellement mis en place par la Commission, a vu sa création en juin 2002<sup>830</sup>. Le « forum conjoint de l'UE sur les prix de

---

moment de l'élaboration du rapport de la Commission de 2001. Dès 1996, le Groupe à haut niveau a considéré que la suppression des mesures fiscales faisant obstacle aux flux de revenus transfrontaliers devait être considérée comme l'une des premières priorités de l'action de l'Union. A cet égard, nombreux ont été ceux à citer les versements d'intérêts et de redevances entre entreprises et ont demandé à la Commission d'élaborer un nouveau projet de directive permettant de relancer la discussion, v. COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, Deuxième memorandum Monti, précité, spéc. § 3-8, p. 6. Cela a été inclus dans le paquet fiscal global de 1997. Le 3 juin 2003, le Conseil a adopté la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents basée sur une proposition de la Commission, COM (1998) 67 final du 4 mars 1998, 26 pages. Cette directive vise à éliminer les entraves liées aux retenues à la source en matière de paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances au sein d'un groupe de sociétés par : la suppression des retenues à la source sur les paiements de redevances dans un État membre ; et par la suppression des retenues à la source sur les paiements d'intérêts dans un État membre. Ces paiements d'intérêts et de redevances seront exonérés de tout impôt dans cet État, à condition que le bénéficiaire effectif du paiement soit une société ou un établissement stable d'un autre État membre. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux versements d'intérêts et de redevances effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004. Les États membres ont dû en transposer les termes dans leur législation. Par ailleurs, la Commission a proposé une modification de la directive 2003/49/CE le 30 décembre 2003, COM (2003) 841 final, 13 pages, notamment pour permettre la mise à jour de la liste des sociétés figurant à l'annexe de la directive. La nouvelle liste proposée comprendrait ainsi la société européenne qui peut être créée depuis 2004 et la société coopérative européenne qui peut être créée depuis 2006. Cette proposition a envisagé une modification du champ d'application de la directive qui établira clairement que les États membres doivent seulement accorder les bénéfices de la directive aux sociétés concernées d'un État membre lorsque le paiement des intérêts ou redevances concerné n'est pas exonéré de l'impôt sur les sociétés. Sont notamment concernées les sociétés qui, bien que soumises à l'impôt sur les sociétés, bénéficient cependant d'un régime fiscal national particulier exonérant les intérêts ou redevances reçus de l'étranger. Dans le cadre de la directive, l'État source ne sera pas obligé d'exonérer de retenue à la source dans des cas semblables. Cette proposition de directive a fait l'objet d'un retrait par la Commission en date du 18 septembre 2010. V. également Rapport de la Commission au Conseil « conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents », COM (2009) 179 du 23 avril 2009, 12 pages. Très récemment la Commission européenne a formulé une nouvelle proposition de directive sur cette question, v. Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2011) 714 final, du 11 novembre 2011, 37 pages. V. également, SEC (2011) 1332 final et SEC (2011) 1333 final.

<sup>829</sup> Pour un développement de cette question, renvoi Première Partie, Titre premier, Chapitre second « L'absence d'harmonisation des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises ».

<sup>830</sup> Il a été mis en place de manière informelle en juin 2002 dans le cadre du suivi du rapport des services de la Commission sur la fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 et de la communication intitulée « 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 du 23 octobre 2001. Il a été officiellement créé par la décision 2007/75/CE instituant un groupe d'experts sur les prix de transfert qui a expiré le 31 mars 2011. Le 25 janvier 2011, la Commission a adopté la décision 2011/175 instituant le groupe d'experts du forum conjoint de l'UE ayant prorogé le mandat du forum jusqu'en mars 2015. Les États membres ont été invités à désigner des experts chargés de représenter leurs administrations fiscales nationales au sein du groupe. A la même date, la Commission a adopté une communication concernant « les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre avril 2009 et juin 2010 et les

transfert » est un groupe d'experts créé par la Commission afin de réduire les coûts élevés de mise en conformité et d'éviter ou de faciliter l'élimination de la double imposition qui frappe fréquemment les transactions transfrontalières intragroupe.

606. Dans ce cadre, la Commission a également visé l'utilité du « *parachèvement des conventions de double imposition de l'UE* » nécessitant une amélioration des traités fiscaux des États membres afin de les rendre conformes aux principes du marché intérieur<sup>831</sup>. En ce sens, la Commission a proposé en vertu de l'article 293 du traité la conclusion d'une convention fiscale multilatérale entre les États membres qui conférerait le droit d'interprétation à la Cour voire, en cas de maintien du système bilatéral, l'élaboration d'une version spécifique à l'UE de la convention modèle OCDE<sup>832</sup>.

607. Les conclusions et recommandations du forum ont servi de base à une communication de la Commission, publiée le 23 avril 2004<sup>833</sup>, concernant les travaux menés par le forum entre octobre 2002 et décembre 2003 et incluant une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage ainsi que des éléments connexes relatifs aux procédures amiables prévues par les conventions de double imposition conclues entre États membres. Le code de conduite proposé a été adopté par le Conseil le 7 décembre 2004 pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage, en vue d'en garantir une meilleure

---

propositions connexes 1. Lignes directrices relatives aux services intragroupe à faible valeur ajoutée et 2. Approches potentielles applicables aux cas triangulaires non-UE », COM (2011) 16 final du 25 janvier 2011, 36 pages.

<sup>831</sup> Il s'agit également d'assurer une meilleure coordination des politiques de conclusion de convention avec les pays tiers ainsi que d'instaurer une forme d'arbitrage contraignant en cas de conflit entre partenaires d'un traité aboutissant à une double imposition ou à une non-imposition.

<sup>832</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, *in* synthèse de l'étude, pp. 25-26. S'agissant de la convention relative à l'élimination des doubles impositions, le Conseil avait été saisi d'une proposition de directive destinée à remédier à certaines doubles impositions susceptibles de provoquer des distorsions dans les conditions de concurrence et dans les mouvements de capitaux intracommunautaires et, de ce fait, d'affecter le fonctionnement du marché commun, dès le 29 novembre 1976. Il a été constaté que les conventions bilatérales signées, en la matière, entre les États membres n'étaient pas suffisantes, dans la mesure où en cas de désaccord susceptible de survenir entre ces derniers, seule une procédure amiable était prévue à laquelle les autorités compétentes n'étaient pas contraintes de recourir. Le projet de directive de 1976 avait, de ce fait, prévu d'établir, à la fois, une procédure amiable et une procédure arbitrale dans le cas où la procédure amiable n'aboutirait pas. Le Conseil a systématiquement rejeté ce projet dans son ensemble du fait de la proposition de la mise en place d'une procédure arbitrale à l'échelon communautaire, considérée par les États membres, comme étant susceptibles de porter atteinte à leur « souveraineté fiscale », à laquelle les États sont très fermement attachés au vu des conséquences en matière de politique budgétaire voire économique. Ce projet de directive a été lié aux projets de directives « filiales » et « fusions » en 1990, avant que la Commission ne décide de renoncer à la forme de la directive en lui préférant celle d'une convention multilatérale qui fut signée le 23 juillet 1990, 90/436/CEE, JOCE 1990 L 225. Elle reprend les dispositions du projet de directive de 1976 en excluant la procédure arbitrale, lui substituant une procédure de demande d'avis auprès d'une commission consultative. La Convention d'arbitrage a été en vigueur du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1999 pour une période initiale de cinq ans. Plusieurs mois avant l'expiration de la première période d'application de cinq ans de la Convention, le Conseil a adopté un protocole à la Convention d'arbitrage établissant l'extension automatique de la convention par périodes de cinq ans à moins qu'un État contractant ne s'y oppose. Ce protocole du 25 mai 1999 modifie la Convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées. Bien qu'il ait été signé en temps utile, il n'a été ratifié par l'ensemble des 15 États membres concernés qu'en 2004, et la Convention d'arbitrage est à nouveau entrée en vigueur, avec effet rétroactif à compter du 1er janvier 2000, le 1er novembre 2004. Pour un développement, v. LEFEBVRE F., Mémento pratique, Union Européenne, 2006-2007, n° 2005, pp. 949-957.

<sup>833</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen 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 octobre 2002 et décembre 2003 et une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/EEC du 23 juillet 1990) », COM (2004) 297 final du 23 avril 2004, 46 pages.

efficacité et une application plus uniforme en établissant des procédures communes<sup>834</sup>, visant à éliminer la double imposition dans les dossiers transfrontaliers de prix de transfert. L'objectif est que le code de conduite s'applique aux cas dans lesquels l'administration fiscale d'un État membre de l'UE corrige à la hausse les bénéfices imposables d'une entreprise sur la base de ses opérations transfrontalières intragroupe, par exemple en procédant à un ajustement des prix de transfert. Il garantit une application plus efficace et plus uniforme de la Convention d'arbitrage de 1990<sup>835</sup> par l'ensemble des États membres en établissant certaines procédures communes. À la suite de cette adoption, la Commission a présenté une communication visant à rendre compte des travaux réalisés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre janvier 2004 et mai 2005 relative à la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE et à présenter les conclusions tirées de ces travaux par la Commission<sup>836</sup>.

608. Le 14 septembre 2009, la Commission a adopté la communication 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 ainsi qu'une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage<sup>837</sup>. Cette proposition d'un code de conduite révisé a été adoptée par le Conseil le 22 décembre 2009<sup>838</sup>. Ce code de conduite révisé est le résultat d'un travail de suivi effectué par le forum afin d'améliorer le fonctionnement de la Convention d'arbitrage en fournissant une interprétation commune à certains thèmes<sup>839</sup>.

---

<sup>834</sup> V. 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, JO C 176/8 du 28 juillet 2006. Le Code permet la clarification de certains éléments que sont : le point de départ de la période de trois ans qui constitue le délai dans lequel une entreprise victime d'une double imposition doit introduire un recours auprès de l'autorité compétente de l'Etat membre concerné ; le point de départ de la période de deux ans au cours de laquelle les administrations fiscales des Etats membres doivent tenter de trouver un accord à l'amiable sur la façon d'éliminer la double imposition faisant l'objet de la réclamation ; les modalités de cette procédure amiable (fonctionnement pratique de la procédure, transparence et participation du contribuable) ; les modalités pratiques de la seconde phase de la procédure de règlement des différends prévue dans la Convention d'arbitrage de l'UE, qui doit être engagée si les autorités fiscales des Etats membres concernés ne sont pas parvenues à un accord dans un délai de deux ans (mise en place et fonctionnement de la commission consultative qui doit alors se charger de l'arbitrage) ; enfin ce code formule une recommandation à l'égard des Etats membres s'agissant de la suspension du recouvrement des dettes fiscales pendant la durée des procédures de règlement des différends transfrontaliers et leur recommande également d'étendre ces mesures aux procédures de règlement des différends transfrontaliers engagés dans le cadre des conventions bilatérales relatives aux doubles impositions conclues entre Etats membres, V. également le rapport final du FCPT sur « l'interprétation de certaines dispositions de la Convention d'arbitrage », SEC (2005) 1477 du 11 novembre 2005. Pour un développement, v. AUJEAN M., « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s.

<sup>835</sup> La convention multilatérale a été signée le 23 juillet 1990, 90/436/CEE, JOCE 1990 L 225.

<sup>836</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, concernant « les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE », COM (2005) 543 final du 7 novembre 2005, 23 pages. V. également dans le même document la proposition de Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE.

<sup>837</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, 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 » (90/436/CEE du 23 juillet 1990), COM (2009) 472 final du 14 septembre 2009, 24 pages. V. également SEC(2009) 1168 et SEC(2009) 1169.

<sup>838</sup> 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, JOC 322/1 à C 322/10 du 30 décembre 2009.

<sup>839</sup> Il s'agit notamment des : pénalités graves ; du champ d'application de la Convention (cas triangulaires ayant trait aux prix de transfert et cas de sous-capitalisation) ; des intérêts perçus/crédités par les administrations fiscales lorsqu'un dossier est traité dans le cadre de la Convention ; du fonctionnement de la Convention (règles relatives au délai de création de la commission consultative et critères d'évaluation de l'indépendance des

609. Un Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert au sein de l'UE pour les entreprises associées a également été adopté le 27 juin 2006<sup>840</sup> en vue d'apporter une plus grande sécurité juridique aux contribuables et administrations fiscales et de permettre une réduction des coûts et une harmonisation des exigences en matière de documentation des prix de transfert. Il s'agit d'homogénéiser la documentation relative aux prix de transfert, qui, par définition, constitue les documents que les entreprises exerçant des activités transfrontalières doivent produire auprès des autorités fiscales s'agissant de la méthode de fixation des prix de transfert qu'elles utilisent dans le cadre de leurs transactions intragroupe. L'objectif est de réduire considérablement les difficultés et les coûts inhérents à la fiscalité des entreprises auxquels elles se trouvent confrontées lorsqu'elles effectuent des transactions avec des entreprises associées établies dans d'autres États membres.
610. Il existe une similitude entre ces différents instruments que nous pouvons comparer au Code de conduite adoptée en matière de fiscalité directe des entreprises, par le Conseil le 1<sup>er</sup> décembre 1997. Ce dernier qui a été adopté dans le cadre du paquet fiscal ne constitue qu'un simple engagement politique, non juridiquement contraignant. Il ne doit pas porter atteinte aux droits et obligations des États membres ni aux champs de compétence respectifs des États membres et de l'Union. Quant au rôle du Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert, il s'agit d'identifier des solutions pragmatiques « non législatives » aux problèmes pratiques posés par les règles en vigueur au sein de l'UE dans le domaine des prix de transfert tout en respectant le cadre fixé par les principes de l'OCDE applicables dans ce domaine. S'agissant, enfin, du code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert au sein de l'UE pour les entreprises associées, il constitue expressément un engagement politique qui n'affecte ni les droits et obligations des États membres, ni les domaines de compétence respectifs des États membres et de l'UE.
611. Nous retrouvons, dans ces trois hypothèses, la spécificité inhérente à la méthode de la coordination dès lors qu'il s'agit de mesures non juridiquement contraignantes. La méthode de la coordination est ainsi respectée.
612. Toujours dans le cadre des mesures ciblées, ayant permis quelques avancées dans des domaines très particuliers<sup>841</sup>, la Commission a confirmé sa volonté de mettre en œuvre, en

---

arbitres) ; de la date à compter de laquelle un cas peut être soumis à la Convention et interaction entre la Convention et les juridictions nationales.

<sup>840</sup> V. Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD), JO C 176/1 du 28 juillet 2006. A l'origine, ce code a été publié dans une communication de la Commission européenne adoptée le 7 novembre 2005, v. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, concernant « les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE », COM (2005) 543-1 du 7 novembre 2005, 23 pages. V. également le rapport « sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine des exigences en matière de documentation », COM(2005) 543 final, SEC (2005) 1477 du 11 novembre 2005, 46 pages. Pour un développement sur ce point, v. AUJEAN M., « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s.

<sup>841</sup> Ces avancées sont révélées notamment par l'adoption du Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert. Nous visons également les lignes directrices relatives aux accords préalables dans l'Union européenne adoptées lors du Conseil ECOFIN du 5 juin 2007. V. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, concernant « les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la prévention et du règlement des différends et concernant des lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix dans l'UE », COM (2007) 71 final du 26 février 2007, 27 pages. V. également SEC (2007) 246. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, « Vers une utilisation plus efficace des incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement », COM (2006) 728 final du 22 novembre

matière de politique fiscale européenne, une véritable coordination des législations fiscales nationales dans trois communications publiées en décembre 2006. Ces communications portent sur la nécessité d'une coordination plus approfondie entre les États membres de l'Union s'agissant de leurs systèmes fiscaux<sup>842</sup>.

613. Ces propositions de la Commission témoignent des trois objectifs de la méthode de la coordination fiscale. Il s'agit de : supprimer les discriminations et doubles impositions<sup>843</sup> ; de prévenir la non-imposition volontaire et les abus ; et de réduire les coûts de mise en conformité liés à l'assujettissement à plusieurs systèmes fiscaux. Ces objectifs ciblés visent, en réalité, un objectif général sous-jacent qui est de faire que les systèmes fiscaux contribuent, au mieux, au succès du marché intérieur et à l'amélioration de la croissance et de l'emploi ainsi qu'au renforcement de la compétitivité des entreprises de l'Union au niveau mondial conformément à la stratégie de Lisbonne renouvelée en 2005<sup>844</sup>. En vue de servir cet objectif général, la Commission formule, en 2006, deux propositions. Ces dernières traitent du domaine spécifique des taxes de sortie et de la compensation transfrontalière des pertes pour les sociétés et les groupes.
614. S'agissant, plus spécifiquement, de la compensation transfrontalière des pertes, cette question avait déjà fait l'objet d'une proposition de directive de la Commission en 1990<sup>845</sup> visant à autoriser les sociétés mères à prendre en compte les pertes subies par leurs établissements permanents et filiales situés dans un autre État membre. Le Conseil n'a pas adopté cette proposition. De ce fait, une nouvelle proposition faisant l'objet d'aménagements a été formulée en 2006<sup>846</sup>. Sans surprise, cette mesure n'a pas encore été adoptée en 2011. Le même constat doit être formulé à l'égard des taxes de sortie.
615. Cette approche axée sur la coordination des systèmes fiscaux est évolutive. Elle est directement liée à la stratégie de Lisbonne de 2000, à la stratégie de Lisbonne renouvelée de 2005 puis à la stratégie Europe 2020 pour une croissance intelligente, durable et inclusive. La Commission adapte sa stratégie fiscale à la stratégie globale de l'Union européenne en vue d'une amélioration de la croissance et de l'emploi.
616. La méthodologie de la Commission est claire. Il s'agit de répertorier les problèmes fiscaux transfrontaliers les plus importants auxquels se trouvent confrontés le marché intérieur et, plus récemment, les citoyens européens. Elle propose, ensuite, les solutions plausibles qui peuvent prendre trois formes. D'une part, il s'agit de modifier des règles fiscales des États

---

2006, 14 pages.

<sup>842</sup> Ces trois communications ont été adoptées le même jour. V. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen (2006) 823 final, 19 déc. 2006, « Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur », 9 pages ; COM (2006) 824 final, 19 déc. 2006, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », 12 pages et ; COM (2006) 825 final, 19 déc. 2006, « Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales de Etats membres », 11 pages.

<sup>843</sup> S'agissant du problème spécifique des doubles impositions, la Commission a très récemment formulé une communication, v. COMMISSION EUROPEENNE, « La double imposition au sein du marché unique », COM (2011) 712 final, 11 novembre 2011, 13 pages. En ce sens, v. également la proposition de directive modificative de la Commission au Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2011) 714 final, du 11 novembre 2011, 37 pages. V. également, SEC(2011) 1332 final et SEC(2011) 1333 final.

<sup>844</sup> V. COM (2005) 532 final du 25 novembre 2005 « La contribution des politiques fiscales et douanières à la stratégie de Lisbonne.

<sup>845</sup> V. Proposition de directive relative à un régime de prise en compte par les entreprises des pertes subies par leurs établissements stables et filiales situés dans d'autres Etats membres, COM (1990) 595 du 28 novembre 1990. Cette communication a été retirée par la Commission le 11 décembre 2001.

<sup>846</sup> V. COM (2006) 824 final, 19 déc. 2006, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », 12 pages.

membres en vue de la suppression des discriminations fiscales. D'autre part, il s'agit d'adopter des règles communes à l'échelle de l'Union. Enfin, la possibilité d'un renforcement de la coordination entre les administrations fiscales des États membres dans de nouveaux domaines est également envisagée.

617. Nous en retirons une double conclusion. En premier lieu, il est nécessaire de maintenir la méthode de coordination, mais en envisageant différents degrés inhérents à l'application de cette méthode. En deuxième lieu, il est indispensable que les mesures envisagées soient prises au niveau de l'Union afin que les systèmes fiscaux soient plus compatibles entre eux.

618. Qu'en est-il de l'approche globale envisagée par la Commission dès 2001 ?

619. S'agissant de l'approche globale, elle consiste à « *définir une base imposable consolidée unique pour les activités européennes des entreprises de l'UE* »<sup>847</sup>. L'objectif est d'apporter une solution globale à la plupart des obstacles fiscaux à l'activité économique transfrontalière. La Commission, dans son rapport, propose plusieurs pistes pour les activités des multinationales s'exerçant au sein de l'Union européenne que sont, de manière synthétique<sup>848</sup> : la reconnaissance mutuelle de l'imposition selon les règles de l'État de résidence ; la mise en place d'un système optionnel d'imposition sur une base commune consolidée ; un impôt européen sur les sociétés ; et l'harmonisation des règles nationales d'imposition des sociétés en définissant une base imposable et un système fiscal européen uniques en remplacement des systèmes nationaux existants avec un mécanisme de répartition de l'assiette et l'application du taux national d'imposition restant de la compétence des États membres, à chaque portion de la base.

620. La Commission soutient ardemment, et de longue date<sup>849</sup>, le projet d'une mise en place d'une base imposable consolidée unique de l'impôt sur les sociétés. De nombreux avantages en sont attendus. La Commission européenne a défendu dès 2001<sup>850</sup> la mise en place un

---

<sup>847</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, *in* synthèse de l'étude, p. 22. Pour un développement des approches globales de la fiscalité des sociétés de l'UE, v. également pp. 26-30.

<sup>848</sup> La Commission, dans le cadre de son étude de 2001, a été amenée à analyser diverses méthodes globales, qui toutes prévoient une base imposable consolidée unique pour les activités des multinationales dans l'UE afin de remédier aux nombreux problèmes posés par les multiples obstacles fiscaux. Ces différentes approches que sont : «(1) -(d)ans l'approche de reconnaissance mutuelle de l' « imposition selon les règles de l'Etat de résidence », la base imposable serait calculée conformément au code des impôts de l'Etat où la société est localisée (c'est-à-dire là où se trouve son siège social). Cette approche exploite donc les systèmes d'imposition existants avec l'expérience et la connaissance qui s'y rapportent. Elle est conçue comme un schéma optionnel pour des sociétés opérant dans des Etats membres qui définissent des bases imposables comparables ; (2)-une autre possibilité serait de concevoir de toutes nouvelles règles harmonisées, propres à l'UE, de détermination d'une base imposable unique. Il s'agirait, à nouveau, d'un schéma optionnel pour les sociétés concernées qui existerait en tant que système parallèle aux règles nationales actuelles. Généralement connue sous le nom d' « imposition sur une base commune (consolidée), cette approche a la faveur de certains représentants des entreprises ; (3)-un autre modèle recommandé par certains travaux est celui de l' « impôt européen sur le revenu des sociétés ». Bien que conçu à l'origine comme un schéma obligatoire pour les grandes multinationales, il pourrait être aussi un schéma optionnel qui coexisterait avec les règles nationales. Dans ce modèle, l'impôt serait levé au niveau européen et tout ou partie des recettes iraient directement à l'UE ; (4)-finalement, l'approche la plus traditionnelle est celle qui prévoit l'harmonisation des règles nationales d'imposition des sociétés en définissant une base imposable et un systèmes fiscal européens uniques en remplacement des systèmes nationaux existants », pp. 26-27.

<sup>849</sup> V. sur cette question le projet de proposition de la Commission de 1988 sur l'harmonisation de l'assiette fiscale des entreprises qui n'a jamais été présenté en raison des nombreuses réserves émises par de nombreux Etats membres.

<sup>850</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la

système commun destiné à calculer l'assiette de l'impôt des sociétés actives dans l'Union européenne. Il s'agit de mettre en place une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés afin de permettre aux sociétés de bénéficier d'un système de « guichet unique » pour déposer leur déclaration fiscale et de consolider tous les bénéfices et toutes les pertes enregistrés dans l'ensemble de l'Union européenne. Dans cette hypothèse, les États membres conservent leur droit souverain de fixer le taux d'imposition des sociétés. Cette politique a été définie en 2001<sup>851</sup> et confirmée en 2003<sup>852</sup>. Elle s'est poursuivie les années suivantes<sup>853</sup>.

621. Il s'agit notamment de<sup>854</sup> : réduire les coûts inhérents à la nécessité de composer avec vingt-sept systèmes fiscaux différents ; de faire disparaître les problèmes relatifs aux prix de transferts au sein des groupes de sociétés établis dans le marché intérieur ; de permettre la consolidation automatique des pertes et profits à l'échelle de l'Union ; et de simplifier et d'amoinrir, au plan fiscal, les opérations de restructurations des sociétés.

622. Il faut rappeler, en outre, que les résultats de l'analyse quantitative montrent que le taux d'imposition national global est un facteur important dans la détermination du taux d'imposition effectif et qu'il est clair qu'une base d'imposition unique ou unifiée sans autres adaptations augmenterait presque « mécaniquement » cet effet<sup>855</sup>. De très nombreuses initiatives vont être prises par la Commission en ce sens afin de permettre la mise en place de l'ACCIS (assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés). Le débat engagé à l'occasion du Conseil ECOFIN informel en septembre 2004 a conduit à la mise en place d'un groupe de travail sur l'assiette commune consolidée en novembre 2004, venant aider la Commission à développer les réflexions nécessaires à l'élaboration de l'ACCIS.

623. Cette initiative de la Commission est justifiée par des considérations, certes économiques,<sup>856</sup>

---

Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, *in* synthèse de l'étude, p. 22. Pour un développement des approches globales de la fiscalité des sociétés de l'UE, v. également pp. 26-30.

<sup>851</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen « 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 du 23 octobre 2001, 56 pages.

<sup>852</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen intitulé « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants », COM (2003) 726 final du 24 novembre 2003, 30 pages, spéc. pp.13-29. .

<sup>853</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen (2005) 532 final, 3 nov. 2005, « La contribution des politiques fiscales et douanières à la stratégie de Lisbonne », pp. 5-6. V. également COMMISSION EUROPEENNE, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social (2006) 157 final, 5 avril 2006, « Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne : Avancement des travaux et programme futur pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », 18 pages. Et dernièrement en 2007, la Commission a présenté un rapport sur l'état d'avancement du projet consistant à introduire une assiette de l'impôt sur les sociétés commune (ACCIS) aux États membres ce qui permettrait d'établir un résultat fiscal consolidé pour les groupes disposant d'établissements et de filiales dans les différents États, v. Communication de la Commission, « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM (2007) 223 final du 2 mai 2007, 11 pages.

<sup>854</sup> COMMISSION EUROPEENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur, SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, *in* synthèse de l'étude, p. 27.

<sup>855</sup> COMMISSION EUROPEENNE, SEC (2001) 1681 Final, *idem*, p. 30.

<sup>856</sup> Les effets économiques induits par l'obtention d'un consensus des États membres quant à la mise en place d'une base d'imposition commune sont relativement importants tels : « (...) *accroître la compétitivité internationale des entreprises européennes par rapport à celle des entreprises des grands marchés concurrents (Etats-Unis, Japon et Chine). En réduisant les coûts de mise en conformité inutiles ou anormalement élevés et en éliminant la plupart des coûts résultants des inefficacités économiques engendrées par les obstacles fiscaux à*

mais également politiques. Nombreux s'accordent à considérer que la mise en place de l'ACCIS permettrait de restaurer la souveraineté budgétaire et fiscale des États membres. Nous retrouvons la volonté de la Commission de mettre en avant les avantages retirés par les États membres. Elle multiplie, en ce sens, les avantages que pourraient en retirer les États. Ce rétablissement de la souveraineté fiscale des États est ainsi permis par le schéma de l'ACCIS dans la mesure où il est prévu que : « *les États membres appliqueraient leur taux d'imposition national à la fraction de la base d'imposition globale qui serait allouée conformément à un mécanisme de répartition défini d'un commun accord* ». Ce mécanisme permet aux États de conserver leur compétence et d'édicter par eux-mêmes leurs propres taux d'imposition auxquels seront soumis leurs contribuables. De surcroît, le rétablissement de leur souveraineté fiscale sera permis par les effets induits de la base commune qui va permettre de limiter les cas d'abus et d'évasion fiscale liés à la difficile coexistence de vingt-sept systèmes fiscaux, de supprimer de nombreuses situations et restrictions discriminatoires et également de protéger les États du risque de sanctions dictées par la Cour de justice du fait de conflit entre les dispositions nationales et celles du Traité. Nous retrouvons l'idée d'équilibre inhérente à la méthode de la coordination fiscale.

624. La Commission va jusqu'à envisager un lien direct entre la mise en place de l'ACCIS et la résolution de la concurrence fiscale dommageable. La concurrence fiscale dommageable se traduit, en effet, le plus souvent par des mesures fiscales mises en œuvre dans un État prévoyant un niveau d'imposition inférieur à celui normalement prévu dans l'État en question et de façon générale, favorisant les non-résidents au détriment des résidents en vue d'attirer les capitaux et investissements d'un autre État. Si nous nous basons sur les éléments constitutifs de la concurrence fiscale dommageable et que nous analysons les effets bénéfiques de l'assiette commune, nous pouvons considérer que cette initiative serait en mesure de résoudre grand nombre des effets néfastes de la concurrence fiscale dommageable<sup>857</sup> que sont les effets économiques, mais également politiques en permettant le rétablissement de la souveraineté fiscale des États qui ne serait plus soumise aux seules forces des marchés et exercée en considération de décisions prises par d'autres États voisins dans un contexte de concurrence. Cependant, la compétence fiscale serait, dans ce schéma, en partie exercée de façon commune. Les États décideraient ensemble, au sein du Conseil, des éléments à intégrer dans l'assiette d'imposition. Ils conserveraient uniquement leurs prérogatives individuelles en matière de taux. Aussi, la concurrence fiscale serait maintenue au regard des taux, mais toute forme dommageable serait évitée grâce à une homogénéisation de l'assiette d'imposition. Cette adaptation de la proposition de la Commission à l'endroit de la souveraineté fiscale étatique témoigne des spécificités de la coordination moins rigide que l'harmonisation fiscale.

---

*l'intérieur de l'UE, la base commune permettra aux opérateurs économiques de tirer le profit maximal du Marché intérieur. Les réductions de coûts ainsi réalisées peuvent être considérables. L'assiette commune simplifiera également de nombreuses opérations internationales de restructuration ce qui facilitera la création de groupes européens à l'échelle du marché mondial. Simultanément, une base commune renforcera l'effet de la concurrence est l'efficacité du Marché unique, en assurant que les considérations fiscales introduisent le moins de distorsions possible au niveau des décisions économiques des agents. A terme, ceci devrait se traduire en une réduction de prix pour les consommateurs avec des effets économiques induits bénéfiques (performance améliorée, croissance accrue etc.). Dans ce sens, l'économie globale devrait également profiter de cette assiette commune avec des effets positifs sur les recettes fiscales », AUJEAN M., « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n°1, pp.247-248.*

<sup>857</sup>Selon Michel AUJEAN, « *ne procédant pas de l'harmonisation traditionnelle, l'assiette commune n'exclut pas la possibilité d'une certaine concurrence fiscale, tout en excluant toute forme de concurrence fiscale qui serait dommageable ou économiquement non souhaitable* », in « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n° 1, p. 248.

625. La Commission publie très régulièrement des communications dans lesquelles elle fait le point sur les réalisations déjà effectuées dans ce domaine, sur les initiatives en cours et les défis restants à accomplir afin d'obtenir un marché intérieur sans entraves liées à la fiscalité des entreprises<sup>858</sup>. Nous ne pouvons également que constater qu'après l'adoption du paquet fiscal, les éléments annoncés en 2001 sont progressivement mis en place afin que l'élimination des obstacles fiscaux à l'activité transfrontalière des entreprises devienne la priorité de la politique fiscale de l'Union adoptant la forme d'une véritable stratégie fiscale européenne reposant sur une coordination des législations fiscales des États membres<sup>859</sup>. La preuve en est rapportée par l'adoption des directives modificatives « mères-filiales » et « fusions » qui avaient été proposées dès 1993 par la Commission et qui ont été adoptées respectivement en 2003 et en 2005 ainsi que par l'adoption de la directive « intérêts et redevances » adoptée en 2003. La question des prix de transfert a également fait l'objet d'avancées considérables que ce soit au moyen de la création du forum conjoint sur les prix de transfert en 2002 ainsi que par l'adoption du Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention d'arbitrage en 2004 et sa révision en 2009. Nous ne pouvons également omettre l'adoption, en 2006, du Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert au sein de l'Union européenne pour les entreprises associées. La consécration vient d'intervenir avec la proposition de directive, tant attendue, qui vient, tout récemment, en mars 2011, d'être formulée par la Commission s'agissant de l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés<sup>860</sup>. L'ACCIS constitue, en effet, une étape importante dans le processus d'élimination des obstacles entravant l'achèvement du marché unique et a été reconnue dans l'Examen annuel de la croissance<sup>861</sup> comme une initiative à mener en priorité pour stimuler la croissance et la création d'emplois<sup>862</sup>. De surcroît, la proposition de directive modificative « intérêts-redevances » attendue depuis 2003 a fait l'objet d'une proposition en novembre 2011 dans le cadre d'une appréhension plus globale de la Commission relative au problème des doubles impositions au sein de l'Union<sup>863</sup>.

626. Tous ces éléments visent directement la fiscalité des entreprises. Ils participent de

---

<sup>858</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants », COM (2003) 726 final du 24 novembre 2003, 30 pages ; « La contribution des politiques fiscales et douanières à la stratégie de Lisbonne », COM (2005) 532 final du 25 octobre 2005, 19 pages ; « Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne : Avancement des travaux et programme futur pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM (2006) 157 final du 5 avril 2006, 18 pages ; « Politique fiscale de l'Union européenne-Priorités pour les prochaines années », (2001) 260 final du 23 mai 2001, 28 pages ; « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM (2007) 223 final du 2 mai 2007, 11 pages.

<sup>859</sup> La Commission européenne a présenté trois communications en date du 19 décembre 2006, confirmant très nettement sa volonté de mettre en œuvre une véritable stratégie de coordination des politiques fiscales des États membres en matière de fiscalité directe des entreprises, v. notamment COM (2006) 823 Final, « Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur » ; COM (2006) 825 Final, « Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des États membres » ; COM (2006) 824 Final, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières ».

<sup>860</sup> Commission européenne, Proposition de directive au Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121 Final, 2011/0058 (CNS), 16 mars 2011, 100 pages. V. également Documents de travail de la Commission accompagnant cette proposition de directive, SEC (2011) 315 final et SEC (2011) 316 final.

<sup>861</sup> Communication de la Commission, « Examen annuel de la croissance – Avancer dans la réponse globale apportée par l'Union européenne à la crise », COM(2011) 11 du 12 janvier 2010.

<sup>862</sup> Commission européenne, Proposition de directive au Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121 Final, 2011/0058 (CNS), 16 mars 2011, p. 4.

<sup>863</sup> Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2011) 714 final, du 11 novembre 2011, 37 pages, v. également, SEC(2011) 1332 final et SEC(2011) 1333 final. V. la communication de la Commission européenne relative à « La double imposition au sein du marché unique », COM (2011) 712 final, 11 novembre 2011, 13 pages.

l'intégration européenne positive des fiscalités nationales.

627. La Commission a confirmé sa volonté de développer sa stratégie de coordination des politiques fiscales des États membres. Cela, afin, à la fois de permettre à ces derniers de protéger leurs bases d'imposition dans le respect des dispositions des traités européens, et corrélativement de permettre à l'Union d'éliminer les distorsions fiscales à l'origine du maintien de « frontières fiscales » entravant le bon fonctionnement du marché intérieur. L'équilibre est systématiquement maintenu entre les intérêts étatiques et les intérêts de l'Union.

628. De nombreuses critiques peuvent être formulées à l'égard de ces différents actes dont la portée est soit très insuffisante, soit non juridiquement contraignante. Nous retrouvons les directives dans le premier cas, et les multiples codes de conduites dans le second cas. Néanmoins, la méthode de la coordination fiscale est adaptée au contexte de l'Union économique et monétaire marquée notamment par la perte croissante de l'autonomie monétaire et budgétaire des États, qui favorise le recours à la fiscalité comme un substitut de cette perte de compétences.

## **II/ De l'impossibilité des dévaluations monétaires à l'utilisation massive des « dévaluations » fiscales**

629. Malgré le caractère controversé de la problématique du lien existant entre la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire et l'accroissement de la concurrence fiscale dommageable (A), il nous est autorisé de penser que ce lien est effectif (B).

### **A) La nature du lien entre l'union économique et monétaire et la concurrence fiscale, une question controversée**

630. Le développement de la mondialisation doublée de celui de l'intégration économique européenne a très fortement amenuisé la souveraineté budgétaire et monétaire des États membres. Ces éléments ont contribué à ce que les questions fiscales deviennent des « enjeux fondamentaux »<sup>864</sup>.

631. S'agissant plus spécifiquement de la mise en place de la monnaie unique, les États de la zone euro qui ont perdu leur faculté de dévaluer leur monnaie pour attirer les investissements vont utiliser une autre arme pour pallier ces pertes, la fiscalité. Depuis la mise en place de l'Euro, les prix sont plus transparents et la comparaison est ainsi facilitée. Ces éléments participent à rendre la concurrence plus rude. Les États ne sont plus dans la capacité de recourir aux dévaluations compétitives. Aussi, vont-ils substituer la compétitivité fiscale aux dévaluations compétitives monétaires désormais proscrites. Il s'agit d'une méthode visant à renforcer la croissance<sup>865</sup> ou à accroître la compétitivité de leurs entreprises ainsi que l'attractivité de leur territoire<sup>866</sup>.

---

<sup>864</sup> VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Editions du Seuil, Coll. Points série économie, 2000, p. 9.

<sup>865</sup> En ce sens, v. MILEWSKI F., « Les contraintes de la politique économique en Europe », in Les enjeux de la mondialisation-Les grandes questions économiques et sociales, Paris, La Découverte, Coll. Repères, 2007, pp. 104-105 constatant que « *puisque les dévaluations compétitives ne sont plus possibles à l'intérieur de la zone euro, les pays sont tentés de leur substituer des politiques de compétitivité par la concurrence sociale et fiscale, qui, dans un contexte de faible croissance et en l'absence de stratégie commune et de soutien des politiques macroéconomiques, apparaissent comme les seules voies possibles pour renforcer la croissance* ».

<sup>866</sup> En ce sens, v. MARINI P., La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Les rapports du Sénat, Commission des finances, n° 483, 1998-1999, p. 35 envisageant qu' « *ayant aliéné leur souveraineté monétaire et soumis à une contrainte forte sur le solde des finances publiques par le Pacte de stabilité et de*

632. La frontière est mince entre les dévaluations fiscales et la concurrence fiscale dommageable. Les premières peuvent être définies comme une réévaluation à la baisse notamment de l'imposition des sociétés. La seconde est le phénomène appréhendé dans son ensemble et qui repose sur cette surenchère à la baisse de la fiscalité des sociétés visant ainsi à attirer les capitaux et les investisseurs. Les deux sont intimement liés. Des dévaluations fiscales découle la concurrence fiscale dommageable. Plus globalement, le problème se pose ainsi de l'interaction existante entre l'Union économique et monétaire et la concurrence fiscale dommageable.
633. Nombreux sont les auteurs qui se sont demandé si la mise en place et l'achèvement du Marché unique européen ainsi que l'union monétaire n'allaient pas amplifier la concurrence fiscale entre les États membres en Europe. L'interrogation revenant sans cesse est celle de savoir s'il est possible d'envisager un marché unique marqué par la suppression des frontières physiques et économiques reposant sur la liberté de circulation des marchandises, capitaux, et personnes dans lequel les fiscalités nationales sont différenciées et spécifiques à chaque État<sup>867</sup>. Cette interrogation est essentielle, car emplit de conséquences. Cette question soulève en réalité une double problématique. D'une part se pose la question de savoir si les divergences entre les fiscalités nationales sont susceptibles de porter atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur. D'autre part, elle recèle l'interrogation du lien existant entre la concurrence fiscale dommageable et la mise en œuvre d'une union économique et monétaire. Ces deux problématiques sont directement liées dès lors que la concurrence fiscale dommageable est en mesure de porter atteinte au bon fonctionnement du marché unique.
634. De fortes inquiétudes s'agissant des effets du marché unique sur les systèmes fiscaux nationaux ont commencé à naître dès sa constitution programmée pour le 1<sup>er</sup> janvier 1993 concernant les biens et services, mais effectif dès 1990 pour les mouvements de capitaux. Certains ont estimé que l'Union économique et monétaire « *recèlerait un potentiel danger de concurrence fiscale entre les États membres, mais ce diagnostic concernerait davantage le champ du possible que celui de l'expérience* »<sup>868</sup>. Cette crainte est exprimée dans le rapport Marini de la commission des Finances du Sénat datant de 1998/1999. Il s'insère dans une démarche prospective. Il y est constaté que les méfaits du marché unique, même s'ils sont limités huit ans après sa mise en œuvre, risquent fortement de s'accroître dans le futur et d'exacerber la concurrence fiscale entre les États.
635. Une première prise de position vise à affirmer que le marché unique a entraîné des répercussions sur la concurrence fiscale uniquement au niveau de certains prélèvements que sont la fiscalité des placements financiers et celle de la fiscalité directe des sociétés marquée par une convergence à la baisse des taux statutaires<sup>869</sup>. À la convergence à la baisse, s'ajoute une amplification des mouvements de restructuration des entreprises « *dont la logique est purement économique* » au cours desquels les entreprises ont pu développer des « *comportements d'optimisation fiscale* »<sup>870</sup>. De ce point de vue, l'amplification des

---

*croissance, les États membres verraient ainsi leurs marges de manœuvre se réduire encore davantage si la concurrence fiscale devait s'exercer librement ; faute de pouvoir dévaluer leur monnaie, des gouvernements pourraient être tentés de recourir à l'arme de la concurrence fiscale pour améliorer la compétitivité de leurs entreprises et l'attractivité de leur territoire ».*

<sup>867</sup> HAYAT M., « Où en est l'harmonisation fiscale dans l'Union Européenne ? », Gaz. Pal., 7 et 8 juin 2000, p. 14.

<sup>868</sup> MARINI P., La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Les rapports du Sénat, Commission des Finances, n° 483, 1998-99, p. 6.

<sup>869</sup> HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J. et MADIES T., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », revue de l'OFCE, n° 70, juillet 1999, p. 64.

<sup>870</sup> HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J. et MADIES T., idem, p. 90.

restructurations d'entreprises est directement liée à l'ouverture des frontières, à la création du marché unique et à l'union monétaire.

636. Une deuxième prise de position consiste à s'interroger sur la possibilité de bénéficier d'une monnaie unique sans que ne soit mise en œuvre une politique fiscale commune<sup>871</sup>. La position défendue par les partisans de cette thèse est celle d'un accroissement de la coordination fiscale entre les États membres de l'Union.
637. Une troisième position, plus catégorique, vise à affirmer que l'Union monétaire va rendre les écarts d'imposition plus transparents et accroître l'attrait des pays où la pression fiscale est la moins forte c'est-à-dire en d'autres termes renforcer la concurrence fiscale<sup>872</sup>.
638. Comme dans toute analyse, il existe bien évidemment des contradicteurs considérant, en s'insérant dans une démarche prospective, qu'il « *ne semble pas que l'union monétaire entraîne une agitation fiscale telle qu'elle pourrait dégénérer en compétition* »<sup>873</sup>. Toutefois, des institutions importantes ont rapporté la preuve contraire telle la section des Finances du Conseil économique et social ayant considéré dès 1998 que l'entrée en vigueur de la monnaie unique allait provoquer « *un nouveau mode de fonctionnement du marché unique* » dès lors que « (...) *les échanges seront facilités et que les informations seront plus aisées à comparer pour les consommateurs/contribuables* » et surtout « *la suppression des risques de change transforme(ra) la fiscalité en instrument essentiel de compétitivité économique entre États membres, même si celle-ci dépend d'autres facteurs (...)* »<sup>874</sup>. Nous retrouvons un positionnement similaire au sein du Parlement européen dans sa proposition de résolution sur « la coordination des politiques budgétaires et fiscales dans l'Union monétaire », reconnaissant que : « *dans la situation actuelle de disparité des systèmes fiscaux, la comparabilité directe des avantages ou des inconvénients fiscaux ou assimilés que permettra l'évaluation dans une monnaie unique qui élimine les risques de change et diminue les coûts de transaction créera naturellement les conditions d'une concurrence fiscale entre États membres, concurrence qui pourrait concerner toutes les formes d'imposition relatives aux facteurs de production les plus mobiles* »<sup>875</sup>. Le Parlement européen défend, ainsi, la nécessité de lutter contre les distorsions économiques « *que la fiscalité ne manque pas de créer, distorsions dont les effets seront démultipliés par l'Union économique et monétaire* »<sup>876</sup>.
639. Cette position a été rejointe par le Conseil d'Analyse économique, dans son rapport de 2005, ayant considéré que l'impossibilité des dévaluations compétitives du fait de l'unification monétaire « *fait de la concurrence fiscale le principal instrument des stratégies non coopératives des États* »<sup>877</sup>. Ceci est confirmé par la baisse systématique de l'imposition sur les assiettes les plus mobiles depuis le début des années 2000 et surtout, sur l'écart d'imposition existant entre celles-ci et les bases les moins mobiles.

---

<sup>871</sup> NEIGHBOUR J., « La fiscalité et l'euro », L'observateur, n° 215, janvier 1999, p. 26 ; v. également AUJEAN M., « Quelles fiscalités dans l'Union européenne du 21<sup>e</sup> siècle ? », Revue du Marché Unique Européen, 2/ 1997, pp. 113-114.

<sup>872</sup> TIRARD J.-M., « La concurrence fiscale en Europe », Revue française de comptabilité, n° 333, mai 2001, p. 24.

<sup>873</sup> BESSON J.L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », RFFP, n° 70, 2000, p. 234.

<sup>874</sup> CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, Rapport présenté par Edouard Salustro, « La fiscalité directe et la compétition européenne », Les Editions des Journaux officiels, 1998, n° 23, p. I-3.

<sup>875</sup> PARLEMENT EUROPEEN, Résolution du Parlement européen sur la coordination des politiques budgétaires et fiscales dans l'Union monétaire, Commission économique, monétaire et de la politiques industrielle, Rapport de M. André Fourçans, 27 mai 1997, PE 221.271/fin, § 9.

<sup>876</sup> PARLEMENT EUROPEEN, idem, point 3 « L'UEM et les politiques fiscales », in exposé des motifs.

<sup>877</sup> Conseil d'Analyse économique, « Croissance équitable et concurrence fiscale », CAE, Rapport de St Etienne C. et Le Cacheux J., La documentation Française, 2005, p. 51.

## B) L'effectivité du lien entre l'Union économique et monétaire et la concurrence fiscale

640. La nature du lien entre l'union économique et monétaire et la concurrence fiscale est une question controversée. Une partie de la doctrine considère que la mise en place du marché intérieur et, en particulier, de l'Union monétaire est source d'accroissement de la concurrence fiscale entre États membres. Au contraire, pour une autre partie de la doctrine, elle n'est en aucun cas liée à la mise en place d'un cadre juridique régissant les échanges entre États membres<sup>878</sup>. Toutefois, une donnée importante nous autorise à penser que la première prise de position est plus pertinente. Avant la mise en place de l'union monétaire, les États avaient la possibilité de contrôler et d'user de leur politique monétaire comme instrument de compétitivité. Or avec l'instauration de la monnaie unique, les États ont perdu cette arme et seule la fiscalité demeure pour leur permettre de rendre leur territoire plus attractif<sup>879</sup>. *A fortiori*, la concurrence fiscale se développe, car la fiscalité est l'unique moyen pour les États d'augmenter leurs ressources. La mise en place de la monnaie unique a entraîné une perte d'autonomie des États en matière monétaire. La matière budgétaire est également affectée dès lors que les États membres sont contraints de respecter les critères édictés par le traité de Maastricht et de maintenir les déficits publics sous le seuil prévu. De ce fait, nous ne pouvons qu'admettre que « *la fiscalité apparaît donc comme l'un des derniers attributs de la souveraineté nationale, pouvant même être utilisée comme une arme au service des intérêts nationaux dans un contexte de concurrence internationale* »<sup>880</sup>. L'utilisation systématique de cette arme a donné lieu à une guerre nommée : la concurrence fiscale.

641. Ces deux enjeux sont en réalité intimement liés. La Commission européenne a, à juste titre, constaté « *une difficulté pour concilier les effets de la concurrence fiscale et son effet de détérioration des finances publiques avec la volonté de limiter les déficits budgétaires* »<sup>881</sup> comme prévu par le Traité de Maastricht. Aussi, la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire a-t-elle mis en évidence les différentiels fiscaux, ce qui a favorisé l'érosion des recettes fiscales étatiques. Or, cette érosion accroît la difficulté pour les États membres de mettre en œuvre des politiques budgétaires qui soient conformes aux dispositions du Traité de Maastricht. De ces difficultés naît le recours à la concurrence fiscale. C'est cette corrélation existante entre les impératifs de l'union économique et monétaire et les effets de la concurrence dommageable qui a poussé la Commission à « (...) *opposer aux stratégies « d'attractivité fondées sur la fiscalité et les prestations sociales » une stratégie de coordination renforcée sur le plan fiscal qui limite dans l'immédiat la poursuite du « dumping fiscal » et établit pour l'avenir les conditions d'une convergence fiscale adaptée aux*

---

<sup>878</sup> BESSON J.-L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », RFFP, n° 70, juin 2000, p. 234. Dans cet article, l'auteur affirme qu'« *il ne semble pas que l'Union monétaire entraîne une agitation fiscale telle qu'elle pourrait dégénérer en compétition* ».

<sup>879</sup> MARINI P., La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Les rapports du Sénat, Commission des finances, n° 483, 1998-1999, p. 6. Dans ce rapport, le Sénateur prend clairement position sur ce point, en affirmant que : « *l'adoption de la monnaie unique prive les gouvernements du contrôle de la politique monétaire et de change qui étaient deux instruments majeurs d'ajustement économique via leurs effets supposés sur la compétitivité. Dans ces conditions, la fiscalité reste le seul instrument directement accessible aux gouvernements pour améliorer l'attractivité et la compétitivité de leur territoire économique national* ».

<sup>880</sup> VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Editions du Seuil, Coll. Points série économie, 2000, p. 9.

<sup>881</sup> AUJEAN M., « Où en est-on des politiques d'harmonisation des législations fiscales en Europe ? », Droit et patrimoine, n° 73, juillet-août 1999, p. 8. Nous retrouvons cette prise de position de la Commission in COM (97) 495 final, p. 2 relevant que « *la concurrence fiscale peut gêner les efforts de réduction des déficits budgétaires, ce qui constitue une fin en soi, mais qui est aussi nécessaire à la fois pour satisfaire aux critères de Maastricht et pour appliquer le pacte de stabilité et de croissance* ».

*besoins de l'Union économique et monétaire* »<sup>882</sup>. C'est en ce sens que nous pouvons affirmer que la coordination fiscale est une méthode adaptée au contexte de l'Union économique et monétaire.

642. Beaucoup objecteront qu'avec le développement de la régionalisation et des zones de mobilité existantes il n'est pas très opportun d'affirmer que la mise en place de l'Union économique et monétaire soit un facteur d'accroissement de la concurrence fiscale. Toutefois, la construction européenne dénote du fait que, les États membres de l'Union, sont allés beaucoup plus loin dans l'intégration, que les autres régions, accord de libre-échange et autres zones de mobilité. Avec l'abolition des frontières et des barrières douanières ainsi que la mise en place d'une monnaie unique, l'Union a réalisé toutes les étapes de l'intégration économique en mettant en place une liberté de circulation des biens et services, mais également des facteurs de production et des services financiers ce qui « *engendrent un degré de mobilité beaucoup plus élevé qu'au sein de l'économie mondiale* »<sup>883</sup>. Cette mobilité grandissante illustrée notamment par un phénomène de délocalisation des contribuables potentiels accroît la concurrence fiscale entre les États.

643. La preuve de cette intégration poussée au sein de l'organisation européenne est démontrée par la vocation politique de l'Union qui s'est ajoutée à sa vocation originelle de nature économique.

644. Les négociations de la conférence intergouvernementale sur l'Union politique ont été plus rudes que celles sur l'Union économique. Les difficultés ont notamment été accrues du fait de l'absence d'un projet précis et spécifique comme cela a pu être le cas du rapport Delors s'agissant de la monnaie unique. À titre d'exemple, le Parlement européen réclamait une extension du vote à la majorité qualifiée au Conseil ainsi que l'élargissement des pouvoirs de la Commission et du Parlement. En mars 1990, il se prononce en faveur d'une transformation rapide de la Communauté européenne en une « Union politique, sur une base fédérale, au-delà du marché unique et de l'Union économique et monétaire ». La Commission européenne défend, quant à elle, en octobre 1990, l'idée d'une communauté unique réunissant l'union politique et l'union économique. En dépit des motivations de la France et de l'Allemagne exprimées à la veille du Conseil européen de Dublin du 28 avril 1990 pour accélérer la construction politique de l'Europe, certains États, dont la Grande-Bretagne, se sont montrés parfaitement hostiles à cette évolution<sup>884</sup>.

645. Sans nous montrer exhaustifs, nous pouvons relater divers éléments représentatifs d'une évolution très nette de la construction européenne vers une Union politique. L'objectif fixé par le Traité de Maastricht est celui d'« une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe »<sup>885</sup>. Le premier pilier vise la Communauté européenne. L'adjectif « économique » a été supprimé dès lors que les compétences de la Communauté ont été étendues à des domaines non économiques. Cet élément est important, car il peut être interprété comme l'officialisation par le Traité sur l'Union, du fait que depuis l'Acte unique, la Communauté au travers de ses missions et objectifs a acquis une vocation qui dépasse le seul domaine économique. Nous retrouvons également l'institution d'une citoyenneté européenne qui s'additionne à la citoyenneté nationale conférant de nouveaux droits aux citoyens de l'Union.

---

<sup>882</sup> AUJEAN M., « Quelles fiscalités dans l'Union européenne du 21<sup>e</sup> siècle ? », *Revue du Marché Unique Européen*, 2/ 1997, pp. 113-114.

<sup>883</sup> VALLEE A., *Les systèmes fiscaux*, Coll. Points Série économie, 2000, p. 204.

<sup>884</sup> Quatre objectifs sont proposés que sont : un renforcement de la légitimité démocratique de l'Union souhaité par l'Allemagne et le Parlement européen ; une extension du vote majoritaire au Conseil des ministres et un élargissement du rôle du Conseil européen ; l'unité et la cohérence de l'action de l'Union dans les domaines économiques, monétaire et politique ; et la mise en œuvre d'une politique étrangère et de sécurité commune.

<sup>885</sup> Ce choix est justifié par le refus de la Grande-Bretagne de l'évocation d'une « Union à vocation fédérale ».

646. S'agissant plus spécifiquement des compétences de l'Union, les compétences originaires sont maintenues. Les politiques instaurées par l'Acte unique connaissent un élargissement. Le traité sur l'Union comporte également des chapitres nouveaux relatifs notamment à l'éducation, à la culture, à la santé publique ou encore à la protection des consommateurs. Quant aux institutions du pilier communautaire, elles connaissent un renforcement de leurs prérogatives au travers d'une révision du processus décisionnel communautaire<sup>886</sup>. À titre d'exemple, le Conseil des ministres, véritable décisionnaire, voit l'usage de la majorité qualifiée s'appliquait à de nouveaux secteurs même si la fiscalité en est toujours exonérée.
647. Ces quelques éléments illustratifs de la vocation politique de l'Union consacrée par le Traité de Maastricht témoignent de l'accroissement des atteintes subies par les États membres. Certes, la fiscalité directe des entreprises a été épargnée par cette extension des prérogatives de l'Union. Néanmoins, la fiscalité, comme toute autre compétence, doit être appréhendée de manière globale au regard de l'ensemble des transformations de l'environnement dans lequel elle évolue. Opter pour la coordination fiscale, revient à épargner les prérogatives souveraines étatiques dans un contexte nouveau marqué par un renforcement de l'intégration économique et politique européenne. Il s'agit d'une méthode ingénieuse visant à satisfaire les intérêts des États membres tout en permettant la réalisation d'objectifs plus globaux de l'Union. En l'occurrence, la lutte contre la concurrence fiscale vise à stabiliser les politiques budgétaires tout en supprimant les distorsions fiscales entravant le bon fonctionnement du marché intérieur.
648. Il ne s'agit là que d'une étape préparatoire à la participation active de la fiscalité à la réalisation d'objectifs plus globaux que sont notamment ceux prévus par la « Stratégie de Lisbonne » de 2000, de 2005 et par la Stratégie « Europe 2020 ». La question fiscale va désormais être axée sur la suppression des entraves aux activités transfrontalières<sup>887</sup>.
649. Cette globalisation de la question fiscale est permise par le caractère politiquement incitatif de la méthode de la coordination fiscale.

---

<sup>886</sup> S'agissant de la Commission, elle voit une extension indirecte de ses prérogatives permise par l'extension du vote majoritaire au Conseil ce qui facilite l'adoption de ses propositions. Néanmoins, c'est bien le Parlement européen qui profite le plus de l'accroissement des compétences permise par l'adoption du Traité sur l'Union, cela, en dépit du maintien de la procédure de consultation en matière fiscale. Ni la procédure d' « avis conforme », ni celle de « codécision législative » ne s'applique dans ce domaine.

<sup>887</sup> Renvoi chapitre second « Une méthode politiquement incitative », section II « L'élimination des obstacles fiscaux au marché intérieur significative d'une approche globale de type européenne ».

## Conclusion Chapitre premier

650. L'expression de concurrence fiscale qui a été unanimement consacrée par la doctrine ainsi que par les institutions européennes et internationales soulève de nombreuses interrogations. La concurrence est un phénomène qui, traditionnellement, s'opère entre entreprises sur un marché. Or, accoler l'adjectif fiscal à ce terme implique de considérer que les États se comportent comme de véritables opérateurs économiques sur un marché de l'impôt. Toutefois, en apparence, rien ne paraît lier marché et impôt. Les contradictions existantes entre ces deux notions sont diverses et variées. L'absence de contrepartie, le caractère obligatoire, et la finalité redistributive de l'impôt s'opposent, en principe, à son utilisation comme outil concurrentiel entre les États.
651. Néanmoins, il n'est pas rare de constater que les investisseurs font le choix de la localisation de leurs activités en considération des services collectifs que seul l'État est en mesure de proposer. Dans cette hypothèse, le paiement de l'impôt par l'investisseur a bien pour contrepartie le bénéfice de services publics et d'infrastructures de qualité. Dans ce cas, l'impôt est payé volontairement par l'investisseur qui souhaite accéder au bénéfice de services publics spécifiques offerts exclusivement par l'État aux personnes physiques ou morales résidant fiscalement sur son territoire. L'adaptation des structures d'imposition par les États aux besoins des investisseurs se traduisant par des mesures fiscales préférentielles ou par un abaissement continu du taux de l'impôt sur les sociétés témoigne du caractère individualisé et individualisable de l'impôt qui peut, le cas échéant, être assimilé à un produit mis en concurrence par les États sur un marché de l'impôt en vue d'attirer les investisseurs et d'accroître leurs recettes.
652. L'expression de concurrence fiscale s'exerçant entre les États se trouve ainsi parfaitement justifiée. Les interactions entre État et marché sont nombreuses. Les États sont soumis aux forces du marché du fait de l'aspect concurrentiel de la fiscalité. Cette soumission se traduit principalement par deux éléments que sont : les pertes effectives de recettes fiscales dues principalement à un abaissement continu de la charge fiscale sur le capital et de son report sur la fiscalité du travail, condition nécessaire à l'attrait de nouveaux investisseurs plus mobiles et, à l'origine, d'une mutation de la concurrence fiscale en une concurrence fiscale devenue dommageable subie par les États.
653. Le passage à une concurrence fiscale dommageable entre les États a pour principale cause, la mise en œuvre d'incitations fiscales nationales vouées à l'attrait du plus grand nombre d'investisseurs. La fiscalité qui, à l'origine, n'était édictée qu'en fonction de considérations internes recèle désormais la prise en compte de considérations externes. Il s'agit de l'illustration d'une démarche concurrentielle reposant sur l'impôt. L'intensification de cette démarche à l'échelle européenne et mondiale ainsi que les méthodes employées et les objectifs visés ont donné lieu à une mutation de la concurrence fiscale devenue dommageable. La multiplication des effets dommageables de cette concurrence étatique axée sur la fiscalité, et plus spécifiquement, sur la fiscalité directe des entreprises au regard de son appréhension par les investisseurs les plus mobiles, atteint très largement l'autonomie des États dans ce domaine. Plus largement, la perte de recettes fiscales inhérente à une réduction systématique et continue des taux d'impôt sur les sociétés est susceptible, à terme, de conduire à l'affaiblissement ainsi qu'à la dégradation des prestations de services publics du fait d'une perte conséquente des possibilités de financement des dépenses publiques. Le transfert de la charge fiscale sur les revenus les moins mobiles que sont les revenus du travail, tel qu'il est mis en œuvre, n'est pas une solution efficace et équitable. Il en résulte une déformation des

structures d'imposition nationales.

654. Plus globalement, ce transfert de la charge fiscale des revenus du capital à ceux du travail compromet les objectifs de l'Union tels qu'ils ont été édictés par les deux Mémoires de Monti que sont : le bon fonctionnement du marché unique, la stabilisation des recettes fiscales des États membres et plus particulièrement la promotion de l'emploi. Ces objectifs sont encore à l'ordre du jour en 2011. La réalisation de ces objectifs implique la mise en œuvre d'une méthode d'intégration fiscale multilatérale, mais qui doit se caractériser par sa souplesse et son adaptation à l'égard des États membres. Ces derniers voient leurs compétences fiscales entravées par les forces du marché conditionnant une attitude concurrentielle. Les recettes fiscales étatiques sont diminuées et les systèmes d'imposition sont déstructurés. Ce problème est mondial, mais il se trouve exacerbé dans le contexte du marché unique qui repose sur la réalisation d'objectifs communs à tous les États membres.
655. Quant au contexte de l'Union économique et monétaire, il a accentué le phénomène de concurrence fiscale dommageable en transformant la fiscalité en un outil susceptible de pallier le renforcement de l'intégration européenne des politiques économiques, budgétaires et monétaires nationales. Par conséquent, le choix de la coordination fiscale comme méthode d'intégration est adapté à ce contexte dès lors qu'elle a pour objet initial de lutter contre la concurrence fiscale dommageable accentuée par le recours aux dévaluations fiscales comme substitut des dévaluations monétaires.
656. Son adaptation découle également de son objet « subsidiaire » qui est de faire de la coordination de la fiscalité directe des entreprises, un moyen de relancer la croissance et de promouvoir l'emploi au sein de l'Union. Cette stratégie de la politique fiscale de l'Union témoigne d'une volonté d'allier la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et la réalisation des objectifs généraux de l'Union au moyen d'une méthode d'intégration fiscale souple : la coordination fiscale.
657. Il s'agit d'une stratégie ingénieuse dès lors que ces deux aspects sont parfaitement liés. La seule véritable distinction réside dans la hiérarchisation établie. Le premier aspect révèle une volonté des institutions de l'Union de privilégier la préservation des intérêts étatiques. Le second aspect démontre un passage progressif de la prise en compte des intérêts étatiques à ceux plus globaux de l'Union qui doit devenir, notamment par le biais de la suppression des entraves fiscales à toute forme d'activité économique transfrontalière, « l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde, capable d'une croissance économique durable accompagnée d'une amélioration quantitative et qualitative de l'emploi et d'une plus grande cohésion sociale » tel que décidé dans le cadre de la Stratégie de Lisbonne en 2000.
658. Cette approche de la Commission fondée sur la coordination des systèmes fiscaux est évolutive. Elle est directement liée à la stratégie de Lisbonne de 2000, à la stratégie de Lisbonne renouvelée de 2005 puis à la stratégie Europe 2020 pour une croissance intelligente, durable et inclusive. La Commission adapte sa stratégie fiscale à la stratégie globale de l'Union européenne en vue d'une amélioration de la croissance et de l'emploi.

## **Chapitre second : Une méthode politiquement incitative**

659. La coordination fiscale est une méthode politiquement incitative. Le choix de ces termes se justifie au regard de la stratégie nouvelle adoptée par la Commission dès les années 1990. Le contexte de l'Union économique et monétaire a nécessité un renouvellement de la stratégie de politique fiscale de la Commission européenne. Elle a ainsi substitué la méthode de la coordination à celle de l'harmonisation. D'une part, la première se caractérise par sa souplesse lorsque la deuxième se distingue par sa rigidité. D'autre part, la coordination est une méthode adaptée au domaine de la fiscalité directe des entreprises alors que l'harmonisation fiscale ne se justifie pas juridiquement du fait de son absence dans les traités.
660. La coordination fiscale trouve sa spécificité dans son caractère malléable permis notamment par la prédominance de son caractère politique. Les modalités de sa mise en œuvre par la Commission européenne le démontrent. Cette méthode révèle en quelque sorte la primauté de l'opportunité politique sur la rigueur juridique.
661. Lorsque cette méthode est utilisée en vue de lutter contre la concurrence fiscale dommageable, elle prend la forme d'un paquet fiscal comprenant notamment un Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises non juridiquement contraignant. De ce point de vue, la coordination fiscale est de nature intergouvernementale (section I). Lorsque la coordination est utilisée en vue de la réalisation de stratégies européennes plus générales, celle-ci prend la forme de mesures ciblées et de mesures plus globales. Cela se justifie par le fait que la réalisation des objectifs de Lisbonne requiert notamment l'élimination des distorsions et entraves fiscales en vue d'un meilleur fonctionnement du marché des biens, services et capitaux et du marché de l'emploi. Cette stratégie signe un véritable tournant marqué par une volonté de relancer la construction européenne ainsi que la politique fiscale européenne. L'intégration de la fiscalité au sein de cet objectif global marque à la fois une consécration doublée d'une évolution de la méthode de coordination fiscale qui revêt une connotation plus européenne, et de fait, moins intergouvernementale (section II).

### **Section I: Le paquet fiscal, un instrument global significatif d'une coordination de type intergouvernemental**

662. Le caractère global du paquet fiscal adopté par le Conseil le 1<sup>er</sup> décembre 1997 dévoile une nouvelle approche de la politique fiscale reposant sur la méthode de coordination. L'utilisation qui en est faite démontre le caractère intergouvernemental de cette méthode dont l'objectif initial est la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Cet objectif tend à réduire le caractère global de cette nouvelle approche de la Commission. Le choix du paquet fiscal, illustratif de la méthode de la coordination est politiquement incitatif que ce soit au regard de ses modalités (I) comme de la nature des mesures adoptées (II).

## I/Une approche globale centrée sur les intérêts étatiques

663. La méthode employée par la Commission européenne en vue de relancer la politique fiscale européenne est ingénieuse. La globalité inhérente au paquet fiscal proposé dès 1996, va lui permettre de pallier un handicap fondamental, à savoir l'absence d'une vision globale des États représentés au Conseil, s'agissant des inconvénients économiques et sociaux inhérents à l'absence de rapprochement des politiques fiscales nationales. Les États qui, jusque-là, n'envisageaient leurs systèmes fiscaux qu'en fonction de considérations strictement internes vont être amenés désormais à appréhender la fiscalité à l'égard de ses effets sur le marché intérieur. Cette prise de conscience des États est nécessaire à toute avancée en matière fiscale. La Commission européenne l'a bien compris.
664. Aussi, fait-elle participer directement les États à travers la méthode employée (A) et elle leur fait prendre conscience de la nécessité d'une véritable intégration fiscale européenne grâce aux objectifs annoncés dont le principal est celui de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable (B).

### A) La globalité de la méthode employée, dissimulation d'une prédominance des États membres

665. Le Conseil de Vérone d'avril 1996 marque la concrétisation d'une nouvelle approche en matière de politique fiscale européenne. Il s'agit d'une approche plus coordonnée entre les États membres et les institutions européennes s'insérant dans une stratégie fiscale « globale » de la Commission européenne « *en connexion avec les politiques communautaires* »<sup>888</sup>. La globalité de cette approche se traduit par le « *traitement simultané et lié de différents dossiers importants* »<sup>889</sup> « *dans le cadre d'un paquet s'efforçant d'équilibrer les gains et les pertes enregistrés par les États membres dans un compromis d'ensemble* »<sup>890</sup>. Cette approche globale de la politique fiscale discutée à Vérone a mené la Communauté à attribuer la priorité à l'élimination de la concurrence fiscale dommageable<sup>891</sup> comme préalable à d'autres actions en matière fiscale en vue de pallier les échecs essuyés précédemment et principalement dus à une démarche axée sur des propositions individuelles faites en vue de la résolution de problématiques fiscales isolées. Cette nouvelle approche de la Commission européenne a eu pour ambition de resituer des problèmes fiscaux plus généraux et non plus spécifiques, dans le cadre d'une action coordonnée avec un contexte marqué par des politiques européennes devant aboutir à une nécessaire réalisation des objectifs du Traité. Cela est visible dans le premier Mémoire Monti<sup>892</sup> présenté au Conseil Ecofin réuni à Vérone en avril 1996.

---

<sup>888</sup> COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire, Pratique du droit communautaire*, Bruylant Bruxelles, 2001, p. 158.

<sup>889</sup> CATTOIR P. et MORS M., « Une chronique du paquet fiscal Les fondements et les enjeux de la démarche communautaire », *Droit fiscal*, 2005, n° 5, p. 241.

<sup>890</sup> AUJEAN M., « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1, n° 1, p. 243.

<sup>891</sup> AUJEAN M., « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », *Gazette du palais*, n° 6, 18 décembre 2003, p. 3651.

<sup>892</sup> Mémoire intitulé « La fiscalité dans l'Union européenne » du 20 mars 1996, reproduit par Agence Europe, *Europe doc.* n° 1981, 3 avril 1996, SEC (96) 487. Mario Monti, justifiant ce document, déclarait très clairement : « (n)otre démarche part d'un constat : les progrès atteints jusqu'ici dans la coordination fiscale ne permettent pas le bon fonctionnement du marché unique, la promotion de l'emploi et l'achèvement de l'Union économique et monétaire. Nous constatons un retard considérable dans la coordination fiscale par rapport à d'autres domaines où l'intégration communautaire est bien plus poussée. A cela, deux raisons principales : la règle de l'unanimité pour toute décision au sein du Conseil des Ministres et l'examen fragmenté des mesures fiscales, qui a empêché une vision globale des enjeux. De cette manière, on ne prend pas en compte les inconvénients économiques et sociaux qui résultent de l'absence de décision. Le manque de coordination est à

666. Le message transmis par le commissaire Monti est très clair. Les États, ayant voulu maintenir leur indépendance en matière fiscale, rejetant ainsi toute initiative de politique fiscale européenne, se retrouvent dans une situation très préoccupante, causée par un développement d'une concurrence fiscale dommageable, faute d'avoir rendu possible une coordination de leurs politiques fiscales. Cette conséquence a eu des effets très néfastes, à la fois, sur la stabilité des recettes fiscales des États, mais également sur l'emploi, dans la mesure où, ces derniers ont effectué un transfert de la charge fiscale vers les revenus moins mobiles, *a fortiori*, les revenus du travail.
667. En conséquence, lors de cette réunion, la Commission a mis en lumière le paradoxe existant entre la progression nécessaire en matière de coordination fiscale entre les États membres et l'Union et le peu de décisions prises en la matière dans un contexte politique et économique très spécifique, marqué par une libération des marchés financiers, ayant diminué les coûts de financement et rendu plus efficace la répartition des ressources, mais tout en accroissant les risques d'évasion et de fraude fiscales ce qui participe à la détérioration des bases d'imposition<sup>893</sup>. Aussi, ces propos nous permettent-ils d'affirmer que l'accent est mis sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.
668. Pour ce faire, elle a proposé une vision nouvelle, globale et plus complète de la politique fiscale. Cela en vue d'atteindre l'objectif d'une véritable coordination des politiques fiscales des États membres et des politiques de l'Union permis par l'idée sous-jacente que ces multiples propositions ne concernent pas uniquement l'intérêt de l'Union, mais également celui de chaque État pris individuellement. Cette liaison explicite entre les intérêts étatiques et européens vise ainsi à faciliter l'adoption, par les États, des propositions émises.
669. La Commission a identifié trois grands défis que sont : la stabilisation des recettes fiscales des États membres, le bon fonctionnement du marché unique et la promotion de l'emploi. Elle lie ces trois objectifs à la nécessité d'une coordination des politiques fiscales des États membres. L'objectif de la Commission était de rassembler ces trois points considérés comme étant intimement liés, et affectés par la concurrence fiscale dommageable s'exerçant entre les États. Cela, afin d'être en mesure de prendre les enjeux des politiques fiscales dans le cadre plus global des politiques européennes. Du point de vue de la stratégie de la Commission, « (c)es trois problématiques, qui constituent autant de priorités pour une action au niveau communautaire, sont étroitement interdépendantes et leur résolution serait, par conséquent, mutuellement bénéfique pour les États membres et pour l'Union »<sup>894</sup>. Il s'agit d'une parfaite définition de la stratégie globale adoptée par la Commission recoupant l'ensemble de ces dimensions : une globalité des intérêts en jeu devant à la fois satisfaire les États membres et l'Union ; une globalité des dossiers traités regroupant un paquet de mesures fiscales visant à traiter simultanément plusieurs questions fiscales ; et une globalité géographique au moyen d'une prise en compte de ces enjeux de politique fiscale en accord avec le cadre des politiques européennes.
670. En dépit de l'ingéniosité de cette approche globale, le premier Mémoire a reçu un accueil plutôt réservé des États. À ce propos, le professeur Marchessou relève que « (s)a

---

*l'origine de la dégradation fiscale que nous constatons. Elle affecte tant l'assiette imposable que les taux, selon la nature de l'impôt », in MONTI M., « Fiscalité : voir ensemble les enjeux fondamentaux (interview) », Revue des affaires européennes, n° 2, 1996, pp. 85-86.*

<sup>893</sup> COMMISSION CE, La fiscalité dans l'Union européenne, SEC (96) 487 final, 20 mars 1996, Premier Mémoire Monti, p. 3.

<sup>894</sup> AUJEAN M., « Quelles fiscalités dans l'Union européenne du 21<sup>e</sup> siècle ? », Revue du Marché Unique Européen, 2/ 1997, p. 111.

*démarche était pourtant prudente et soucieuse de respecter la souveraineté des États, mais elle stigmatisait les risques qu'il y aurait à laisser se poursuivre une évolution subie* »<sup>895</sup>. La « stigmatisation » proviendrait des propos tenus par la Commission dans ce premier mémorandum selon laquelle « (u)ne mise en commun délibérée et limitée de la souveraineté fiscale en vue de la prise de décision collective aurait permis d'éviter un transfert involontaire de souveraineté de chacun des États membres aux forces du marché ». En réalité, la Commission n'a fait que constater les méfaits de la concurrence fiscale dommageable sur les prérogatives fiscales étatiques. Les États n'étaient, somme toute, pas encore prêts à accepter l'idée d'une « mise en commun » de leur souveraineté en matière fiscale.

671. Aussi, la Commission publie-t-elle en octobre 1996 un deuxième Mémorandum Monti<sup>896</sup>. Ce deuxième Mémorandum est intéressant dès lors qu'il met véritablement en lumière la nouvelle méthodologie adoptée par la Commission qui va être axée sur une coordination de type intergouvernemental. Ceci signifie que la primauté va être attribuée au consensus, à la concertation entre les États membres. Cette méthode est très éloignée de celle de l'harmonisation reposant sur des propositions de nature législative devant faire l'objet d'une adoption à l'unanimité des États membres.

672. Tout d'abord, la Commission y relate les discussions menées au sein du Groupe à haut niveau qu'elle a créé et coordonné. Sa création a été décidée lors de la réunion du Conseil Ecofin informel réuni à Vérone le 13 avril 1996. Cela signifie que ce sont les ministres des Finances des États membres réunis au Conseil qui ont décidé de la création de ce groupe. De surcroît, ce groupe est constitué de représentants personnels des ministres siégeant au Conseil Ecofin. Ces éléments peuvent être interprétés comme une volonté des États de conserver le contrôle sur les questions de nature fiscale.

673. La démarche consiste ainsi en la mise en avant des États dans le cadre d'une étroite collaboration avec les instances européennes sous l'auspice d'une véritable intégration de la dimension politique aux discussions fiscales. Cette association des États et de l'Union s'effectue par le biais de groupes de réflexions de nature plus intergouvernementale que strictement européenne.

674. La composition du Groupe à haut niveau n'est pas anodine. Ce groupe est, en effet, constitué de représentants personnels des ministres des Finances qui ont été chargés de participer aux travaux du Groupe à haut niveau. Le Secrétariat général du Conseil y participe également. La Commission est uniquement chargée d'en assurer la présidence. Nous interprétons ce rôle de la Commission comme étant de nature arbitrale. Ceci va dans le sens de la méthode de la coordination correspondant à la situation dans laquelle « *les droits nationaux demeurant ce qu'ils sont, le droit communautaire n'intervient qu'au plan de leurs effets pour les coordonner au bénéfice de sujets de droit susceptibles de relever de plusieurs d'entre eux* »<sup>897</sup>.

675. La coordination « *au lieu de tenter d'atténuer ou de supprimer les différences entre les droits (...) consiste à maintenir les divergences de contenu des législations tout en ordonnant les hypothèses d'application de ceux-ci* »<sup>898</sup>. L'intégration est, dans ce cas, relationnelle. Il

---

<sup>895</sup> En ce sens, v. MARCHESSOU P., Impôts directs, Répertoire de droit communautaire, Dalloz, février 2004 mise à jour mars 2011, § 37.

<sup>896</sup> Commission européenne, « La fiscalité dans l'Union européenne-Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux », COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, 16 pages.

<sup>897</sup> BOULOUIS J., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 6<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 256.

<sup>898</sup> Intervention de FRANCQ S. in « Entre harmonisation et unification, la voie souvent méconnue de la coordination », Forum de Trans Europe Experts (TEE) sur Les enjeux juridiques européens, 31 mars 2010,

s'agit, pour le droit de l'Union, de mettre en relation les droits nationaux du point de vue de leurs effets<sup>899</sup>. Aussi, lorsque le mot d'ordre de l'harmonisation est « objectif », celui de la coordination est « effet ». La méthode de l'harmonisation aboutit à imposer aux droits nationaux des modifications en vue de la réalisation d'objectifs fixés par l'Union. La coordination correspond à la situation dans laquelle « *les droits nationaux demeurant ce qu'ils sont, le droit communautaire n'intervient qu'au plan de leurs effets pour les coordonner au bénéfice de sujets de droit susceptibles de relever de plusieurs d'entre eux* »<sup>900</sup>. Cette méthode vise ainsi à rapprocher les effets des législations nationales qui seront maintenues. L'objectif est la réduction des disparités des effets issus de la mise en œuvre de diverses législations nationales<sup>901</sup>.

676. La coordination fiscale implique une prévalence des États. Dans ce cadre, la Commission conserve son pouvoir d'initiative, mais la teneur des propositions formulées aboutit à préserver les compétences fiscales étatiques. Cette préservation dénote d'une évolution du rôle de la Commission qui se rapproche d'un rôle arbitral visant à favoriser le consensus et la concertation entre États afin que chacun ait la conviction de conserver des intérêts propres. C'est la protection des intérêts des États qui favorise l'acceptation d'une coordination de leurs politiques fiscales sous l'égide de la Commission européenne. La satisfaction des intérêts fiscaux des États est la condition première et indispensable à l'acceptation par ces derniers de la mise en œuvre d'une compatibilité entre leurs systèmes fiscaux et entre ces derniers et le droit de l'Union.

677. Nous retrouvons cette caractéristique de la méthode de coordination dans la création et dans la composition du Groupe à haut niveau et plus encore dans le rôle attribué à la Commission qui va en quelque sorte être cantonné à assurer le bon fonctionnement des débats et à en relater les principales conclusions. À ce stade, la prédominance des États membres nous autorise à conférer une nature de type intergouvernemental à la méthode de la coordination.

678. La constitution de ce groupe démontre une volonté des institutions de l'Union d'impulser une véritable politique fiscale européenne. Pour cela, elle fait intervenir directement les États membres dans la détermination des attentes et des objectifs à réaliser. Le but inhérent à la constitution de ce groupe le démontre à savoir : « *faciliter un contact plus direct, moins administratif et moins formel entre les représentants personnels des ministres des Finances et donner une dimension davantage politique aux discussions fiscales dans l'Union européenne* »<sup>902</sup>. La volonté d'intégrer une dimension politique au débat est justifiée par le fait qu'« *aucune politique fiscale communautaire ne peut être envisagée sans poser la question non pas sur le terrain technique, mais politique* »<sup>903</sup>. Effectivement, c'est bien la dimension politique, se traduisant en pratique par une absence de volonté réelle des États d'envisager une politique fiscale européenne en matière de fiscalité directe des entreprises, qui empêche un avancement véritable en la matière. Cet avancement est pourtant

---

Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Atelier « Libertés de circulation » sous la présidence de Jean-Sylvestre Bergé et de Loïc Azoulay, Pôle « Libertés de circulation », Question débattue : « Libre circulation et harmonisation : un tandem pour l'Europe ? ».

<sup>899</sup> POILLOT-PERUZZETTO S., « Quelles méthodes pour quelle Europe ? », in Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 196.

<sup>900</sup> V. BOULOUIS J., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 6<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 256.

<sup>901</sup> BOULOUIS J., idem, p. 256.

<sup>902</sup> CATTOIR P. et MORS M., « Une chronique du paquet fiscal Les fondements et les enjeux de la démarche communautaire », Droit fiscal, 2005, n° 5, p. 240.

<sup>903</sup> COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Pratique du droit communautaire, Bruylant Bruxelles, 2001, p. 158.

indispensable au vu de la concurrence fiscale dommageable s'exerçant entre les États membres considérée comme le préalable indispensable à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne. Afin de pallier cette absence de volonté des États, les instances de l'Union ont décidé de les associer directement à ce projet, en confiant au Groupe à haut niveau le soin de réfléchir à aux questions fiscales de l'Union. La composition de ce groupe confirme la nature politiquement incitative de la méthode de la coordination fiscale. La mission conférée à ce groupe va également dans ce sens.

679. Le Groupe à haut niveau a eu pour objectif d'examiner les problèmes de fiscalité existants au sein de l'Union européenne. Ce mandat était très large. Ce Groupe avait pour vocation de se pencher sur l'ensemble des questions de politique fiscale et d'envisager la mise en place d'un paquet fiscal comprenant non seulement les questions de fiscalité directe et en particulier de concurrence fiscale, mais également de fiscalité indirecte<sup>904</sup> « dans le but de disposer des marges les plus larges pour parvenir à un paquet d'ensemble équilibrant les intérêts différents des différents États membres »<sup>905</sup>. Cette stratégie visait, bien entendu, à éviter un blocage d'un État qui ferait usage de son droit de veto lié à la nécessité de l'unanimité en matière fiscale. Cela va dans le sens d'une « stratégie fiscale globale » signifiant que « la coordination ne doit pas dépendre d'initiatives isolées ou fragmentées, mais qu'elle doit répondre à une analyse systémique qui prenne en compte l'ensemble de la fiscalité et des problèmes qu'elle pose à l'intégration européenne et aux autres politiques européennes »<sup>906</sup>. Cette démarche regroupant différents problèmes de fiscalité se posant au niveau de l'Union avait été défendue dès le premier Mémorandum Monti<sup>907</sup>. La démarche est désormais globale et ambitionne de dépasser l'isolement effectif des différents problèmes fiscaux, en vue de faciliter les avancées en matière de fiscalité dans l'Union. De surcroît, la résolution des problèmes d'ordres fiscaux permettra la réalisation d'autres objectifs européens.

680. Néanmoins, la « globalité » de cette stratégie fiscale est, selon nous, quelque peu remise en cause dès lors que la priorité est, en réalité, donnée aux intérêts étatiques. Ce groupe, dans lequel prime la voie du consensus, a réalisé des travaux en vue de permettre à la Commission de définir sa marge de manœuvre et de cibler plus précisément à la fois la volonté des États, mais également ce qui était nécessaire et susceptible d'être mis en œuvre en matière de politique fiscale dans l'Union. Toutefois, sans surprise, ce groupe a concentré sa réflexion sur la définition d'un paquet de mesures destinées à limiter, voire, à éliminer la concurrence fiscale dommageable<sup>908</sup>.

681. Les caractéristiques de la méthode de la coordination fiscale se dévoilent au regard de la composition et de la mission de ce Groupe à haut niveau. La coordination est une méthode non juridiquement contraignante dans laquelle prime la concertation entre États. Elle conduit à faire prévaloir l'aspect politique sur l'aspect juridique. De nombreux éléments inhérents au

---

<sup>904</sup> La fiscalité indirecte a finalement été exclue du paquet fiscal du fait de la réticence de plusieurs États membres lors de la réunion du Conseil ECOFIN du 13 octobre 1997.

<sup>905</sup> AUJEAN M., « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s.

<sup>906</sup> CARLOS DOS SANTOS A., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », Revue Internationale de Droit Economique, 2004, p. 17.

<sup>907</sup> Nous y retrouvons l'affirmation selon laquelle « (p)ar le passé, les discussions se sont trop souvent limitées à des propositions considérées isolément, ce qui n'a pas permis d'examiner valablement les problèmes fiscaux plus généraux, ni la question de l'encadrement de la politique fiscale dans le contexte plus vaste des politiques communautaires », Premier Mémorandum Monti, p. 2. V. également pour un positionnement de Mario MONTI à cette époque, « Fiscalité : voir ensemble les enjeux fondamentaux » (interview), Revue des affaires européennes, n° 2, 1996, pp. 85-88.

<sup>908</sup> COMMISSION EUROPEENNE, COM (97) 564 final. Ces questions ont été débattues lors du Conseil informel des ministres des Finances de Mondorf-les-Bains du 18 septembre. Ces orientations ont abouti à une communication de la Commission du Conseil ECOFIN du 5 nov. 1997.

deuxième mémorandum Monti le démontrent. La prévalence politique de cette méthode d'intégration révèle sa nature intergouvernementale. C'est une méthode adaptée au domaine spécifique de la fiscalité directe des entreprises qui n'a jamais fait l'objet d'une attribution expresse aux instances européennes.

682. La forme de l'acte relatant les travaux du Groupe à haut niveau le démontre. Il s'agit d'une communication<sup>909</sup> qui, par définition, ne constitue pas un acte juridiquement contraignant. Le cheminement adopté dans cet acte va également dans le sens d'une méthode faisant prévaloir la volonté des États membres. Deux éléments le prouvent. La démarche est de nature intergouvernementale au regard du raisonnement adopté et des priorités annoncées.

### **B) La globalité des objectifs annoncés, une dissimulation du caractère prioritaire de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable**

683. Les nouveaux objectifs évoqués par la Commission se situent dans un contexte marqué par la transformation progressive de la construction européenne<sup>910</sup>. L'Acte unique signé les 17 et 28 février 1986 doit permettre de relancer la construction européenne en fixant pour principal objectif la réalisation d'un grand marché intérieur au 1<sup>er</sup> janvier 93 c'est-à-dire d'un « *espace sans frontières intérieures dans lequel est assurée la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux* »<sup>911</sup>. Les États ont la volonté à cette époque de « *mettre fin à la stagnation de la construction communautaire, enlisée depuis dix ans du fait des désordres économiques mondiaux et des désaccords internes* »<sup>912</sup>. Afin de permettre une relance de la construction européenne bloquée, le Conseil va institutionnaliser de nouvelles politiques qui avaient été annoncées dès les années 70, afin de renforcer les politiques communes prévues par le Traité de Rome et d'enrayer les désaccords risquant de bloquer cette avancée. Il prévoit notamment la majorité qualifiée pour l'adoption d'un certain nombre de décisions au Conseil, ce qui permettra, entre autres, d'accélérer l'intégration économique. L'Acte unique européen a permis de réaliser l'objectif primaire de la construction communautaire qui est la mise en place du marché unique, alors que la vocation du Traité de Maastricht signé le 7 février 1992 est plus politique. Ce dernier consacre la vocation politique de l'Union européenne et complète notamment le traité CE par des dispositions aménageant la mise en place de l'Union économique et monétaire<sup>913</sup>.

---

<sup>909</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne-Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux », COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, 16 pages.

<sup>910</sup> Pour un rappel de la construction européenne, v. BEAUCHESNE B., *La construction européenne de l'Antiquité à nos jours*, Ellipses, 2006, 255 pages. Sur cette période marquant la signature de l'Acte unique européen, v. plus spécifiquement pp. 162-164. V. également ISAAC G., BLANQUET M., *Droit général de l'UE*, 2006, 9e éd., Sirey Université, Editions Dalloz, 518 pages, sur cette période v. spéc. pp. 12-13. V. également SOULIER G., *L'Europe Histoire, civilisation, institutions*, Armand Colin, 1994, 461 pages.

<sup>911</sup> Article 14 du Traité alinéa 2 (ex. art 7 A) selon lequel « (l)e 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 ».

<sup>912</sup> ISAAC G., BLANQUET M., *Droit général de l'UE*, 2006, 9e éd., Sirey Université, Editions Dalloz, p. 12.

<sup>913</sup> Dès le « Sommet » de la Haye, les chefs d'Etat et de gouvernement appelaient au passage à la phase définitive du Marché commun le 1<sup>er</sup> janvier 1970. Il leur est très vite apparu qu'il ne serait pas possible de mettre en place une véritable cohésion dans l'union douanière sans une union économique et monétaire. Le Comité Werner présenta le 15 octobre 1970 un plan devant permettre d'aboutir en 10 ans à une union économique et monétaire. Mais ce n'est qu'à compter du 13 mars 1979 avec la création du Système monétaire européen (SME) que cette ambition a pu commencer à se réaliser. La Communauté se trouve engagée dans la voie de l'Union économique et monétaire sur la base du Rapport Delors publié en avril 1989 car la mise en place d'une politique monétaire et d'une politique de change commune indispensable à l'élimination de l'incertitude des taux de change et des coûts de transaction permettra une visibilité et surtout une stabilité dans les prix ainsi qu'un soutien des politiques économiques dans la Communauté, ce qui est nécessaire pour que les avantages du marché unique soit atteint et que ce dernier soit un succès. V. notamment ISAAC G., BLANQUET M., *idem*, p. 9, p. 15 et p. 18.

684. Ces évolutions ont entraîné l'élaboration d'un rapport du Conseil sur la concurrence fiscale en 1992 et de la Commission européenne qui, à cette époque, a eu pour ambition de traiter de la problématique de la fiscalité européenne. Elle a ainsi pris l'initiative d'une vaste discussion au Conseil Ecofin informel de Vérone en avril 1996 ayant donné lieu à un accueil favorable par le Conseil des ministres de l'Économie et des Finances d'un « document de réflexion » intitulé « La fiscalité dans l'Union européenne ». Le rapport rédigé par Mario Monti en mars 96 a permis de relancer le débat sur l'enjeu de la fiscalité en Europe. Il préconise, en ce sens, que les règles fiscales ne constituent pas des entraves au marché unique et identifie trois grands objectifs: la stabilisation des recettes fiscales des États membres, un bon fonctionnement du marché unique et la promotion de l'emploi<sup>914</sup>. À partir de ce moment-là, différentes initiatives ont été lancées par la Commission européenne dans le sens d'une meilleure coordination.

685. Cette nouvelle ambition de la Commission trouve sa justification dans les progrès accomplis jusque-là en vue de permettre une réalisation effective du marché unique passant par la suppression des obstacles au commerce dans l'Union européenne ainsi que l'instauration de l'union économique et monétaire permettant de supprimer les coûts de transaction et d'échange et contribuant à la suppression des dernières barrières en matière de libre circulation des capitaux. Ces progrès ont permis de faire ressortir certains domaines inachevés du marché unique dont la fiscalité en est l'un des plus importants. L'entrée en vigueur du marché unique début 1993 a permis la suppression de la plupart des « obstacles techniques au commerce » qui avaient été déjà identifiés dans le Livre blanc de la Commission sur l'achèvement du marché intérieur rédigé par le commissaire Lord Cockfield de juin 1985. De surcroît, le contexte économique a fortement évolué dans la décennie 90 se traduisant notamment par la libre circulation du capital ayant rendu complexe son imposition, la possibilité pour certaines entreprises d'approvisionner l'ensemble du marché unique à partir d'un seul point et l'accroissement du taux de chômage qui soulève la question de la surimposition du travail<sup>915</sup>. Ces éléments favorisent de nouvelles initiatives de la part de la Commission. Elle s'insère dans le cadre d'une nouvelle approche qui va se concrétiser lors du Conseil Ecofin informel de Vérone du 13 avril 1996. La Commission fait le choix de se concentrer sur la fiscalité directe dans la mesure où les traités prévoient des dispositions spécifiques<sup>916</sup> s'agissant de l'harmonisation de la fiscalité indirecte et notamment de la TVA et des droits d'accises. Malgré l'absence de dispositions spécifiques au Traité, la fiscalité directe n'a pas pour autant été occultée. Celle-ci a fait l'objet de nombreuses études réalisées par la Commission ou par des groupes d'experts<sup>917</sup> axées principalement sur la fiscalité directe des entreprises. Malgré l'attention dont ce domaine a pu faire l'objet, il n'y a pas eu de véritables avancées législatives à l'échelle de l'Union. Les États s'y sont fortement opposés en se prévalant du principe de l'unanimité leur conférant un véritable droit de veto, et ce, malgré l'incidence de cette dernière sur le bon fonctionnement du marché unique arguant que l'imposition directe devait rester de leur compétence exclusive.

686. De ce fait, la Commission est arrivée avec une conception nouvelle, plus approfondie et plus complète de la politique fiscale européenne. Cette conception nouvelle a été constatée dès son livre blanc relatif aux défis et aux pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle, élaboré à la suite de

---

<sup>914</sup>Premier Mémoire Monti, « La fiscalité dans l'Union européenne », 20 mars 1996.

<sup>915</sup> PARLEMENT EUROPEEN, Direction Générale des Etudes, Document de travail, Coordination fiscale dans l'Union européenne, Série Affaires économiques, ECON 125 FR, Mai 2001, p. IX. Pour un développement des évolutions économiques ayant encouragé la prise de nouvelles initiatives européennes au milieu de la décennie 90, v. pp. 2-3.

<sup>916</sup> L'article 93 TCE devenu l'article 113 TFUE.

<sup>917</sup> Renvoi Première Partie, Titre Premier, Chapitre Premier « Une méthode limitée au contexte du marché commun ».

l'adoption du traité sur l'Union européenne et rendu public en 1993<sup>918</sup>. La Commission européenne y évoque la fiscalité à de nombreuses reprises comme étant susceptible d'être à l'origine d'une plus grande compétitivité des entreprises ce qui permettrait d'améliorer le niveau de l'emploi dans la Communauté. Pour ce faire, la Commission propose notamment au Conseil européen d'adopter différentes orientations et objectifs telle la révision des mécanismes et critères d'intervention des politiques publiques provoquant des discordances entre la promotion de la compétitivité industrielle et la création d'emploi. Elle défend l'idée d'une redistribution de la répartition de la charge fiscale de façon à alléger l'imposition du travail<sup>919</sup>. Elle soutient également l'identification et la réduction des obstacles à la création ou au maintien des petites et moyennes entreprises notamment ceux d'origine fiscale et administrative<sup>920</sup>. S'agissant plus spécifiquement des prélèvements obligatoires sur le travail, comprenant l'ensemble des impôts et des cotisations sociales obligatoires, auxquels le Livre blanc consacre un chapitre<sup>921</sup>, la commission soutient l'idée d'une diminution des prélèvements obligatoires ainsi qu'une modification de leurs structures, avec une compensation de la charge fiscale perdue avec d'autres facteurs.

687. Malgré ces propositions pertinentes de la Commission en vue d'alléger les prélèvements obligatoires sur le travail considérés par cette dernière comme en partie responsable du ralentissement de la croissance économique ainsi que de l'augmentation du chômage, la Commission laisse le soin aux États membres de prendre individuellement les mesures qui permettront d'atteindre ces objectifs. Le positionnement de cette dernière quant aux moyens de mise en œuvre de cette réforme profonde des prélèvements obligatoires sur le travail est clair. Elle considère que *« tant pour l'allègement des charges sur le travail que pour la compensation sur d'autres bases fiscales, chaque État membre prendrait les mesures appropriées à sa situation propre et compatibles avec le bon fonctionnement du marché intérieur »*<sup>922</sup>. Cela fait dire à certains que *« jusqu'alors, la Commission avait eu une approche technique et réductrice des questions fiscales à travers la problématique de l'harmonisation. Par ce Livre blanc, elle a mis en évidence la nécessité d'une politique fiscale coordonnée de la part des États membres sans pour autant se proposer d'en être*

---

<sup>918</sup> Livre blanc de la Commission des Communautés Européennes, « Croissance, compétitivité, emploi, les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle », Bull. CE suppl. 6/93. Le Conseil européen de Copenhague en juin 1992 a demandé à la Commission européenne de présenter un livre blanc sur la stratégie à adopter à moyen terme en faveur de la croissance, de la compétitivité et de l'emploi, comme suite à un exposé du président de la Commission sur les faiblesses des économies européennes. Ce livre blanc était donc principalement justifié par la volonté des États membres et de la Commission européenne de lutter contre l'accroissement du chômage et de relancer la croissance et la compétitivité. La Commission va, afin de répondre à cet objectif, proposer quelques orientations économiques. Pour les PME, v. p. 14.

<sup>919</sup> Livre blanc de la Commission des Communautés Européennes, « Croissance, compétitivité, emploi, les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle », Bull. CE suppl. 6/93, in Chapitre 2 « les conditions de la croissance et d'une plus grande compétitivité », pp. 67-69.

<sup>920</sup> Livre blanc de la Commission des Communautés européennes, idem, in Chapitre 2 « les conditions de la croissance et d'une plus grande compétitivité », pp.74-76 et pp. 138-139.

<sup>921</sup> Livre blanc de la Commission des Communautés européennes, idem, in Chapitre 9 « Prélèvements obligatoires sur le travail », Bull. CE suppl. 6/93, pp. 143-160. La Commission considère qu'il est nécessaire de tenir compte du poids et de la structure de ces derniers afin de pouvoir envisager une nouvelle croissance. En effet, les prélèvements obligatoires ont connu une augmentation croissante susceptible d'avoir pour effet d'affaiblir la croissance, ainsi que la structure des prélèvements ayant un impact sur la croissance, la compétitivité et l'emploi. La Commission suggère une *« réduction des prélèvements qui gonflent le coût du travail (qui) devrait être coordonnée avec des politiques actives de l'emploi (...) l'allègement fiscal, qui atteindrait 1 à 2 points de PIB, serait pour sa plus grande partie compensé par une hausse d'autres prélèvements. Il s'agirait notamment des prélèvements sur les ressources naturelles rares et sur l'énergie, afin de renforcer la protection de l'environnement, ainsi que, le cas échéant, les impôts sur la consommation et sur les revenus du capital »*, spéc. pp. 143-144.

<sup>922</sup> Livre blanc de la Commission des Communautés européennes, idem, in Chapitre 9 « Prélèvements obligatoires sur le travail », Bull. CE suppl. 6/93, p. 144.

*officiellement le moteur* »<sup>923</sup>. Nous rejoignons cette prise de position qui relève deux éléments primordiaux. D'une part, la Commission abandonne sa volonté d'harmoniser la fiscalité directe des entreprises. D'autre part, ce Livre blanc permet de démontrer la volonté de mettre en place une politique fiscale européenne coordonnée par les États membres. Nous retrouvons ainsi l'aspect politiquement incitatif de la méthode de la coordination fiscale caractérisée par une prévalence des États membres.

688. Les conclusions apportées par la Commission dans ce document le prouvent. Elle soutient que la modification des structures des prélèvements obligatoires nécessite que « (...) *les États membres prennent conscience de l'importance de la concertation et de la coopération dans ce domaine* »<sup>924</sup>. Cette démarche est l'illustration d'une conception nouvelle de la Commission européenne. Elle ne tente pas d'imposer une réforme d'envergure de la politique fiscale européenne en matière de fiscalité directe par l'harmonisation fiscale. Elle suggère plutôt une coordination des politiques fiscales des États membres en vue d'une diminution des prélèvements obligatoires et d'une modification de leur structure avec, pour compenser cette perte de revenus des États, un transfert de cette charge fiscale sur les revenus du capital ou les impôts sur la consommation ou encore la mise en place de taxes environnementales. Cela afin de diminuer la fiscalité sur le travail en vue de favoriser la création d'emplois dans la Communauté.

689. À cette même époque, le Parlement européen rejoint le positionnement de la Commission européenne qui a fortement tempéré les recommandations émises par le rapport Ruding de 1992. Elle a jugé qu'une harmonisation fiscale n'était pas nécessaire économiquement et serait contraire au principe de subsidiarité. Le Parlement européen, dans sa résolution sur la communication<sup>925</sup> de la Commission consécutive aux conclusions du comité de réflexion présidé par M. Ruding et portant sur les orientations en matière de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du marché intérieur, a reconnu que la fiscalité des entreprises recelait des obstacles à l'approfondissement du marché unique et à la constitution d'une Union économique et monétaire. Néanmoins, il a insisté sur la nécessité de respecter le principe de subsidiarité et de « *de limiter une action communautaire sur l'imposition des sociétés au minimum nécessaire pour que le marché intérieur et, en dernier ressort, l'Union économique et monétaire fonctionnent harmonieusement* »<sup>926</sup>. En ce sens, il souligne plus particulièrement la nécessité d'éliminer en priorité la double imposition des flux de revenus transfrontières.

690. D'ailleurs, le Parlement européen ne dissimule pas son accord avec la nouvelle approche mise en œuvre par la Commission européenne, constitutive d'une approche beaucoup plus « pragmatique et réaliste » que ne l'était sa volonté au départ d'harmoniser la fiscalité sur les sociétés. Ce dernier affirme explicitement qu'il « *approuve l'approche pragmatique recommandée par la Commission compte tenu du principe de subsidiarité et de l'étendue de la souveraineté de chaque État membre en matière fiscale, consacrés par les traités ; souligne que la Commission ne saurait présenter de propositions en vue d'une réforme à l'échelle de*

---

<sup>923</sup> COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire, Pratique du droit communautaire*, Bruylant Bruxelles, 2001, p. 158.

<sup>924</sup> Livre blanc de la Commission des Communautés européennes, « Croissance, compétitivité, emploi, les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle », in Chapitre 9 « Prélèvements obligatoires sur le travail », Bull. CE suppl. 6/93, p. 148.

<sup>925</sup> Conclusions de la Commission sur le rapport Ruding présentées dans sa communication du 26 juin 1992, SEC (1992) 1118.

<sup>926</sup> Résolution du Parlement européen sur la communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen consécutive aux conclusions du comité de réflexion présidé par M. Ruding et portant sur les orientations en matière de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du marché intérieur, Journal officiel des Communautés européennes, n° C 128 du 9 mai 1994, pp. 92-95. V. plus spécifiquement, les conclusions, p. 95.

*l'Union de la fiscalité des entreprises sans avoir auparavant largement consulté les États membres afin de déterminer les domaines où il convient d'agir au niveau de l'Union »<sup>927</sup>.*

691. La fiscalité directe des entreprises est expressément appréhendée comme un domaine fondamental. Cela est notamment dû au rôle de l'entreprise qui est « *un facteur essentiel de croissance, de prospérité et de création d'emplois dans l'Union* »<sup>928</sup>. La mise en œuvre d'un cadre fiscal européen pour les entreprises est indispensable au maintien et au renforcement de la compétitivité de l'Union au niveau mondial. Or, en dépit d'une suppression progressive des restrictions réglementaires, de nombreux obstacles et distorsions fiscaux perdurent et deviennent de plus en plus visibles. Ceux-ci participent directement à l'inachèvement du marché unique. Il est désormais admis que les systèmes fiscaux, et plus spécifiquement l'imposition des entreprises, doivent contribuer au développement des activités économiques transfrontalières. Toutefois, cette contribution ne doit pas porter atteinte aux recettes fiscales étatiques. La méthode de la coordination repose sur cette ambivalence. Elle est vouée à la résoudre au moyen de solutions reposant sur le pragmatisme, le consensus, le compromis et l'équilibre. Juridiquement, ces termes renvoient au principe de subsidiarité et au recours à des instruments non juridiquement contraignants.

692. Cette nouvelle approche va dans le sens d'un strict respect du principe de subsidiarité ainsi que du respect de la souveraineté des États en matière fiscale prévus dans les traités européens. Elle se situe *de facto* à l'encontre d'une harmonisation de la fiscalité des sociétés au regard des méfaits de cette méthode d'intégration s'agissant des éléments précédemment évoqués. Cette approche vise à lancer plusieurs initiatives en vue d'une meilleure coordination entre les États membres et entre ces derniers et l'Union, du fait, notamment de l'importance croissante des considérations fiscales dans les décisions de localisation des entreprises et de leur niveau de compétitivité. Il s'agit de la plus grande entreprise en matière de fiscalité directe des entreprises depuis l'adoption des directives de juillet 90 et l'abandon du rapport Ruding de 1992.

693. Il est également utile de relever la concomitance entre l'existence de la concurrence fiscale dommageable s'exerçant dans l'Union européenne, ayant surgi dans le débat avec le premier Mémoire Monti en 1996 et le passage à l'euro au 1<sup>er</sup> janvier 1999. La mise en place de l'union économique et monétaire peut être considérée comme l'une des sources de la concurrence fiscale dommageable, dans la mesure où la monnaie unique induit la nécessité de rapprocher les systèmes fiscaux dès lors qu'elle accroît la concurrence entre les différents acteurs économiques<sup>929</sup>. Nombreux sont ceux ayant relevé le lien entre l'entrée de la concurrence fiscale dommageable dans les débats au sein des institutions de l'Union et la préparation de la mise en place de la monnaie unique. À titre d'illustration, nous retrouvons le Conseil économique et social qui, dans son rapport de 1998, considérait que « *(l) concomitance (de la question de la concurrence fiscale dommageable) avec la préparation du passage à l'euro n'est pas fortuite* »<sup>930</sup>. Cette concomitance se justifie notamment par trois

---

<sup>927</sup> Résolution du Parlement européen, *idem*, p. 92. S'agissant plus spécifiquement de l'impôt sur les sociétés, pour ce qui est du taux de l'impôt, le Parlement européen a affirmé « *partage(r) l'avis de la Commission selon lequel la proposition du comité Ruding tendant à instituer un taux minimum d'imposition des sociétés de 30% poserait des difficultés (...)* » notamment celle « *de rendre les États membres plus vulnérables à une concurrence fiscale de la part des pays tiers* », p. 94. S'agissant de la base de l'impôt sur les sociétés, le Parlement a également rejoint l'avis de la Commission « *selon lequel l'ampleur de l'harmonisation envisagée en la matière par le Comité Ruding va à l'encontre du principe d'harmonisation minimale pourtant admis par le comité* ».

<sup>928</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne-Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux » (Deuxième Mémoire Monti), COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, § 3-1, p. 5.

<sup>929</sup> Renvoi Première Partie, Titre second, Chapitre premier, Section I « La mise en place du marché intérieur marquée par le développement de la concurrence fiscale dommageable ».

<sup>930</sup> CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, La fiscalité directe et la compétition européenne, Rapport présenté

éléments que sont : la mise en œuvre d'un nouveau mode de fonctionnement du marché unique ; des échanges et une comparaison des informations facilités, et la suppression des risques de change venant transformer la fiscalité en un « *instrument essentiel de compétitivité économique entre États membres, même si celle-ci dépend d'autres facteurs (...)* »<sup>931</sup>. Pour le Conseil, les perspectives de la mise en place de la monnaie unique modifient considérablement les conditions voire le degré d'importance de la concurrence fiscale dans l'Union et, s'agissant, plus particulièrement de la fiscalité directe des entreprises, celle-ci « *ne sera pas la seule à être conduite à évoluer sous l'effet de l'union monétaire, elle sera touchée par la création d'un ensemble à l'échelle de l'Union* »<sup>932</sup>.

694. Lors du Conseil de Florence de juin 1996, il a été souligné « *le rôle essentiel du marché intérieur pour promouvoir la croissance et l'emploi* ». Aussi, le Conseil a-t-il demandé à la Commission de « *lui soumettre, avant le Conseil européen de Dublin, un rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux à l'intérieur de l'Union, en tenant compte de la nécessité de créer un environnement fiscal stimulant l'entreprise et la création d'emploi et de promouvoir une politique de l'environnement plus efficace* »<sup>933</sup>. Ce rapport a été remis par la Commission en octobre 1996<sup>934</sup>. Il s'agit du deuxième mémorandum Monti dans lequel elle y relate les prises de position du Groupe à haut niveau avant de formuler ses propres conclusions. Nous avons choisi de rappeler les termes du mandat confié à la Commission dès lors qu'il va nous permettre de démontrer le champ étroit de ce rapport qui va, *in fine*, se confiner à la concurrence fiscale dommageable devenant ainsi l'objet initial de la méthode de la coordination ce qui est destiné à favoriser l'adhésion des États membres.
695. La Commission fait le choix de la prudence afin de ne pas voir ses propositions rejetées une nouvelle fois. Cette prudence a pour contrepartie un « abandon » effectif des objectifs globaux annoncés dans le cadre de la nouvelle stratégie fiscale globale de la Commission présentée dans son premier mémorandum intitulée « La fiscalité dans l'Union européenne » du 20 mars 1996. Elle y soulignait notamment la nécessité de promouvoir la croissance et l'emploi, de stabiliser les systèmes fiscaux et d'achever la construction du marché unique<sup>935</sup>.
696. Le deuxième mémorandum marque un changement dès lors que la Commission insiste principalement sur la nécessité de renforcer la coordination des politiques fiscales nationales au travers d'un groupe de travail dont l'objet serait de réfléchir aux méfaits de la concurrence fiscale dommageable et de proposer un Code de bonne conduite. Le mot d'ordre de ce document est la prudence. Cela cantonne la stratégie fiscale globale de la Commission à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Ceci réduit considérablement le champ de la coordination fiscale à la fois de par son objet, mais également en raison de sa nature dès lors que la prudence de la Commission a pour contrepartie une appréhension de la coordination fiscale comme étant constitutive d'une méthode intergouvernementale dans laquelle prédomine les intérêts étatiques.
697. La modération de la Commission se traduit par une évocation des prises de position des

---

par SALUSTRO E., Les Editions des Journaux Officiels, 1998, p. I-3.

<sup>931</sup> CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, idem, p. I-3.

<sup>932</sup> CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, La fiscalité directe et la compétition européenne, Rapport présenté par SALUSTRO E., Les Editions des Journaux Officiels, 1998, p. I-3.

<sup>933</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne-Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux », COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, p. 2.

<sup>934</sup> COMMISSION EUROPEENNE, COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, idem, 16 pages.

<sup>935</sup> En juin 1996, la Commission réitère en proposant un Pacte de confiance européen pour l'emploi dans lequel elle souligne la « *la nécessité d'inverser la tendance des systèmes d'imposition à affecter défavorablement l'emploi, dans le cadre d'une stratégie globale visant à accroître la création d'emplois dans l'Union* », in COM (1996) 546 final, précitée, §1-4, p. 2.

membres du Groupe à haut niveau préalablement à ses propres conclusions<sup>936</sup>.

698. Les représentants des gouvernements du Groupe à haut niveau ont clairement mis en évidence le caractère prioritaire de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. En ce sens, ils se montrent favorables à un renforcement de la coopération administrative visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>937</sup>. Ces derniers proposent également une série d'actions spécifiques visant à restreindre ou à mettre fin à la concurrence dommageable dans le domaine fiscal<sup>938</sup>. Le Groupe témoigne d'un véritable consensus quant au rejet de la fixation de taux ou de base minimaux relatifs à l'impôt sur les sociétés « *même pour atteindre un niveau minimum d'imposition effective dans l'Union européenne* »<sup>939</sup>. En dépit de l'évocation des répercussions de la fiscalité sur l'emploi ou de l'utilisation potentielle de la fiscalité à la promotion d'une croissance économique durable respectant l'environnement, ce document est principalement axé sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Ceci revient à relativiser, à ce stade, la vision doctrinale interprétant cette nouvelle stratégie globale de la Commission comme annonçant les « *prémices d'une politique fiscale communautaire* »<sup>940</sup>.

699. La Commission amorce ses recommandations par la consécration de deux éléments qu'elle avait déjà évoqués dans sa communication d'avril 1990. D'une part, elle précise que dans le domaine fiscal « *toute proposition d'action communautaire devra pleinement tenir compte des principes de subsidiarité et de proportionnalité* »<sup>941</sup>. D'autre part, elle réaffirme que l'harmonisation des systèmes fiscaux « *ne constitue pas un but en soi* »<sup>942</sup> tout en se déclarant « *plutôt favorable à une approche pragmatique et réaliste visant à donner aux États membres des moyens plus efficaces pour se protéger contre la perte de la souveraineté fiscale nationale en faveur des marchés* »<sup>943</sup>. Au-delà de la consécration d'une vision adoptée dès 1990, la Commission attribue clairement un caractère prioritaire à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, principale source d'altération de la souveraineté fiscale face aux forces du marché. La méthode de la coordination fiscale permet un rapprochement des pratiques fiscales par les États membres eux-mêmes au sein du Conseil en étroite collaboration avec la Commission plutôt qu'une harmonisation devant se faire par une action législative prise au niveau de l'Union. L'évocation d'une approche « pragmatique et réaliste » renvoie implicitement à la méthode de la coordination fiscale qui comprend l'aspect politique, principal obstacle à toute avancée européenne en matière fiscale.

700. De surcroît, la Commission adhère à une proposition formulée par le Groupe à haut niveau

---

<sup>936</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, idem, 16 pages. Nous retrouvons les recommandations de la Commission dans le dernier chapitre de la communication.

<sup>937</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, idem, § 3.11, p.7. Il y est notamment proposé d'échanger des expériences quant aux moyens de lutte contre la fraude, de renforcer les mesures de contrôle et d'assistance mutuelle entre États membres et de développer des contrôles fiscaux conjoints des activités économiques transfrontalières.

<sup>938</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne-Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux », COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, § 3.12 à 3.15, spéc. § 3.15, p. 7.

<sup>939</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, idem, § 3.14, p. 7.

<sup>940</sup> En ce sens, v. MONTAGNIER G., « Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995-février 1997) », RTDE, 33 (2), avril-juin 1997, pp. 364-372 ; v. COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, pp. 156-161 ; MAITROT DE LA MOTTE A., Souveraineté fiscale et construction communautaire Recherches sur les impôts directs, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2005, pp. 415-422.

<sup>941</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne-Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux », COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, § 6.2, pp. 11-12.

<sup>942</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, idem, § 6.2, p. 12. La Commission avait déjà adopté une telle formulation, *in* Rapport de la Commission au Conseil sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté (rapport Burke), COM (80) 139 Final du 27 mars 1980, Bulletin des C.E., supplément 1/80, point 3.

<sup>943</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, idem, § 6.2, p. 12.

qui est celle de constituer un groupe au sein duquel les États et la Commission pourraient échanger des informations et étudier les différentes politiques fiscales. Du point de vue de la Commission, la mission conférée à ce groupe consisterait à « *faciliter l'identification d'un certain nombre d'initiatives-clés (d'ordre législatif ou non) qui, considérées d'un point de vue global, contribueraient à la réalisation d'objectifs essentiels de la Communauté, tels que ceux définis à Florence, tout en préservant les capacités de collecte fiscale des États membres* »<sup>944</sup>. Le mandat confié à ce groupe formulé en des termes très généraux se limite, en réalité, à la détermination de mesures de lutte contre la concurrence fiscale dommageable<sup>945</sup>. L'impression nous est effectivement donnée que les objectifs tels que définis au Conseil de Florence que sont l'entreprise, l'emploi et l'environnement ont été relégués au second plan. Pour être acceptée, l'intégration fiscale fondée sur la méthode de la coordination s'intéresse prioritairement à la préservation de la souveraineté fiscale permise par la protection des recettes étatiques. C'est cela qui garantit le ralliement des États. Le caractère tardif de l'adoption des mesures annoncées en ce sens par la Commission et de leur faible portée<sup>946</sup> le démontre. *A contrario*, la création du Groupe de politique fiscale a été imminente. Quant à sa mission, elle s'est cantonnée à l'étude des mesures fiscales dommageables.

701. Le Groupe de politique fiscale réunissant des représentants des États et présidé par le Commissaire Monti a été constitué par le Conseil européen de Dublin en décembre 1996. Il a remis ses travaux sous la forme d'un paquet fiscal comprenant notamment un Code de bonne conduite en novembre 1997. Ce procédé est parfaitement original dans la mesure où c'est ce groupe composé de représentants des gouvernements qui va être chargé d'élaborer le Code de conduite, et en particulier, de déterminer les critères à retenir en vue de la détermination des mesures fiscales dommageables. La démarche est avant tout politique, et plus spécifiquement intergouvernementale<sup>947</sup>. Ce procédé de coopération active et positive de l'Union avec les États membres s'ajoutant à la nature très particulière du Code de conduite, instrument politique non juridiquement contraignant, s'intègre dans une démarche fiscale globale permettant à chaque État d'y trouver satisfaction. Cette méthode d'intégration va se révéler très efficace.

702. La Commission, à l'origine de cette nouvelle approche coordonnée, définie dès 1990, signifie le rejet exprès de l'harmonisation fiscale comme elle avait pu l'envisager à l'origine dans le cadre du marché commun. La Commission, dans un souci d'une véritable stratégie fiscale européenne, en vue de la suppression des derniers obstacles au bon fonctionnement du marché unique et de la résolution du problème de la concurrence fiscale dommageable, a proposé un paquet de mesures dans une communication du 1<sup>er</sup> octobre 1997 intitulée « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne. Un ensemble de mesures pour lutter contre

<sup>944</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, *idem*, § 6.4, p. 12.

<sup>945</sup> Cela est visible dès le paragraphe suivant l'évocation de la création d'un tel Groupe, v. COMMISSION EUROPEENNE, COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, *idem*, § 6.5, p. 12. L'ensemble des initiatives qui y sont évoquées sont axées sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

<sup>946</sup> Nous songeons bien évidemment à la directive intérêts et redevances adoptée en 2003 et comportant de nombreuses lacunes. Il en est de même de la directive sur l'épargne adoptée en juin 2003 et est mise en œuvre le depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005. V. COMMISSION EUROPEENNE, COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, *idem*, § 6.11, p. 14. La Commission défend l'idée de l'introduction d'une retenue à la source minimum, selon les principes de sa proposition de 1989, ce qui permettrait de garantir un niveau minimum d'imposition de tous les intérêts dans l'Union.

<sup>947</sup> Certains, en retirent très justement, que « (c) est la voie de la communication et de la concertation qui a été retenue pour orienter les législations nationales vers une convergence globale. A cet, effet la Commission s'efforce de mettre en place un système de transmission par les Etats de leurs projets fiscaux ayant une incidence sur le marché unique. Parallèlement elle associe de manière permanente et aussi-institutionnelle les Etats à ses travaux, en partant du principe, au demeurant parfaitement réaliste, que rien n'est possible sans leur concours actif », GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, p. 121.

la concurrence fiscale dommageable »<sup>948</sup>. Elle y analyse de nombreuses questions inhérentes à la fiscalité directe et indirecte qui n'ont pas encore abouti, et formule un grand nombre de mesures allant dans le sens d'un renforcement de la coordination fiscale au sein de l'Union. Ce paquet de mesures ayant été considéré comme trop vaste par les États lors du Conseil Ecofin du Luxembourg du 13 octobre 1997 a été réduit à un paquet de trois mesures développées dans une communication du 5 novembre 1997 intitulée « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable »<sup>949</sup>. La Commission fait le choix de ne se concentrer que sur la fiscalité directe et les aides d'État à caractère fiscal. Il s'agit de la version finalisée du « paquet fiscal ».

703. Celle-ci est rejointe par les États qui trouvent un consensus quant à la stratégie de coordination adoptée, comme en témoigne le Comité économique et social français, soulignant à cette époque la nécessité de mettre en œuvre « *un effort de mise en compatibilité des différents systèmes plus d'ailleurs que d'harmonisation, au sens classique de la construction européenne, et à fortiori de normalisation, qu'il convient maintenant de faire (...)* »<sup>950</sup>. La « mise en compatibilité » des différentes législations fiscales s'illustre, en pratique, par la mise en œuvre d'un processus de coordination dont l'esprit est de rendre compatible les législations fiscales nationales entre elles et avec le droit de l'Union. Ce choix a été effectué par la Commission afin de permettre la conciliation entre les États et l'Union, mais surtout afin d'éliminer les distorsions fiscales nécessaires à l'achèvement du marché intérieur.

704. Comme l'a rappelé M. Mario Monti, membre de la Commission européenne et responsable des questions fiscales, le 19 septembre 1997, le besoin de coordination renforcée dans l'Union européenne est justifié par de nombreux facteurs que sont : le contexte d'intégration européenne, l'introduction de la monnaie unique qui fera ressortir les différences entre les systèmes fiscaux des États membres, la mondialisation, la lutte contre la fraude fiscale ainsi que la constatation d'un alourdissement croissant de la charge fiscale comprenant les impôts et les cotisations sociales obligatoires sur le travail<sup>951</sup>. Toujours dans le souci de tenter de répondre à ce besoin accru d'une coordination renforcée entre les États membres en matière fiscale, le Plan d'Action en faveur du Marché unique du 4 juin 1997<sup>952</sup> prévoit un volet fiscal. Ce plan d'Action envisage notamment l'élimination des distorsions de concurrence engendrées par la fiscalité au moyen d'un ensemble de mesures. L'objectif de ce Plan d'Action adopté par la Commission est notamment d'assurer un fonctionnement adéquat du Marché unique avant l'introduction de l'euro. En cela, il affiche quatre objectifs que sont : la nécessité de rendre la législation plus efficace ; la suppression des principales distorsions affectant le marché intérieur ; la suppression des obstacles sectoriels à l'intégration des marchés et la création d'un marché unique au service des citoyens. Ce plan a été accueilli favorablement par le Conseil européen d'Amsterdam. Ce Plan d'Action s'appuie sur les travaux du « Groupe de politique fiscale », s'agissant en particulier de la nécessité de supprimer les distorsions affectant le marché en reprenant la proposition d'un paquet de mesures fiscales<sup>953</sup>.

---

<sup>948</sup> Commission européenne, « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne. Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (1997) 495 du 1<sup>er</sup> octobre 1997, 16 pages.

<sup>949</sup> Commission européenne, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (1997) 564 du 5 novembre 1997.

<sup>950</sup> CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, La fiscalité directe et la compétition européenne, Rapport présenté par SALUSTRO E., Les Editions des Journaux Officiels, 1998, p. I-4.

<sup>951</sup> Synthèse de la communication de la Commission européenne, « Vers une coordination fiscale européenne. Des mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », octobre 1997, Droit fiscal, n° 44, 1997, p. 1287 ; v. Commission européenne, « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne. Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (1997) 495 du 1<sup>er</sup> octobre 1997, 16 pages.

<sup>952</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « Projet de plan d'action pour le Marché unique », COM (97) 184 final du 6 mai 1997, 18 pages.

<sup>953</sup> COMMISSION EUROPEENNE, COM (97) 184 final du 6 mai 1997, idem, spéc. pp. 9-10.

705. Dans le sens d'une meilleure coordination, les représentants personnels des ministres des Finances au sein du Groupe de politique fiscale sous la présidence de M. Mario Monti ont travaillé dans cette optique de nouvelle « approche globale ». La politique fiscale est appréhendée dans son ensemble. Elle confirme l'approche lancée à l'initiative de la Commission européenne en avril 1996 envisageant qu'« *une action coordonnée au niveau européen est nécessaire pour réduire les distorsions existant encore au sein du marché unique, pour prévenir d'importantes pertes de recettes fiscales et pour orienter les structures fiscales dans un sens plus favorable à l'emploi* »<sup>954</sup>. Afin d'atteindre ces objectifs, les membres du groupe ont proposé un certain nombre de mesures dont la mise en œuvre de certaines était fondée sur l'engagement politique des États membres car non contraignantes juridiquement telle l'adoption du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises. Ceci rappelle les principes de subsidiarité<sup>955</sup> et de proportionnalité<sup>956</sup> parfaitement présents dans cette nouvelle approche. Ces principes ont pour objet de réguler l'exercice des compétences des institutions européennes en matière fiscale, dans la mesure où la compétence de principe en ce domaine appartient aux États membres. La subsidiarité étant le moyen prévu au traité qui permet d'identifier les compétences européennes, nationales, voire locales.

706. Cette nouvelle approche coordonnée reposant sur le tandem coordination/subsidiarité, palliatif à une harmonisation fiscale abandonnée, s'est faite en application des principes de subsidiarité et de proportionnalité afin de permettre une avancée européenne dans cette matière encore régie par le principe de l'unanimité. Ce principe a été maintenu dans la mesure où, combiné à la subsidiarité, il répond au besoin des États membres de préserver leurs compétences fiscales<sup>957</sup>.

707. De surcroît, s'agissant de la nécessité du respect du principe de subsidiarité, il a été clairement décidé, lors du Conseil européen d'Édimbourg en 1992, que « *les mesures non contraignantes, telles que les recommandations, doivent être privilégiées lorsqu'elles sont appropriées. Il convient d'envisager également, le cas échéant, le recours à des codes de conduite volontaires* »<sup>958</sup>. Le recours à des instruments non contraignants est devenu l'arme privilégiée des instances européennes afin de ne pas prendre le risque de s'opposer à la nécessité d'un vote à l'unanimité. De plus, le recours à ces instruments non juridiquement contraignants va être utile aux États dans la mesure où cela, va leur permettre de protéger leurs compétences en la matière n'encourant pas ainsi le risque de les voir entraver par les instances de l'Union. En matière de fiscalité directe des entreprises, ces instances détiennent une compétence fiscale « sous contrôle » du bon respect de la subsidiarité entraînant une

---

<sup>954</sup> Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres réunis au sein du Conseil du 1<sup>er</sup> décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, JOCE n° C 2, 6 janvier 1998, pp. 2-3. Nous retrouvons ces objectifs dans les Mémoires Monti.

<sup>955</sup> Le principe de subsidiarité est prévu à l'alinéa 3 de l'art. 5 TUE (ex. alinéa 2 de l'art. 5 TCE) selon lequel « *dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union (...)* ». V. FONTAINE P. et MALOSSE H., *L'Europe de A à Z*, Bruylant, 2006, p. 285 considérant que le principe de subsidiarité «  *vise à assurer une prise de décision la plus proche possible du citoyen en vérifiant que l'action à entreprendre au niveau communautaire est justifiée par rapport aux possibilités qu'offre l'échelon national, régional ou local. Ce principe suppose que l'action à entreprendre au niveau communautaire est justifiée par rapport aux possibilités qu'offre l'échelon national, régional ou local* ».

<sup>956</sup> Le principe de proportionnalité est prévu à l'alinéa 4 de l'art. 5 TUE (ex. alinéa 3 de l'art. 5 TCE) selon lequel « *le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités (...)* ».

<sup>957</sup> GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, p. 113.

<sup>958</sup> CONSEIL CE, Conseil européen d'Édimbourg, Conclusions de la Présidence, Luxembourg, SPOCE, 1992, p. 21.

action secondaire de l'Union, et de la proportionnalité nécessitant une action de cette dernière justifiée et en adéquation avec le but recherché à quoi il convient d'ajouter la nécessité d'un vote à l'unanimité.

708. Cette volonté a été suivie d'effet, car contrairement à l'optique de l'harmonisation fiscale, le choix d'une démarche axée sur la coordination va permettre la mise en place d'une politique qui « *consiste à réduire ou supprimer les possibilités de shopping fiscal et les régimes dérogatoires, tout en maintenant, autant que possible, les particularités fiscales nationales* »<sup>959</sup>. Cette méthode induit un rapprochement minime des fiscalités directes nationales et cela, dans le respect du principe de subsidiarité.

709. Qu'en est-il plus particulièrement du rapport entretenu entre l'harmonisation fiscale abandonnée et la coordination fiscale utilisée comme moyen de lutte contre la concurrence fiscale dommageable ? La lutte contre la concurrence fiscale dommageable au travers d'une méthode coordinatrice est venue se substituer aux échecs répétés de l'harmonisation fiscale qui était pourtant présentée comme la seule solution au dépassement de l'Europe envisagée comme une simple « zone de libre-échange ». Le décalage est criant entre la mise en place d'une intégration économique poussée à son paroxysme qui a vu s'estomper les frontières intracommunautaires de diverses natures qu'elles soient douanières, économiques, techniques, institutionnelles et les obstacles fiscaux aux activités transfrontalières ne s'adaptant que très partiellement. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable reposant sur une approche coordonnée aurait dû, en principe, constituer une étape préalable à l'acceptation par les États d'un véritable rapprochement de leurs systèmes fiscaux nationaux. Or, actuellement, du point de vue de l'intégration positive, elle est l'unique moyen d'espérer un tel rapprochement minimal.

710. De fait, une élimination de la concurrence fiscale dommageable est le préalable indispensable à la mise en place d'une véritable politique fiscale européenne axée sur l'élimination des obstacles fiscaux aux activités transfrontalières des entreprises<sup>960</sup>. C'est ce à quoi essaie d'aboutir cette nouvelle approche globale de la Commission comprenant un paquet de mesures fiscales avec une place importante accordée à la dimension politique. Ce sont ces deux éléments qui auront permis d'aboutir à un tel succès dans la mesure où « *l'impulsion politique et cette logique de « paquets » ont permis de construire des équilibres entre les pays : les pays n'ont pas été en situation exclusive de gagnant ou de perdant. C'est là une clé de construction, de capacité d'action dans le monde de l'impôt, toujours difficile, en raison de cette règle de l'unanimité* »<sup>961</sup>.

711. La Commission l'a parfaitement compris. Cette dernière a tenté par ses nombreuses initiatives « *d'insuffler un dynamisme nouveau à l'action communautaire en matière de fiscalité directe, en palliant l'étroitesse des bases juridiques de cette action par l'intensité-pour l'instant simplement souhaitée et recherchée des engagements politiques souscrits par*

---

<sup>959</sup> ENGLERT M. et SAINTRAIN M., Les pouvoirs publics face à la concurrence fiscale, Reflets et Perspectives de la Vie Economique, t. XL, n° 3, 2001, p. 55.

<sup>960</sup> En ce sens, v. AUJEAN M., « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s. considérant que la stratégie de la Commission « *résidait également dans ce constat que les Etats membres n'accepteraient jamais de prendre des risques pour leurs recettes en consentant d'éliminer certains obstacles fiscaux au sein du marché unique tant qu'ils se sentiraient menacés par la concurrence fiscale (dommageable) de leurs voisins. Une initiative dans ce domaine était donc un préalable à la conduite d'autres actions dirigées vers l'élimination des obstacles fiscaux. L'ensemble des initiatives qui ont été prises depuis lors par la Commission s'inscrit dans cette logique* ». v. également du même auteur « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », Gazette du palais, n° 6, 18 décembre 2003, p. 3651.

<sup>961</sup> LEPETIT M.-C., « Harmonisation ou concurrence fiscale », NBB, n° 312, 23 août 2006, p. 8.

*les États dans le cadre d'une approche globale des questions fiscales* »<sup>962</sup>. En ce sens, elle a proposé au Conseil un paquet de mesures fiscales s'insérant dans une approche globale de la politique fiscale européenne ayant conduit la Communauté à faire de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, une priorité. Cette tentative visant à rassurer les États avant de leur faire accepter une résolution des problèmes créés par les différences en matière de fiscalité directe a fonctionné dans la mesure où ces derniers ont accepté l'adoption de ces mesures.

712. La coordination fiscale implique ainsi une prédominance des États. La Commission conserve ses prérogatives, et en particulier, son pouvoir d'initiative, mais elle adapte la portée de ses propositions aux exigences étatiques. Elle tente de favoriser le consensus et la concertation entre États et institutions européennes plutôt que d'imposer des propositions juridiques qui se justifient au regard des objectifs de l'Union, mais, qui risquent de créer un rejet de la part des États membres au sein du Conseil. La méthode de la coordination répond aux craintes exprimées par les États dès lors que son objet initial est de préserver les recettes fiscales étatiques au moyen de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Le processus d'adoption du Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises va dans ce sens.

713. Son adoption, en effet, a été favorisée grâce à son insertion dans un paquet global proposé par la Commission avec l'objectif de favoriser les intérêts spécifiques de chacun des États membres. Ce paquet global a donné lieu à la réunion de trois éléments qui, de prime abord, n'ont aucun lien. Il s'agit du Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises ; de la proposition de directive instituant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre entreprises associées d'États membres différents adoptée le 3 juin 2003<sup>963</sup> ; et de la proposition de directive en matière de fiscalité de l'épargne adoptée le même jour<sup>964</sup>. Sous couvert d'une apparente différenciation, ces trois éléments se rejoignent dès lors que nous les appréhendons du point de vue de la méthode de coordination et, plus spécifiquement, de son objet. La coordination a, en effet, un double objet : la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et la promotion de la croissance et de l'emploi. Nous retrouvons ces deux objectifs dans le paquet fiscal global, dont les mesures « *sont établies en termes de réduction de la concurrence fiscale, de perte de recettes fiscales et d'orientation des structures fiscales vers l'emploi* »<sup>965</sup>. Néanmoins, la priorité est donnée à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

714. Cette appréhension globale de la fiscalité du point de vue des instruments fiscaux envisagés ainsi que de la méthode adoptée révèle la spécificité de la coordination fiscale se distinguant très nettement de l'harmonisation du point de vue de sa nature, de ses modalités et de ses effets. C'est une méthode atypique, mais efficace qui aboutit à un compromis entre la participation nécessaire de la fiscalité directe aux politiques de l'Union et la préservation des intérêts spécifiques des États membres. Elle réussit l'exploit d'« unir dans la diversité » conformément au slogan de l'Union. L'efficacité de cette méthode provient de l'équilibre qu'elle institue entre les aspects juridiques et politiques des problématiques inhérentes au domaine fiscal. Ces deux aspects participent de manière égalitaire à la perspective de la mise

---

<sup>962</sup> GEST G, « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, p. 110.

<sup>963</sup> La directive 2003/49 du 3 juin 2003 définit un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées ou leurs établissements stables, tous résidents d'États membres, JOUE L157/49, 26 juin 2003.

<sup>964</sup> Directive n° 2003/48/CE du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JOUE, L. 157/38 du 26 juin 2003.

<sup>965</sup> MALHERBE J. et HERMANT O., « Fiscalité européenne de l'épargne : une directive en attente », Droit fiscal, n° 47, 2002, p. 1548.

en œuvre d'une politique fiscale européenne. C'est une démarche ingénieuse qui a su faire avancer une situation fiscale bloquée par les difficultés inhérentes au principe de l'unanimité. Nous pensons à la fiscalité directe des entreprises. Toutefois, cela n'a pu se faire qu'au moyen d'instruments politiques dont la teneur et la portée juridique sont encore floues ce qui soulève des problèmes en termes de sécurité et d'efficacité juridique.

715. Un écueil susceptible d'être provoqué par l'utilisation exacerbée de la méthode de la coordination dans le domaine fiscal comme dans tout autre domaine juridique impliquant des interactions avec le droit de l'Union est néanmoins à éviter. Il s'agit du risque d'aboutir à « *l'Europe de fait aux dépens de l'Europe du droit* »<sup>966</sup>. Le professeur Poillot-Peruzzetto a très justement démontré que « *la construction européenne passe de moins en moins par des normes classiques et favorise la recherche de bonnes pratiques et de lignes directrices, ce qui conduit au recul du droit dans la perception et l'identification de l'Europe* »<sup>967</sup>. Le domaine fiscal et, en particulier, celui de la fiscalité directe des entreprises a fait l'objet d'une utilisation accrue de ce type de « *bonnes pratiques* » ou de « *lignes directrices* » visant principalement à poursuivre la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne jusque-là ralentie par une harmonisation minimale voire inexistante. Ces pratiques synonymes de « *soft legislation* » et, majoritairement constitutives de la méthode d'intégration qu'est la coordination, sont à différencier des instruments juridiques. Elles relèvent du fait et sont à distinguer du droit. Le meilleur exemple de cette tendance, plus susceptible d'être acceptée par les États que des instruments strictement juridiques, est le Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises. C'est le symbole même de la méthode de la coordination en ce qu'il a fait l'objet d'une résolution au Conseil dont il est impossible d'appréhender les contours, la teneur et la portée de cet acte hors nomenclature. Et comme si cela n'était pas suffisant pour rassurer les États membres, cette résolution précise clairement que le Code de conduite en l'espèce est un instrument non juridiquement contraignant. Aussi, faut-il s'en réjouir ?

716. Il n'est pas de notre propos de porter un jugement à l'égard de la multiplication des recours à des instruments non juridiques ou du moins non contraignants, mais simplement de relever le recul très net du droit comme facteur de l'intégration fiscale européenne. C'est d'ailleurs ce recul qui va favoriser l'émergence et le développement de l'intégration « négative » principalement mise en œuvre par la Cour de justice et de manière accessoire par la Commission pour combler le vide juridique relatif à ce domaine<sup>968</sup>. Cela a pour conséquence que les juges de l'Union vont en quelque sorte se substituer aux carences du législateur européen et qu'une assemblée politique non élue à savoir la Commission va devoir trouver les moyens de pallier les obstacles formulés par les États à un rapprochement véritable et effectif des législations fiscales nationales.

717. Ce recul du droit est démontré par le recours à la « *soft law* » qui se trouve mis au service de l'intégration européenne des fiscalités directes nationales applicables aux entreprises.

---

<sup>966</sup> POILLOT-PERUZZETTO S., « Quelles méthodes pour quelle Europe ? », in *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, pp. 190-191.

<sup>967</sup> POILLOT-PERUZZETTO S., *idem*, p. 191.

<sup>968</sup> Renvoi Deuxième Partie « L'intégration fiscale négative ».

## II/La « *soft law* » mise au service de l'intégration fiscale européenne

718. Il est utile de préciser que nous ne souhaitons pas soulever la problématique des rapports entretenus entre le système juridique et la « *soft law* ». Cette question est fort intéressante, mais risquerait de nous éloigner de notre vocation première qui est de démontrer la spécificité de l'intégration européenne en matière de fiscalité directe des entreprises. Ces développements sont l'occasion d'analyser cette méthode d'intégration prenant la forme de la coordination telle qu'elle s'exprime dans ce domaine. L'objectif est de démontrer que cette méthode se substituant à l'harmonisation est parfaitement adaptée au contexte de l'Union économique et monétaire comme suite au marché commun par son caractère politiquement incitatif.
719. Le contexte de l'Union économique et monétaire nécessite la mise en œuvre d'une intégration plus souple des politiques et des législations fiscales nationales. L'intégration souple repose sur la méthode de coordination. Elle en constitue son instrument privilégié par son caractère non juridiquement contraignant (A). Le droit souple a fait l'objet d'une application efficiente en matière de fiscalité directe des entreprises au regard du code de conduite adoptée en matière de fiscalité directe des entreprises (B).

### A) La spécificité du droit souple

720. Le droit souple constitue un instrument non juridiquement contraignant (a) favorisant la souplesse de la méthode de coordination fiscale (b).

#### a) Le droit souple, un instrument non juridiquement contraignant

721. Un consensus existe s'agissant de la définition du terme « *soft law* ». La doctrine le définit généralement comme le « droit mou ». Néanmoins, nous lui préférons le terme de « droit souple » dès lors qu'il ne recèle aucune connotation négative et qu'il se trouve être plus large que sa première signification<sup>969</sup>.
722. Les manifestations pratiques du droit souple sont très nombreuses depuis plusieurs décennies. La question s'est ainsi posée de la nature du droit souple. Le droit souple constitue-t-il véritablement du droit ? Cette question qui agite la doctrine est fondamentale à la détermination de la nature et des effets de ce droit souple présenté comme une adaptation du droit aux évolutions de la société contemporaine.
723. Deux théories s'opposent. La première repose sur la définition stricte du droit entendu comme un ensemble de règles de droit devant être générales, obligatoires, contraignantes et sanctionnées par l'autorité publique. Le critère de la contrainte menant à la possible sanction est le critère significatif de la règle de droit dont l'ensemble constitue le droit. Ce fondement revient à dénier le qualificatif de droit au droit souple qui, par définition, n'est pas contraignant<sup>970</sup>. La deuxième conception défendue par de nombreux auteurs<sup>971</sup> repose sur la remise en cause de ces critères constitutifs du droit. Aussi, si la sanction n'est plus le critère

---

<sup>969</sup> La notion de « droit souple » est celle qui a notamment été choisie par le professeur Thibierge *in* « Le droit souple. Réflexions sur les textures du droit », RTDCiv., oct.-déc. 2003, pp. 599-628. Elle justifie ce choix terminologique en relevant que « (l)'expression « *droit souple* », outre sa plus grande neutralité, présente l'avantage d'être plus englobante que celle de « *droit mou* » ; en cela elle peut à la fois aider à lever les préjugés à son égard et favoriser sa découverte », spéc. p. 610.

<sup>970</sup> Nous retrouvons ce syllogisme *in* THIBIERGE C., « Le droit souple. Réflexions sur les textures du droit », RTDCiv., oct.-déc. 2003, pp. 603-604.

<sup>971</sup> V. Les nombreuses références, *in* THIBIERGE C., *idem*, pp. 604-606.

significatif de la règle de droit, le droit souple non contraignant est en mesure de se voir intégrer dans la notion de droit. Ce débat est loin d'être clôt dès lors qu'il est susceptible de remettre en cause les fondations les plus solides de la théorie générale du droit. Néanmoins, en dépit de la multiplicité des difficultés afférentes à cette question, les spécialistes du droit international se sont saisis du droit souple afin de voir reconnaître le caractère juridique des règles internationales publiques. À la suite, le droit européen au même titre que le droit interne s'en sont saisis afin de développer de nombreux instruments participant à leur construction juridique.

724. La doctrine reconnaît trois aspects au droit souple à savoir un « *droit flou (sans précision), droit doux (sans obligation) et droit mou (sans sanction)* »<sup>972</sup>. Le premier a trait à la « teneur ». Les deux autres renvoient à la « force normative »<sup>973</sup>. Le caractère flou vise le niveau de précision de la norme. Le caractère doux vise le niveau de force obligatoire de la norme. Le caractère mou vise le niveau de force contraignante de la norme<sup>974</sup>. Les adjectifs utilisés offrent comme unique alternative l'inexistence ou la faible intensité de ces caractères.
725. Ces critères ne doivent pas, pour autant, laisser penser que le droit souple se caractérise par une absence totale de normativité. Le droit souple révèle une normativité spécifique. Ce que certains considèrent comme des lacunes, des imprécisions ne contribue-t-il pas, en réalité, à la force du droit souple ?<sup>975</sup>

726. Aussi, le droit souple n'est-il pas spécifique à l'ordre juridique de l'Union. Ses origines proviennent du droit international public et s'exercent désormais dans tous les ordres juridiques. Son utilisation n'est pas non plus spécifique au domaine fiscal. Nous le retrouvons dans diverses branches du droit. Néanmoins, son utilisation comme substitut de l'harmonisation fiscale s'agissant de l'intégration fiscale européenne, et ce, dans le recours à la méthode de la coordination fiscale nécessite d'en analyser les contours en terme de justifications, de portée et d'effets à l'égard des prérogatives fiscales étatiques.

## **b)Le droit souple, instrument de la méthode de coordination fiscale**

727. La coordination est une méthode intermédiaire ayant un degré d'intégration moindre comparée aux deux autres méthodes d'intégration que sont l'uniformisation et l'harmonisation. Elle est néanmoins plus proche de l'harmonisation en termes d'effets bien qu'elle s'en distingue parfaitement en termes de nature. L'idée commune à ces deux méthodes d'intégration est celle de rapprocher les législations lorsque l'uniformisation substitue parfaitement et totalement les normes communes aux normes nationales. En dépit de cet

---

<sup>972</sup> THIBIERGE C., « Le droit souple. Réflexions sur les textures du droit », RTDCiv., oct.-déc. 2003, pp. 608-615. Dans un sens un peu différent, nous retrouvons les critères de droit mou et de droit doux, in DELMAS-MARTY M., Les transformations de la régulation juridique, Paris, LGDJ, 1998, p. 209 citée par l'auteur.

<sup>973</sup> En ce sens, v. THIBIERGE C., idem, p. 610.

<sup>974</sup> En ce sens, v. THIBIERGE C., idem, p. 611 relevant qu' «(a)lors que le droit flou, fait notamment des notions floues, s'avère un droit sans précision, le droit doux est sans obligation, et le droit mou sans sanction, juridiquement du moins. Ainsi le droit pourrait donc être triplement souple, dans son contenu (droit flou, imprécis), dans son expression (droit doux, non obligatoire), et/ou dans ses effets (droit mou, non contraignant juridiquement) ».

<sup>975</sup> Certains auteurs ont, à juste titre, relever qu' « il convient (...) de réviser à la hausse les caractères habituellement accolés à la notion de soft law. L'originalité d'une normativité atténuée qui peut se densifier a posteriori incline à nuancer les manques qu'on pourrait à première vue lui reprocher », v. THIBIERGE C., idem, p. 614. L'auteur poursuit en précisant que « le droit flou, s'il est imprécis, indéterminé, n'est cependant pas indéterminable. Quant au droit doux, son caractère non prescriptif, non obligatoire n'empêche pas son respect, son application par ses destinataires. De même pour le droit mou : négativement on peut bien fustiger son inefficacité juridique, faute de caractère juridiquement contraignant. Ce serait cependant souvent une caractérisation à courte vue, car ce manque ne préjuge en rien d'une efficacité sociale qui peut n'avoir rien à envier à celle apportée par la possible contrainte juridique ».

objectif commun, la coordination est fondamentalement différente de la méthode de l'harmonisation.

728. Par définition, la coordination « *au lieu de tenter d'atténuer ou de supprimer les différences entre les droits (...) consiste à maintenir les divergences de contenu des législations tout en ordonnant les hypothèses d'application de ceux-ci* »<sup>976</sup>. L'intégration est, dans ce cas, relationnelle. Il s'agit, pour le droit de l'Union, de mettre en relation les droits nationaux du point de vue de leurs effets<sup>977</sup>. La méthode de l'harmonisation impose aux droits nationaux des modifications en vue de la réalisation d'objectifs fixés par l'Union. La coordination correspond à la situation dans laquelle « *les droits nationaux demeurant ce qu'ils sont, le droit communautaire n'intervient qu'au plan de leurs effets pour les coordonner au bénéfice de sujets de droit susceptibles de relever de plusieurs d'entre eux* »<sup>978</sup>. Cette méthode vise ainsi à rapprocher les effets de législations nationales qui seront maintenues. L'objectif est de réduire les disparités des effets issus de la mise en œuvre de diverses législations nationales<sup>979</sup>. C'est cette interprétation qui doit être faite de l'article 2 alinéa 5 TFUE prévu dans le Titre 1 relatif aux « catégories et domaines de compétences de l'Union ». Cette disposition fait expressément référence à la méthode de coordination tout en la distinguant de l'harmonisation<sup>980</sup>. L'insertion de cette méthode d'intégration au sein du Traité attribue une légitimité juridique à cette méthode d'intégration impulsée par la Commission européenne. L'entrée de la coordination dans le traité permet également de délimiter les contours de cette notion.

729. L'harmonisation comme l'uniformisation sont, sans conteste, de nature européenne. La coordination ne revêt pas une nature européenne, mais plutôt intergouvernementale dans laquelle prédomine la coopération entre les États<sup>981</sup>. Le droit de l'Union fait office d'intermédiaire juridique puisqu'il assure la gestion des relations existantes entre les diverses législations nationales<sup>982</sup>. La scission entre ces deux méthodes n'est pas claire tant l'influence, la dynamique, et la complémentarité entre ces dernières sont effectives<sup>983</sup> et ne cesseront

---

<sup>976</sup> Intervention de FRANCQ S. *in* « Entre harmonisation et unification, la voie souvent méconnue de la coordination », Forum de Trans Europe Experts (TEE) sur Les enjeux juridiques européens, 31 mars 2010, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Atelier « Libertés de circulation » sous la présidence de Jean-Sylvestre Bergé et de Loïc Azoulay, Pôle « Libertés de circulation », Question débattue : « Libre circulation et harmonisation : un tandem pour l'Europe ? ».

<sup>977</sup> POILLOT-PERUZZETTO S., « Quelles méthodes pour quelle Europe ? », *in* Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 196.

<sup>978</sup> V. BOULOUIS J., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 6<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 256.

<sup>979</sup> BOULOUIS J., *idem*, p. 256.

<sup>980</sup> Cette disposition énonce que « (d)ans certains domaines et dans les conditions prévues par les traités, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des Etats membres, sans pour autant remplacer leur compétence dans ces domaines » et précise clairement que « Les actes juridiquement contraignants de l'Union adoptés sur la base des dispositions des traités relatives à ces domaines ne peuvent pas comporter d'harmonisation des dispositions législatives et réglementaires des Etats membres ».

<sup>981</sup> V. en ce sens, GAUTRON J.-Cl, « Harmonisation, coordination, unification », *in* Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 179.

<sup>982</sup> En ce sens, v. POILLOT-PERUZZETTO, précité, p. 196 relevant que « (l)a coordination permet à l'Europe dans les domaines non unifiés et éventuellement harmonisés, de gérer la diversité des solutions nationales pour conserver une unité : l'Europe se contente de l'organisation des échanges sans valeur matérielle autre que l'échange. L'ordre communautaire se contente ainsi d'assurer les relations entre les droits nationaux sur la question de leur applicabilité ».

<sup>983</sup> En ce sens, v. GAUTRON J.-Cl, « Harmonisation, coordination, unification », *in* Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, p. 179. V. également POILLOT-PERUZZETTO S., « Quelles méthodes pour quelle Europe ? », *in* Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à

jamais de l'être.

730. La commission européenne considère que cette méthode qui « *s'appuie sur les systèmes nationaux pour les rendre compatibles avec le traité et entre eux (...) ne cherche pas à remplacer les systèmes fiscaux nationaux existants par un système communautaire uniforme, mais vise à garantir que ces systèmes nationaux puissent fonctionner ensemble sans heurts* »<sup>984</sup>. Plus globalement, la coordination peut être appréhendée comme un « *instrument de cohérence des politiques fiscales nationales* »<sup>985</sup>.

731. La méthode de la coordination et de l'harmonisation fiscale ne sont pas exclusives l'une de l'autre. Elles peuvent être utilisées de manière complémentaire, voire subsidiaire<sup>986</sup>.

732. L'instrument privilégié de cette méthode d'intégration est la « *soft law* » revêtant la forme d'actes non juridiquement contraignants que sont les codes de conduite, les communications et rapports de la Commission, les résolutions ou bien encore les recommandations. Ces actes sont très nombreux en matière de fiscalité directe des entreprises. Le droit de l'Union est, dans ce cas, un droit d'influence. Ceci amène un autre élément de distinction entre cette méthode et celle de l'harmonisation voire de l'uniformisation.

733. La spécificité de la méthode de la coordination fiscale est le recours à des instruments non juridiquement contraignants communément dénommés « *soft law* ». Cette méthode d'intégration se caractérise par sa souplesse induisant une préservation des prérogatives fiscales étatiques. Elle trouve également sa spécificité par son absence en matière fiscale au sein des traités même si elle est prévue dans certains domaines spécifiques. La non-évocation de la coordination fiscale dans les traités octroie, de manière assez paradoxale, une plus grande possibilité d'action à la Commission. Celle-ci n'est pas limitée par un processus décisionnel rigoureux ou par un champ d'action qui serait strictement délimité dans les traités dans la mesure où elle est elle-même initiatrice de cette méthode d'intégration. Aussi, la contrepartie de la souplesse et du caractère non contraignant de la coordination fiscale n'est-elle pas l'obtention de prérogatives plus grandes et plus larges dont serait tributaire la

---

Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, pp. 197-198. V. également BOULOUIS J., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 6<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 256.

<sup>984</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « Coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres dans le marché intérieur » ? COM (2006) 823 final du 19 décembre 2006, 9 pages, spéc. p. 4. La même définition est attribuée à cette méthode par la doctrine, v. AUJEAN M. « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », Gazette du palais, n° 6, 18 décembre 2003, pp. 3651-3661 selon lequel il s'agit d'une « *coordination volontaire et négociée qui rende les politiques fiscales nationales compatibles avec le Traité et compatibles entre elles* » et qui « *s'appuie sur le maintien de systèmes et d'instruments nationaux* », même auteur in « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4.

<sup>985</sup> V. DIBOUT P., « L'Europe et la fiscalité directe », LPA, n° 153, 23 décembre 1998, p. 11.

<sup>986</sup> En ce sens, v. DIBOUT P., idem, pp. 8-17 relevant que « (c)oordination et harmonisation en matière de fiscalité directe n'apparaissent, dans cette perspective, ni comme des synonymes ni comme des antagonistes, mais plutôt comme des instruments complémentaires d'action dans un domaine qui a vocation à demeurer de la compétence étatique à titre principal et, subsidiairement, de la dynamique communautaire ». L'auteur appréhende l'utilisation telle que faite de l'harmonisation fiscale comme étant subsidiaire et accessoire à la coordination fiscale. A titre d'illustration de cette complémentarité des deux méthodes d'intégration, nous retrouvons le premier mémorandum Monti qui « *a présenté des mesures situées sur les terrains, d'une part, de l'harmonisation fiscale, lorsqu'elle est nécessaire pour supprimer les entraves existantes, et d'autre part, de la coordination des fiscalités nationales dont la gestion étatique doit, sans abandon de souveraineté, être concertée pour éviter les excès de la concurrence fiscale* ». V. également Michel Aujean, in « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s. précisant, à juste titre, que « (l)e concept de coordination est en outre suffisamment large pour permettre de couvrir des domaines de la fiscalité pour lesquels l'harmonisation ne serait pas considérée nécessaire ou même souhaitable, mais où existe néanmoins un besoin bien réel de faire en sorte que les systèmes nationaux soient en mesure de fonctionner ensemble sans frictions notables ».

734. Quant à l'argument d'une préservation des compétences fiscales étatiques permise par la souplesse inhérente à cette méthode d'intégration fiscale, il doit également être nuancé. La coordination favorise le recours à des instruments non juridiquement contraignants. Ces instruments recèlent une portée politique certaine, mais l'absence de caractère juridique implique l'absence de sanctions. Cela signifie que les États, s'ils le souhaitent, sont parfaitement en mesure de ne pas respecter les dispositions inhérentes à ces instruments adoptés sur la base d'une concertation et d'un consensus entre les États membres. Le refus d'un État ou sa volonté *a posteriori* de se désengager est susceptible d'aboutir à la mise en œuvre de traitements fiscaux différenciés entre ces derniers. Cette situation risque, à terme, de créer des atteintes potentielles à l'égard des compétences fiscales des États qui auraient fait le choix de suivre les dispositions prévues dans les instruments adoptés dans le cadre de la coordination fiscale.

735. Quels sont les effets du choix de la coordination fiscale ? Et surtout quels sont les éléments ayant motivé une telle substitution de l'harmonisation par la coordination fiscale ?

## **B) Une application efficace en matière d'imposition directe des entreprises**

736. En droit fiscal européen, n'est-ce pas l'insuffisance de la base juridique qui a mené au développement du recours au « droit souple » ? Le droit souple s'est substitué aux insuffisances du droit « dur ». Le consensus entre États membres prime l'édiction de règles normatives fiscales strictes et contraignantes qui nécessitent l'unanimité des États membres. Les instances décisionnelles et législatives sont bloquées d'où le recours à de nouvelles méthodes. Le revirement de la Commission au début des années 1990 peut être interprété en ce sens. Une autre vision consiste à voir dans la méthode de coordination, une méthode adaptée aux attentes de la Commission au regard du contexte nouveau dans lequel ses propositions s'insèrent, qui, rappelons-le, est dominé par un renforcement de l'intégration économique et budgétaire. Il est avéré que cette méthode a permis de relancer la politique fiscale européenne au début des années 90. Elle a fait son entrée sur la scène fiscale européenne avec la communication de la Commission du 20 avril 1990 et a été consacrée lors du Conseil Ecofin de Vérone de 1996, afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable en vue de permettre la réalisation de certains objectifs de l'Union et notamment celui de la lutte contre le chômage. En ce sens, elle propose un Code de bonne conduite comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Selon le point B du code sont à considérer comme potentiellement dommageables : « *les mesures fiscales établissant 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. Un tel niveau d'imposition peut résulter du taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent* »<sup>987</sup>. Il s'agit du critère établi par le code en vue d'identifier les mesures fiscales dommageables.

737. Ce critère permettant l'identification des mesures fiscales dommageables vise à répondre à l'objectif du Code couvrant un domaine très large que sont : « *les mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la*

---

<sup>987</sup> CONSEIL, Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, JOCE C 2, du 6 janvier 1998, p. 3.

*Communauté* »<sup>988</sup>. Les activités économiques visées sont les activités industrielles et commerciales. Ce domaine est très vaste. Par activités économiques, il faut entendre à la fois les activités des acteurs indépendants, mais également les activités exercées à l'intérieur d'un groupe de sociétés. Il s'agit du champ d'application du code<sup>989</sup>.

738. Ce Code a été présenté par les Mémoires « Monti » d'avril et d'octobre 1996 comme « un instrument à la fois différent et complémentaire de l'harmonisation fiscale pour réaliser les objectifs essentiels de la Communauté »<sup>990</sup>. Cet instrument est bien « différent » de ceux de l'harmonisation, car il se situe en dehors des instruments juridiques mis à disposition des instances européennes par l'article 249 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ex. art.189 TCE). Pour agir dans ce but, celles-ci doivent naturellement recourir à la directive en vue de rapprocher les législations.

739. Toutefois, cet instrument est bien « complémentaire » dès lors qu'en optant pour un code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, la Commission fait le choix de placer les problématiques fiscales sur un plan avant tout politique. Cet aspect est celui qui fait principalement obstacle à d'éventuels rapprochements entre les législations fiscales nationales. Le code n'est par lui-même qu'un simple « engagement politique » non juridiquement contraignant. Le champ politique vient compléter le champ juridique insuffisant dans les traités dans ce domaine. Cet aspect politique, omniprésent dans cette nouvelle initiative de la Commission est fondamental dès lors qu'il va permettre aux États, à la fois, de prendre un engagement solennel, mais également de les faire participer activement à cette stratégie fiscale européenne globale. Or l'aspect politique n'était pas suffisamment présent lorsque la volonté de la Commission était d'harmoniser la fiscalité directe des entreprises. Le Code de bonne conduite adoptée en matière de fiscalité directe des entreprises constitue la démonstration de l'efficacité du recours au droit souple.

740. Cet aspect politique ne se révélait que de manière négative principalement lors du rejet par le Conseil des propositions de la Commission. Avec la méthode de la coordination ressurgit le principe de subsidiarité limitant l'action de l'Union à ce qui est strictement nécessaire ainsi qu'une volonté politique des États de participer à ce processus. L'aspect politique est important et mérite d'être souligné, car c'est notamment celui-ci qui différencie très nettement la nouvelle méthode de coordination de celle de l'harmonisation souhaitée jusqu'alors par la Commission. La dimension politique est apparente d'un triple point de vue. Tout d'abord, la prise en compte de la dimension politique des problématiques fiscales est ce qui constitue l'originalité du Code de bonne conduite, dans sa forme, étant un instrument politique non juridiquement contraignant adopté dans le cadre d'une résolution. Ensuite, l'aspect politique est visible dans la méthode d'élaboration utilisée faisant participer activement les États, notamment à l'édiction des critères de reconnaissance des mesures fiscales dommageables. Enfin, cet aspect prime dans l'adoption du Code, car la prise en compte de l'aspect politique est ce qui a véritablement permis son adoption. En cela, le Code par son aspect politique, dénote du caractère politiquement incitatif de la méthode de la coordination qui devient complémentaire de l'harmonisation juridique dans laquelle cet élément faisait défaut ce qui donnait lieu à des blocages de la part des États membres aidés par le principe de l'unanimité prévu en matière fiscale.

---

<sup>988</sup> CONSEIL, idem, point A, p. 3.

<sup>989</sup> Pour une étude comparative du champ d'application du Code de conduite et de la recommandation de l'OCDE, v. DAVID C., « Comparaison entre le code de conduite communautaire et la recommandation de l'OCDE sur la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, pp. 309-320.

<sup>990</sup> Le rapport du groupe de travail pour l'application du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, Revue de Droit fiscal, n° 16, 2000, p. 657.

741. Le Code de conduite est un instrument privilégié de la méthode de la coordination. Cette affirmation soulève toutefois la question de la nature véritable du Code de conduite adoptée en matière de fiscalité directe des entreprises. Le Code de conduite n'est pas un instrument juridique ni un instrument tout à fait européen. Il s'agit, selon nous, d'un instrument reposant sur le principe de coopération loyale tel que prévu dans les traités<sup>991</sup>. Cette affirmation est justifiée par le fait que le Code qui ne constitue pas un acte législatif au sens commun, et qui « *n'affecte pas les droits et obligations des États membres ni les compétences respectives des États membres et de la Communauté telles qu'elles découlent du traité* »<sup>992</sup> invite les États à appliquer les dispositions de ce Code au sein de leurs législations nationales. Cet instrument crée la possibilité, pour les États, d'intégrer au sein de leurs ordres juridiques respectifs des règles qui auront été préalablement déterminées au moyen d'un consensus. Cette intégration des dispositions du Code au moyen notamment de l'engagement du gel et du démantèlement des mesures fiscales dommageables crée une obligation de loyauté des États qui doivent se montrer coopératifs. Par conséquent, nous retrouvons le principe de coopération loyale.
742. Les disparités entre les législations fiscales nationales ont toujours existé. Elles étaient déjà présentes dans les débuts de la réalisation du marché commun dans la mesure où la construction européenne s'est faite au travers de l'intégration des ordres juridiques nationaux détenant pour chacun d'entre eux un système fiscal propre. L'harmonisation fiscale a fait l'objet de nombreuses propositions. Elles ont toutes été rejetées au motif que l'harmonisation fiscale n'était pas nécessaire à la réalisation du marché commun et que celle-ci n'a jamais été intégrée dans les traités constitutifs et modificatifs. Néanmoins, l'adoption des traités de révision ayant modifié le Traité de Rome ainsi que la mise en place de l'Union économique et monétaire ont multiplié les contraintes non seulement à l'égard des politiques de finances publiques, mais aussi des politiques fiscales nationales<sup>993</sup>. Nombreux ont été ceux à soutenir l'idée d'une harmonisation fiscale indispensable à l'achèvement du marché intérieur. De ce point de vue, la monnaie unique nécessitait une fiscalité unique. Néanmoins, les multiples obstacles à l'harmonisation fiscale ayant abouti à un échec profond ont marqué les esprits. Ainsi, l'accroissement des difficultés fiscales inhérentes à la mise en place de l'union économique et monétaire a motivé les institutions de l'Union et notamment la Commission européenne à proposer des méthodes d'intégration fiscale intermédiaires de manière à favoriser l'acceptation des États membres et à relancer la politique fiscale européenne en matière de fiscalité directe des entreprises<sup>994</sup>. Pourquoi ?
743. Tout simplement parce que les États ont eu à « subir » le transfert à l'Union de leur souveraineté monétaire ainsi que l'altération de leurs prérogatives budgétaires du fait

<sup>991</sup> En ce sens, v. notamment CARLOS DOS SANTOS A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 140. Pour une qualification différente, v. MAITROT DE LA MOTTE A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire Recherches sur les impôts directs*, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de science financière, 2005, pp. 430-435. L'auteur qualifie le Code de conduite d'« *instrument concerté non conventionnel* » c'est-à-dire comme constituant un acte de droit international public. Le professeur Maitrot de la Motte s'appuie notamment sur les travaux des professeurs Combacau et Sur, in *Droit International Public*, Paris, Montchrestien, Coll. Domat Droit public, 3<sup>e</sup> éd., 1997 ainsi que sur VIRALLY M., « La distinction entre textes internationaux de portée juridique et textes dépourvus de portée juridique », *Annuaire de l'IDI*, 1983, vol. 73, T. 1.

<sup>992</sup> CONSEIL, Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, JOCE C 2, du 6 janvier 1998, p. 3.

<sup>993</sup> COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 2.

<sup>994</sup> Il a été relevé qu'« *avec l'adoption d'une nouvelle approche de la politique fiscale dans son ensemble, s'efforçant de prendre en compte les effets économiques et sociaux de l'échec répété de toute tentative de décision dans ce domaine que le Commissaire Monti allait relancer les initiatives qui aujourd'hui encore inspirent la construction de la politique fiscale dans l'Union* », v. AUJEAN M., « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du palais*, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s.

notamment des contraintes liées à l'interdiction des déficits publics excessifs. La préservation de leurs prérogatives fiscales devient ainsi essentielle. Il a fallu, de ce fait, développer une méthode d'intégration fiscale susceptible de contenir une convergence des intérêts étatiques et communautaires. C'est l'esprit de la coordination fiscale. C'est ce qui explique son succès. Cette convergence a été permise par le recours à un instrument d'une nature particulière : le Code de conduite. Aussi, au-delà de la révélation de la prédominance politique du Code est-il essentiel d'en analyser la nature afin de délimiter son apport.

744. Pour déterminer la portée juridique du Code de conduite, il est nécessaire au préalable de s'intéresser à la nature de l'acte choisi par le Conseil ayant permis son adoption. Le Conseil a opté pour une « résolution conjointe ». Mais qu'en est-il de la nature de la « résolution » ? Pour pouvoir répondre à cette question, il est indispensable d'envisager quels sont les actes susceptibles d'être pris dans le cadre communautaire<sup>995</sup>. Pour cela, il faut se référer à l'article 288 TFUE (ex art. 249 TCE) qui prévoit cinq types d'actes susceptibles d'être émis par les institutions européennes pour l'accomplissement de leur mission<sup>996</sup>.
745. En droit de l'Union, sont à distinguer le droit originaire (ou primaire) constitué principalement par l'ensemble des traités et actes assimilés, et le droit dérivé (ou secondaire) au sein duquel nous retrouvons différents types d'actes susceptibles d'être classifiés en deux catégories que sont d'une part, les actes obligatoires juridiquement contraignants et d'autre part, les actes non décisifs « qui ne lient pas »<sup>997</sup>. Dans la catégorie des actes obligatoires se trouvent les règlements<sup>998</sup>, directives<sup>999</sup> et décisions<sup>1000</sup>. L'ensemble de ces actes, qu'ils soient

---

<sup>995</sup> Pour un développement de la diversité des actes unilatéraux susceptibles d'être pris par les institutions communautaires, v. CHALTIEL F., Manuel de droit européen, PUF, 2005, pp. 73-84 ; ISAAC G., BLANQUET M., Droit général de l'UE, 2006, 9<sup>e</sup> éd., Sirey Université, Editions Dalloz, pp. 203-231 ; JACQUE J.-P., Droit institutionnel de l'Union européenne, 4<sup>e</sup> éd., Dalloz, 2006, pp. 541-562. ; FAVRET J.-M., Droit et pratique de l'Union européenne, Gualino éditeur, Collection Manuels, 5<sup>e</sup> éd., 2005, 678 pages. ; BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Litec, Editions Juris-Classer, 2004, 494 pages.

<sup>996</sup> Il s'agit des règlements, directives, décisions, recommandations et avis. Cet article précise l'effet obligatoire des trois premiers. Quant aux recommandations et avis, il est seulement spécifié que ces actes « ne lient pas ».

<sup>997</sup> Sont visés les avis et recommandations ou encore les actes nés de la pratique des institutions européennes que sont les communications, décisions, délibérations, conclusions, programmes. Cette liste n'est pas limitative. Cette deuxième catégorie des actes dérivés sont les actes non obligatoires ou plus communément appelés « non décisifs » que sont notamment les recommandations et avis. L'article 249 alinéa 5 TCE (ex art. 189 al.5) ne fait que préciser que « les avis et recommandations ne lient pas ». Les destinataires ne sont pas obligés de s'y conformer. Ces actes n'ont pas de portée juridique directe. Ils se cantonnent à permettre aux institutions européennes de se prononcer sur une situation donnée. V. FAVRET J.-M., Droit et pratique de l'Union européenne, Gualino éditeur, Collection Manuels, 5<sup>e</sup> Ed., 2005, p. 364.

<sup>998</sup> L'article 288 alinéa 2 TFUE (ex article 249 al. 2 TCE) dispose que « le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout Etat membre ». Le règlement peut être édicté par le Conseil ; le Conseil et le Parlement européen ; la Commission ou la banque centrale européenne. Il s'agit de la principale source de droit dérivé. Ce dernier va, à la fois, fixer aux Etats membres un objectif à atteindre mais également les moyens, qu'ils devront, de façon impérative, utiliser pour les réaliser.

<sup>999</sup> La directive, quant à elle, est visée à l'article 288 alinéa 3 TFUE (ex art. 249 alinéa 3 TCE). Elle peut être prise par le Conseil ; le Conseil et le Parlement européen ; et la Commission. Contrairement au règlement, la directive n'a pas de portée générale. Elle ne lie que les Etats membres. De plus, malgré le fait de fixer au niveau communautaire un résultat contraignant à atteindre pour les Etats membres désignés, elle leur laisse le choix des moyens à envisager pour la transposer en droit interne pour atteindre l'objectif fixé. Comme l'affirme certains, « la directive est l'instrument privilégié de la réalisation du marché intérieur. Elle a en effet pour vocation d'intervenir dans les domaines où il existe des contradictions et des différences substantielles entre les législations nationales ; elle vise alors à inciter les Etats membres, d'une part au rapprochement de leurs législations et, d'autre part à la transcription, au niveau national, des principes fondamentaux du marché commun. En réalité, la directive cherche à concilier le souci de garantir l'indispensable unité du droit communautaire et la volonté de préserver la diversité des particularités nationales », FAVRET J.-M., Droit et pratique de l'Union européenne, Gualino éditeur, Collection Manuels, 5<sup>e</sup> éd., 2005, p. 354.

<sup>1000</sup> Selon ce même article, la décision « est obligatoire dans tous ses éléments. Lorsqu'elle désigne des destinataires, elle n'est obligatoire que pour ceux-ci », au premier abord, au même titre que le règlement. Mais,

originaires ou de droit dérivé, contraignant juridiquement, ou ayant simplement une portée politique, a été prévu par le traité communautaire.

746. Toutefois, la « résolution » n'apparaît pas dans la liste prévue par l'article 288 TFUE (ex. art. 249 TCE). Cet acte est, en effet, considéré comme étant « hors nomenclature » à savoir non prévu par les traités, mais né de la pratique des institutions étant communément qualifiés « d'actes atypiques » ou « d'actes innomés »<sup>1001</sup>. Les actes « hors nomenclature » constituent une catégorie implicite parallèle aux actes non contraignants que constituent les avis et recommandations, qui sont eux, prévus par le traité à l'article 249, ce qui n'est pas le cas de ces derniers. La liste des actes atypiques est excessivement longue et très vaste. Elle comprend notamment les programmes, les lignes directrices, les codes de conduite, les résolutions, les accords, délibérations, conclusions, calendriers, livres verts et livres blancs, les communications. La liste est non exhaustive.
747. La diversité est visible dans les formes et dénominations attribuées à ces différents actes. Elle l'est également dans les finalités visées par ces derniers. Ces actes « hors nomenclature » sont l'illustration de la « *soft law* » au sein de l'Union. Leur finalité est diverse. Nous en retenons trois. Ils permettent aux institutions d'exprimer une opinion, d'annoncer la venue d'actes obligatoires ou d'apporter des précisions et des aménagements institutionnels<sup>1002</sup>.
748. Certains concèdent une force politique importante à ces actes pris par le Conseil non prévus par les traités que sont notamment les résolutions ou encore les déclarations<sup>1003</sup>.
749. S'agissant plus spécifiquement des résolutions du Conseil, elles ont pour finalité d'établir un programme d'action future dans un domaine spécifique. De ce fait, sauf exceptions très particulières reconnues dans les arrêts de la CJUE<sup>1004</sup>, elles n'ont pas d'effet juridique sauf à inciter la Commission à formuler des propositions<sup>1005</sup>. S'agissant du cas plus spécifique des résolutions du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, elles interviennent généralement dans des domaines qui ne relèvent pas parfaitement de la compétence de l'Union. En effet, le caractère mixte de la résolution « *témoigne qu'aux yeux du Conseil, la matière n'est pas entièrement couverte par la compétence communautaire* »<sup>1006</sup>.
750. Ces dernières années, en particulier, depuis l'adoption du Code de bonne conduite en

---

les deux sont à distinguer notamment parce que le règlement a une portée générale et vise l'ensemble des États membres et leurs ressortissants alors que la décision est un acte individuel visant une ou plusieurs États en particulier, voire une ou plusieurs personnes morales ou privées.

<sup>1001</sup> FAVRET J.-M., *Droit et pratique de l'Union européenne*, Gualino éditeur, Collection Manuels, 5<sup>e</sup> éd., 2005, p. 364 ; BLUMANN C. et DUBOIS L., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Litec, Editions Juris-Classeur, 2004, p. 442 ; CHALTIEL F., *Manuel de droit de l'Union européenne*, PUF, Collection droit fondamental, 2005, pp. 78-79.

<sup>1002</sup> FAVRET J.-M., *idem*, p. 364.

<sup>1003</sup> Ils considèrent que ces actes « *visent, le plus souvent, à établir les principes fondamentaux sur lesquels l'action communautaire devra être basée à l'avenir et à fixer des délais dans lesquels cette action devra se réaliser* » même si « *de tels actes ne sont que des déclarations d'intention exprimant essentiellement la « volonté politique » du Conseil ; simples documents préparatoires de futurs actes obligatoires, ils ne sauraient en raison de leur contenu, « produire des effets de droit dont les justiciables pourraient se prévaloir en justice* » », v. CJ 24 oct. 1973, SCLUTER, aff. 9/73, Rec. 1161 cité par ISAAC G., BLANQUET M., *Droit général de l'UE*, 9<sup>e</sup> éd., 2006, Sirey Université, Editions Dalloz, p. 229. A titre exemple, nous pouvons évoquer le non-respect d'un délai, par le Conseil, qu'il s'était lui-même fixé, qui ne saurait lui être opposé, v. CJ 13 nov. 1964, Luxembourg et Belgique, aff. 90 et 91/63, Rec. 1217 cité par ISAAC G., BLANQUET M., *Droit général de l'UE*, 9<sup>e</sup> éd., 2006, Sirey Université, Editions Dalloz, p. 229.

<sup>1004</sup> Dans certaines situations spécifiques, la CJ a pu reconnaître que les résolutions du Conseil étaient susceptibles de produire des effets juridiques contraignants, v. notamment CJCE, 10 juillet 1980, Commission c/ Royaume-Uni, aff. 32/79, rec. 2403.

<sup>1005</sup> JACQUE J.-P., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 4<sup>e</sup> éd., 2006, p. 551.

<sup>1006</sup> JACQUE J.-P., *idem*, p. 551.

matière de fiscalité directe des entreprises, les institutions européennes, et plus spécifiquement, la Commission, ont privilégié, en matière fiscale, la piste de la « *soft law* » ou « *soft legislation* » susceptible d'être définie comme une « *approche par le consensus et juridiquement non contraignante* »<sup>1007</sup>. Les directives, en particulier en matière de fiscalité directe des entreprises, se font rares, alors même que les communications, livres blanc et autre Code de conduite, se sont fortement multipliés. À titre d'illustrations, nous pouvons citer les multiples communications formulées dans ce domaine. Depuis 1990, nous dénombrons quarante-six communications axées sur la fiscalité directe des entreprises. S'agissant des Codes de conduite, celui adopté en matière de fiscalité directe des entreprises a précédé le Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention d'arbitrage adopté le 7 décembre 2004 et sa version révisée adoptée le 22 décembre 2009 ainsi que le Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert au sein de l'Union pour les entreprises associées adopté le 27 juin 2006.

751. Le recours à la voie de la « *soft law* » européenne, dans ce domaine, démontre, sans conteste la volonté persistante de la Commission, d'accroître la coordination des États membres en matière fiscale. Cela dès lors que l'harmonisation n'a abouti à aucun résultat. Mais cette approche s'effectue au moyen d'une technique plus douce, moins contraignante juridiquement, voire non contraignante, afin de rassurer les États membres quant à la préservation de leur souveraineté fiscale. Par principe, ces actes ne sont pas juridiquement contraignants. Ils ont simplement une portée politique. Les États se retrouvent ainsi politiquement tenus, mais non juridiquement contraints.

752. La preuve en est rapportée par la forme de l'acte pris par le Conseil ayant permis l'adoption de l'instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable dans le cadre européen à savoir la résolution du Conseil du 1er décembre 1997. L'exposé des motifs annonce très clairement la nature de cet instrument que constitue le Code en précisant qu'il est « *un engagement politique et n'affecte donc pas les droits et obligations des États membres ni les compétences respectives des États membres et de la Communauté telles qu'elles découlent du traité* »<sup>1008</sup>. La forme de cet instrument qu'est le Code de conduite<sup>1009</sup>, dont la teneur juridique reste très faible, voire inexistante permet également de corroborer cette prise de position. Dans les deux cas, la démarche est avant tout politique et non juridique, de fait non

<sup>1007</sup> AUJEAN M., « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n° 1, p. 245.

<sup>1008</sup> CONSEIL, Conclusions du Conseil Ecofin du 1<sup>er</sup> décembre 1997, JOCE du 6 janvier 1998, C 2/3.

<sup>1009</sup> Afin de corroborer la thèse de l'absence d'effet juridique immédiat du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, le professeur Cyrille David a relevé l'apport d'un arrêt de la CJCE (CJ, 30 avril 1996, aff. Pays-Bas/Conseil, D., 1997, 17) ayant statué à propos d'un autre Code de conduite et lui ayant refusé tout effet juridique immédiat en considérant que « *le code de conduite* (en date du 6/12/1993, adopté d'un commun accord par la Commission et le Conseil pour accroître l'accès du public à l'information dont disposent les institutions communautaires) *ne fait que préfigurer les décisions ultérieures destinées, contrairement au Code, à produire des effets de droit (...)* S'agissant d'un acte qui constitue l'expression d'une simple coordination volontaire et qui n'est donc pas destiné en lui-même à produire des effets de droit, le recours doit être rejeté comme irrecevable (...) » (point 26 et 27). Le juge considère qu'il s'agit d'« *un texte à caractère politique dans lequel sont consignés des accords politiques entre la Commission et le Conseil* » (point 23). Pour l'auteur, « *il semble que cette attitude puisse être transposée au code de conduite du 1/12/1997 dont il est expressément affirmé qu'il est « un engagement politique et n'affecte pas les droits et obligations des Etats membres » (...)* » », in DAVID C., « Comparaison entre le code de conduite communautaire et la recommandation de l'OCDE sur la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, pp. 309-320. Nous rejoignons son positionnement quant à l'absence d'effet juridique du Code, même si la transposition d'un arrêt de la Cour de justice afférent à un autre Code de conduite relevant d'une matière distincte ne nous permet pas de transposer avec certitude ce positionnement de la Cour au Code de conduite de 1997. V. également arrêt CJ, aff. C 303/90, 13 novembre 1991, France contre Commission, Rec. 1991, I, p. 5315 dans lequel la Cour a annulé un code de conduite « *qui produit des effets juridiques propres* ». La Cour a considéré qu'en dépit de l'affirmation de son caractère simplement politique, le Code emportait de véritables engagements juridiques des Etats membres.

contraignante. Ceci permet de s'adapter aux réticences des États membres, tout en autorisant une réelle avancée de la fiscalité directe des entreprises au niveau de l'Union permise par une démarche rassurant les États quant au maintien de leur pleine souveraineté en matière fiscale.

753. Nous pouvons également, effectuer un parallèle entre le statut du Code européen et celui du rapport de l'OCDE de 1998 portant sur la concurrence fiscale dommageable.

754. Nous allons démontrer l'existence d'une convergence s'agissant du statut juridique du Code de conduite européen et du rapport de l'OCDE de 1998. Cette démonstration se fera au regard de deux éléments.

755. En premier lieu, la nature juridique des actes choisis en vue de lutter contre les pratiques fiscales dommageables dans ces deux organisations est parfaitement similaire, et ce, malgré des dénominations différentes. Ces deux textes revêtent une qualification juridique incertaine dès lors qu'ils n'intègrent aucune classification formelle connue et définie et qu'ils « *relèvent davantage d'une source normative informelle, molle* »<sup>1010</sup>. La référence à une source normative « informelle » et « molle » renvoie à la définition du droit souple. Que ce soit le « Code de conduite » de l'Union adopté par le biais d'une « Résolution du Conseil et des représentants des États membres » ou le rapport de l'OCDE de 1998 comprenant des « Recommandations et Principes directeurs », le choix a été fait d'actes n'ayant pas de force juridique, non juridiquement contraignants ni vis-à-vis des États membres de ces organisations ni vis-à-vis de leurs ressortissants. Ces actes sont simplement pourvus d'une portée politique, d'une force morale des États signataires les uns à l'égard des autres. Le Code constitue un « engagement politique juridiquement non contraignant » des États membres. Le rapport de l'OCDE prend la forme d'une « recommandation » qui n'est qu'un engagement politique<sup>1011</sup>. Au même titre que dans le cadre européen avec l'adoption du Code de conduite, ces principes « *n'ont pas un caractère contraignant* »<sup>1012</sup> même si les États membres se sont engagés à démanteler leurs régimes fiscaux préférentiels dans les cinq ans.

756. D'ailleurs, selon nous, ce choix d'actes non contraignants n'a pas été effectué au hasard, et ce, pour plusieurs raisons.

757. La première raison est que d'autres types d'actes obligeant les États membres auraient pu être adoptés. Nous pensons aux directives ou règlements dans le cadre de l'Union, et aux décisions dans le cadre de l'OCDE. La seconde est que cette similitude dans la nature juridique des actes adoptés nous autorise à penser que la volonté était bien de lutter contre la concurrence fiscale dommageable, mais tout en n'encourant pas le risque de laisser penser aux États qu'il existait une possibilité, pour eux, de voir altérer leurs prérogatives découlant de leur souveraineté fiscale, et ce, dans les deux organisations. Ce choix donne lieu à une préservation des modalités du vote à l'unanimité dans le cadre européen et au choix du consensus au sein du Conseil de l'OCDE. D'ailleurs, s'agissant du Code, certains commentateurs ont clairement admis que « *le code ne relève d'aucune qualification préexistante des normes communautaires, il est un engagement politique des États, ce qui le rend forcément moins contraignant et moins vulnérable ; c'est le but recherché. Il n'empiète pas sur les pouvoirs institutionnels et s'accommode ainsi des règles du Traité de Rome*

---

<sup>1010</sup> GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, p. 343.

<sup>1011</sup> AULT H., « Le travail accompli par l'OCDE et son esprit », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, p. 328. L'auteur poursuit en précisant que : « (c) *e n'est pas une loi internationale qui aurait le pouvoir d'obliger juridiquement ses signataires. C'est ce qu'on désigne dans l'étude du droit international comme une obligation internationale molle (soft international obligation) et non pas ferme* ».

<sup>1012</sup> OWENS J., « Combattre les pratiques fiscales dommageables », *L'Observateur*, n° 215, janvier 1999, pp. 14-27.

*s'agissant de l'impôt respectueux de la souveraineté des États qui prévoient un vote unanime du Conseil (articles 99, 100 et 130 du Traité) »<sup>1013</sup>.*

758. Cet argument est intimement lié à la seconde étape de notre démonstration. Cet état de fait plus que de droit, révèle que le choix de ces actes témoigne d'une souplesse nécessaire à l'égard des États membres que de nombreux commentateurs ont évoqué en les termes de « *soft law* » ou en droit international, de « *soft international obligation* »<sup>1014</sup>. Cela, alors même que ces derniers ont mis en place un certain nombre de dispositifs visant à maintenir les investissements et les financements sur leur territoire ou à attirer ceux des pays voisins n'hésitant pas, ainsi, à compromettre les libertés fondamentales du Traité et le bon fonctionnement du marché intérieur à l'échelle de l'Union, se traduisant par des régimes fiscaux préférentiels qui, à l'échelle également internationale, « *peuvent entraîner une distorsion des échanges et des investissements et menacent à la fois les systèmes fiscaux nationaux et la structure globale de la fiscalité internationale* »<sup>1015</sup>. Malgré ce constat, le choix a été fait d'instruments se rapprochant plus d'un accord politique que d'instruments légalement contraignants. Ces actes n'affectent pas réellement les droits et obligations des États membres, même si nombreux sont ceux venant arguer de la force politique de ces deniers considérant, par exemple, s'agissant du rapport de l'OCDE que ce « *n'est qu'un engagement politique, mais il ne faut pas sous-estimer son importance* »<sup>1016</sup>. Qu'il s'agisse effectivement du Code de conduite ou du rapport de l'OCDE, il s'agit d'actes politiquement importants. Toutefois, cette affirmation est à relativiser, notamment, si nous prenons en considération l'impossibilité d'opposer le Code de conduite ou les recommandations aux États membres ou à leurs contribuables, même si, la possibilité existe de fonder cette action sur les principes communautaires, dont le respect se trouverait entravé par des dispositions fiscales, allant à l'encontre notamment des libertés de circulation ou du principe de non-discrimination.

759. Le Code de bonne conduite est bien le symbole de cette tendance des institutions de l'Union à la « *soft law* » c'est-à-dire à un recours à des instruments non législatifs ou à des solutions juridiques non contraignantes afin de consacrer de réelles avancées en matière de fiscalité directe où la base juridique demeure la règle de l'unanimité. Le Code, instrument très particulier, illustre ce recours à la « *soft law* » en tant que « *texte à fondement politique, librement négocié, il a une vocation normative puisqu'il dicte de façon générale et abstraite le comportement à venir des États* ». Nous reconnaissons la relativité de la « vocation normative » du Code qui influence les choix qui vont être effectués par les États en matière de législation fiscale. Néanmoins, ce dernier n'affecte pas la répartition de l'exercice des compétences en la matière prévue par les traités communautaires qui attribuent une compétence exclusive aux États membres en matière fiscale. Cette compétence est protégée

---

<sup>1013</sup> GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, p. 346. L'auteur nuance ce propos en soulignant l'ambivalence du code quant à son rapport à la souveraineté des Etats relevant que « (s)ans doute, le code est un acte d'Etat, ce qui le rattache à l'ordre de la souveraineté. Mais, il émane du Conseil, ce qui à l'inverse altère cette souveraineté », p. 346. L'altération de la souveraineté des Etats reposant sur l'idée que cet instrument ait été adopté par le Conseil peut très largement être contredit par le fait que cet instrument apparaît nettement plus être un moyen de coopération intergouvernementale qu'un instrument strictement européen venant empiéter sur les compétences des Etats membres dans ce domaine. Le rappel de ses modalités d'adoption permet d'aller dans ce sens. L'absence de contrainte juridique en est l'une des principales illustrations.

<sup>1014</sup> AULT H., *Le travail accompli par l'OCDE et son esprit*, *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, p. 328

<sup>1015</sup> OCDE, *Concurrence fiscale dommageable, Un problème mondial*, avril 1998, p.78. V. également *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables, Rapport d'étape*, 2004, 20 pages.

<sup>1016</sup> AULT H., « *Le travail accompli par l'OCDE et son esprit* », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, p. 329.

par le principe du vote à l'unanimité du Conseil ainsi que par le respect du principe de subsidiarité ce qui entraîne l'impossibilité d'invoquer le Code de façon autonome devant la Cour de justice.

760. Le principe est le même dans le cadre de l'OCDE où les recommandations ne sont pas dotées d'une force contraignante, et ce, malgré l'engagement pris par les États de démanteler dans les cinq ans leurs régimes dommageables<sup>1017</sup>. L'Union envisage la résolution du problème de la concurrence fiscale dommageable en ayant recours à la voie de la « soft law ». Il en est de même dans le cadre international représenté par l'action de l'OCDE. Comme le Code de conduite, dont l'application est surveillée par le Groupe Code de conduite dans l'Union, l'application des recommandations est régie par le Forum sur les pratiques fiscales. Les décisions du Forum « *n'ont pas une force obligatoire absolue. Elles relèvent encore de l'obligation molle (soft law obligation) par laquelle l'OCDE progresse (...)* »<sup>1018</sup> tout comme l'Union européenne qui, en privilégiant la coordination des politiques fiscales des États membres, en vue de lutter contre les mesures fiscales dommageables a ouvert la voie d'une coopération des États en matière fiscale. De ce fait, au même titre que le Code de conduite, cet engagement est d'ordre politique et détient une force morale importante qui permet de s'assurer une reconnaissance et une bonne coopération avec les autres États membres. D'ailleurs, les résultats ont été satisfaisants s'agissant du démantèlement des mesures fiscales dommageables dans ces deux organisations<sup>1019</sup>.

761. Le recours à ces actes non juridiquement contraignants a été confirmé par la Commission dans son étude de 2001 sur la politique fiscale de l'Union européenne dans laquelle elle formule les priorités pour les années à venir<sup>1020</sup>. Dans cette communication, la Commission soutient ardemment le recours à des instruments non législatifs et non contraignants en vue notamment de poursuivre la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et de permettre la bonne réalisation des objectifs de Lisbonne passant par le bon fonctionnement du marché intérieur et de l'Union économique et monétaire.

762. La Commission y affirme que « (l) *e recours à des solutions autres que législatives peut constituer un moyen supplémentaire de progresser dans le domaine fiscal (...)* »<sup>1021</sup>. Elle encourage la création de groupe de pairs dans d'autres domaines comme cela a déjà été le cas pour le code de bonne conduite en matière de fiscalité directe des entreprises. Elle envisage

---

<sup>1017</sup>Ce délai de cinq ans est également celui ayant été prévu dans le code de conduite européen s'agissant du démantèlement des mesures fiscales considérées comme dommageables.

<sup>1018</sup>AULT H., « Le travail accompli par l'OCDE et son esprit », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, p. 331.

<sup>1019</sup>Dans un rapport du 23 novembre 1999 (SN 4901/99), le Groupe Code de conduite a relevé 66 mesures fiscales présentant des éléments dommageables (40 dans les États membres de l'UE, 3 à Gibraltar et 23 dans les territoires dépendants ou associés). Les États membres et leurs territoires dépendants ou associés ont aujourd'hui révisé ou remplacé les 66 mesures en question ou s'emploient à le faire. Pour les entités qui bénéficiaient de ces régimes jusqu'au 31 décembre 2000 inclus, une clause de droits acquis a été prévue selon laquelle leurs avantages doivent prendre fin au plus tard le 31 décembre 2005, qu'ils aient ou non été accordés pour une durée fixe. Pour certaines mesures en vigueur dans les États membres et leurs territoires dépendants ou associés, des prorogations au-delà de 2005 ont été convenues pour des durées déterminées. Deux rapports intérimaires du groupe "Code de conduite" avaient préalablement été présentés au Conseil ECOFIN, respectivement le 1er décembre 1998 et le 25 mai 1999 (doc. 12530/98 FISC 164 et 8231/99 FISC 119). Le Groupe "code de conduite" continue d'assurer le suivi du gel et de la mise en œuvre du démantèlement, et en fait régulièrement rapport au Conseil. V. Conclusions du Conseil sur Code de conduite, Conseil Affaires économiques et financières, Luxembourg, 8 juin 2010 sur le rapport du Groupe Code de conduite, doc. 10033/10 FISC 47.

<sup>1020</sup>V. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen (2001) 260 final, 23 mai 2001, « Politique fiscale de l'Union européenne-Priorités pour les prochaines années », 28 pages.

<sup>1021</sup>V. plus spécifiquement, pp. 25-28, point 4.3 intitulé « Elargir la gamme des instruments disponibles ».

également le recours à des instruments comme les recommandations ainsi que des lignes directrices ou des documents interprétatifs. La Commission soutient l'idée selon laquelle ces instruments « (...) peuvent fournir aux États membres des orientations sur l'application des principes du Traité et favoriser l'élimination rapide des obstacles au marché intérieur. (...) Celles-ci présentent cependant l'inconvénient de nécessiter des ressources importantes et de ne pas avoir directement de portée juridique »<sup>1022</sup>.

763. À défaut de pouvoir faire adopter des actes juridiquement contraignants dans ce domaine, la Commission a choisi d'élargir l'objet et le champ d'application de la méthode de coordination fiscale à l'élimination des obstacles fiscaux présents au sein du marché intérieur.

## **Section II : L'élimination des obstacles fiscaux au marché intérieur significative d'une approche globale de type européenne**

764. La méthode de la coordination en matière fiscale se transforme. Elle revêt un nouvel objet qui est son utilisation au profit d'objectifs plus globaux de la construction européenne. La liaison explicite de différents dossiers sans lien apparent est tout à fait novatrice. Cette méthode voit ainsi dépasser son objectif initial qui est la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. La coordination fiscale est désormais mise au service de la Stratégie de Lisbonne et de la Stratégie Europe 2020 qui vise respectivement la promotion de l'emploi et la lutte contre les discriminations fiscales (I) même si la lutte contre la concurrence fiscale n'est pas complètement occultée (II).

### **I/La coordination fiscale, un instrument au service de l'élimination des obstacles fiscaux à l'activité transfrontalière des entreprises**

765. La méthode de la coordination fiscale est politiquement incitative au regard de la forme des instruments adoptés. Ce caractère ressort également des objectifs visés par cette méthode. La souplesse de celle-ci additionnée aux modalités d'adoption d'actes tel le Code de Conduite pouvait nous laisser penser que son seul et unique objet était de satisfaire les intérêts étatiques. La satisfaction de ces intérêts passe inévitablement par la suppression de la concurrence fiscale dommageable. Or, il ne s'agit pas de l'objet exclusif de cette méthode. Cet objectif ne constitue, en réalité, que le préalable à l'insertion de la coordination fiscale de la fiscalité directe des entreprises dans le cadre de politiques et d'objectifs de l'Union beaucoup plus large. Aussi, assistons-nous au passage insidieux de l'objectif de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable à celui de la suppression des obstacles fiscaux entravant le marché intérieur (A). Cela révèle la mise en œuvre d'une stratégie fiscale globale qui n'omet pas les intérêts de l'Union. Ce passage démontre la progression d'une méthode caractérisée par sa souplesse et par son caractère intergouvernemental à la consécration d'une méthode globale de type européenne (B).

---

<sup>1022</sup> COMMISSION EUROPEENNE, COM (2001) 260 final, idem, pp. 25-26.

## A) Les modalités du passage de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable à la suppression des obstacles fiscaux à l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur

766. Le point de départ de cette démonstration réside dans l'absence de dispositions juridiques dans le Traité s'agissant de la fiscalité directe des entreprises. Ceci a nécessité le recours à une multitude de rapports de comités d'experts et de communications de la Commission européenne.

767. Le rapport Neumark de 1962 marque la première étape du long périple que va connaître la matière fiscale en Europe, plus particulièrement, s'agissant de la fiscalité directe. La première des règles juridiques relatives à la fiscalité dans l'Union se situe dans le traité instituant la Communauté européenne, le Traité de Rome de 1957. Ce traité, ayant été modifié à de nombreuses reprises, prévoit expressément l'harmonisation de la fiscalité indirecte,<sup>1023</sup> mais n'a prévu aucune disposition spécifique en matière de fiscalité directe. Les deux seuls articles auxquels nous pourrions nous référer sont l'article 112 TFUE (ex. art. 92 TCE) ne désignant la fiscalité directe qu'*a contrario*, visant « *les impositions autres que les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'accises et les autres impôts indirects* ». Cependant, cet article a un champ d'application très restrictif, car ne il ne vise qu'à instituer une procédure nécessaire à permettre « *les exonérations et des remboursements à l'exportation vers les autres États membres (...) et des taxes de compensation à l'importation en provenance des États membres (...)* ». Cet article ne trouve à s'appliquer que dans des cas bien spécifiques. Il est très peu probable, que ce dernier ne devienne un jour, le fer de lance d'une action européenne en matière d'imposition directe.

768. Le second article que nous retrouvons non pas dans les dispositions fiscales du Traité, mais dans le Chapitre 3 consacré au « rapprochement des législations »<sup>1024</sup> est l'article 115 TFUE (ex. art 94 TCE) qui offre la possibilité d'arrêter à l'unanimité « *des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États*

---

<sup>1023</sup> V. Traité instituant la Communauté européenne, in Troisième partie, Titre VI « Les règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations, Chapitre 2 « Dispositions fiscales » comprenant trois articles relatifs à la fiscalité indirecte. Article 110 TFUE (ex. art. 90 TCE) « (a) *aucun Etat membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres Etats membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. En outre, aucun Etat membre ne frappe les produits des autres Etats d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions* » ; Article 111 TFUE (ex. art. 91 TCE) « (l) *es produits exportés vers le territoire d'un des Etats membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieures aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement* » ; Article 113 TFUE (ex. art. 93 TCE) « (l) *e Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence* ».

<sup>1024</sup> V. Traité instituant la Communauté européenne, in Troisième partie, Titre VI « Les règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations, Chapitre 3 « Le rapprochement des législations ». Certains auteurs ont pu considérer que « *l'applicabilité de l'article 100 (art. 94 TCE devenu art. 115 TFUE) aux impôts directs a été confirmée indirectement par l'article 100 A (art. 95 § 1 TCE devenu art. 114 § 1 TFUE) introduit en 1986 par l'Acte unique en vue d'organiser le rapprochement des législations « ayant pour objet l'établissement et le fonctionnement du Marché intérieur* » ». Cette remarque est fondée sur le fait que cet article dans son §2 exclut expressément les « dispositions fiscales » comprenant les articles 95 à 99 (art. 90 à 93 TCE devenu art. 110 à 113 TFUE), du champ d'application de l'article. Ceci peut laisser penser, que ces dispositions visant la fiscalité indirecte relèveront de « l'harmonisation » de l'article 99 (art. 93 TCE devenu art. 113 TFUE), et les impôts directs du processus de « rapprochement » de l'article 100 (art. 94 TCE devenu art. 115 TFUE). Sur ce point, v. GEST G., « Réforme fiscale-Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, p. 111.

*membres qui ont une incidence directe sur l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur* ». La fiscalité directe relève bien de la compétence exclusive des États membres. L'harmonisation des législations fiscales dans ce domaine n'a pas, contrairement à la fiscalité indirecte, fait l'objet de dispositions spécifiques au Traité, ce qui aurait permis aux institutions européennes de pouvoir agir en la matière et d'envisager la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne<sup>1025</sup>. Cette matière s'est vue associée « aux dispositions législatives, réglementaires et administratives » susceptibles de faire l'objet d'un « rapprochement » que certains commentateurs considèrent comme synonyme d'« harmonisation ». Pour d'autres, ce terme signifie plutôt une volonté de rapprochement au sens de coordination, sous condition de rapporter la preuve d'une « incidence directe sur l'établissement et le fonctionnement du Marché commun » c'est-à-dire « *individualisable, quantifiable et d'une amplitude suffisante* »<sup>1026</sup>. Nous adoptons cette seconde approche<sup>1027</sup>.

769. Nous retenons deux obstacles à la possibilité d'une véritable avancée communautaire en matière de fiscalité directe des entreprises cumulée à l'absence de dispositions spécifiques au Traité. Il s'agit, d'une part, du caractère vague de la notion de « rapprochement », dont on ne cerne pas véritablement les enjeux, les modalités et les implications pratiques. Corrélativement, il s'agit d'autre part, de la condition de « l'incidence directe » sur le marché, dont il est très complexe d'en percevoir précisément les contours. Si nous ajoutons à cela, les réticences des États à un transfert de l'exercice de leurs compétences en cette matière touchant au cœur même de leur souveraineté et liant profondément le contribuable à l'État, il est très peu probable de connaître de réelles avancées européennes en ce domaine.

770. Cette absence de dispositions spécifiques en la matière au Traité ne cesse de surprendre, encore de nos jours. Bon nombre de commentateurs se demandent s'il « *n'aurait pas été préférable de fixer d'emblée un principe d'harmonisation de la fiscalité des sociétés, qui constituait l'élément de la fiscalité le plus susceptible de fausser les conditions de la concurrence dans un marché commun ?* »<sup>1028</sup>. Cette interrogation est parfaitement judicieuse et loin d'être isolée. Les très nombreuses initiatives de la Commission européenne, en cette matière, depuis près de cinquante ans, en témoignent encore aujourd'hui. Il s'agit d'une matière, ayant fait l'objet d'un grand nombre d'initiatives, mais de très peu de concrétisations pratiques, du fait des multiples obstacles d'ordre juridique, politique et financier. L'analyse de ces différentes étapes le démontre. Chacune d'entre elles permet de définir avec précision, la portée, les apports pratiques, en termes de législation fiscale, dans ce domaine, et surtout, les changements de perspective de la Commission, qui n'ont eu de cesse d'évoluer au cours de toutes ces années. Elle est passée d'une volonté d'harmoniser totalement la fiscalité directe des sociétés à une relativisation de cet objectif avant son abandon pur et simple au bénéfice de la coordination fiscale.

---

<sup>1025</sup> Pour parfaire la thèse d'une compétence exclusive des États en matière de fiscalité directe, il apparaît pertinent de se référer à l'article 293 TCE (ex. art. 220) in Sixième partie du Traité, aux « dispositions générales et finales », selon lequel « *les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants : (...) l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté (...)* » même si la question des doubles impositions dans l'Union a vu l'adoption d'une directive européenne sur ce point le 23 juillet 1990, v. Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990, JOCE, 20 août 1990 ; Droit fiscal 1990, n° 40, comm. 1807, ainsi qu'une Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990, Droit fiscal 1990, n° 40, comm. 1807. Cette disposition a été abrogée par l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne.

<sup>1026</sup> GEST G., « Réforme fiscale- Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, p. 113.

<sup>1027</sup> Renvoi Première Partie, Titre Premier « L'harmonisation fiscale communautaire, une méthode en partie révolue ».

<sup>1028</sup> AUJEAN M., « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n° 1, p. 240.

771. Cependant, face aux évolutions qu'a pu connaître le positionnement de la Commission, les États membres, eux, n'ont pas véritablement fait progresser leurs perspectives. Ils se dissimulent à chaque étape, dans leur refus d'« abandonner » leur souveraineté, et plus particulièrement, leur souveraineté en matière fiscale, aidés pour cela, de leur droit de veto que permet le principe de l'unanimité en matière fiscale. Ce mode de décision n'a pas changé depuis le Traité de Rome. Il fait l'objet d'une défense active de ceux qui ne souhaitent pas voir la souveraineté fiscale altérée. Il est, au contraire, considéré par certains comme la « *source de tous les maux* »<sup>1029</sup>. Les tenants d'une préservation du principe de l'unanimité en matière fiscale sont les mêmes qui rejettent l'idée d'une quelconque harmonisation en matière de fiscalité directe des entreprises. Ces réticences n'ont pas découragé la Commission. Cette dernière a souligné, dans le cadre de la Convention sur le futur de l'Europe en 2003<sup>1030</sup>, le fait que le maintien du principe de l'unanimité dans le domaine fiscal limitait fortement les possibilités de parvenir au niveau de coordination fiscale nécessaire à l'Union européenne. Elle a, proposé de passer à un vote à la majorité qualifiée. Sans surprise, les États membres, n'ont pas entériné cette proposition et ce, malgré le lien effectif entre cette modification et la nouvelle méthode de coordination fiscale qui est à la fois, plus souple et qui englobe la mission générale d'éliminer les entraves fiscales à toute forme d'activité économique transfrontalière tout en poursuivant la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

772. Le deuxième point consiste à se demander si la souveraineté fiscale constitue véritablement un obstacle à des avancées réelles et concrètes en matière de fiscalité directe à l'échelle de l'Union.

773. Comme l'a très justement constaté le professeur Montagnier : « *la Communauté européenne n'a jamais eu de véritable politique fiscale* »<sup>1031</sup>. Ce constat était très pertinent en 1997, il l'est encore aujourd'hui, après plus de dix ans. Les États veulent maintenir leurs prérogatives exclusives en matière de fiscalité directe refusant une intégration fiscale européenne positive trop poussée.

774. La première conclusion que nous retirons de ces avancées très minimes en matière de fiscalité directe des entreprises, à l'échelle européenne, est bien que la souveraineté fiscale qui, pour les États, représentent une protection de leurs recettes fiscales, un rempart aux conséquences éventuelles qu'impliquerait une intégration fiscale européenne en matière d'imposition des sociétés sur leurs politiques fiscales, budgétaires, et économiques, constitue un obstacle majeur à une véritable avancée à l'échelon européen de la fiscalité directe des entreprises. Il est autorisé de penser que : « *la recherche d'un cadre juridique susceptible d'intégrer tout à la fois la dimension européenne et le principe de souveraineté des États*

---

<sup>1029</sup> AUJEAN M., idem, p. 241.

<sup>1030</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, « Une Constitution pour l'Union-Avis de la Commission, au titre de l'article 48 du traité sur l'Union européenne, sur la réunion d'une Conférence des représentants des gouvernements des États membres en vue de réviser les traités », COM (2003) 548 final du 17 septembre 2003 dans laquelle la Commission prend position à propos du projet de Constitution pour l'Europe.

<sup>1031</sup> L'auteur poursuit en précisant qu' : « (a) *au stade actuel de l'intégration communautaire, ce que l'on appelle parfois la politique fiscale de la Communauté ne peut être entendu comme la détermination des principes devant structurer un système fiscal de la Communauté inexistant, ni celui des États -qui relève de leur compétence- en fixant par exemple la part des charges fiscales nationales devant reposer sur le revenu, sur la consommation et sur le patrimoine, ou même plus globalement le niveau global de la pression fiscale. Encore moins serait-il possible aujourd'hui de fixer des orientations quant à la contribution fiscale respective des différentes sources de revenu, voire quant à la répartition du produit de l'impôt entre les entreprises et les ménages. Jusqu'ici, l'harmonisation a été seulement celle des impôts (...). Quant à la politique fiscale proprement dite, entendue aussi bien au sens statique de l'architecture générale des systèmes fiscaux nationaux qu'au sens dynamique de leur stratégie d'utilisation à des fins économiques, elle continue de relever de la souveraineté de chaque État-sous la seule limite juridique que les objectifs de politique poursuivis et les modalités d'imposition retenue respectent les exigences du droit communautaire* », in MONTAGNIER G., « Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995-février 1997) », RTDE, n° 2, avril-juin 1997, pp. 364-365.

membres dans le domaine fiscal est probablement l'un des défis les plus délicats auxquels est et continuera d'être confrontée l'Union européenne dans les prochaines années »<sup>1032</sup>. Cela, alors même que la Commission européenne, au vu de ces très nombreuses initiatives en ce sens, en a eu très tôt conscience de la nécessité d'un équilibre entre les intérêts étatiques et européens. Elle s'est ainsi « (...) efforcée de faire prendre conscience aux États des effets dommageables, pour eux-mêmes et pour l'Europe, de l'exercice discrétionnaire de ce qui leur restait de souveraineté fiscale, et de les convaincre que c'était précisément et paradoxalement en usant inconsidérément de celle-ci qu'ils l'avaient partiellement aliéné »<sup>1033</sup>. L'utilisation « dévoyée »<sup>1034</sup> de la souveraineté étatique en matière fiscale a engendré une concurrence fiscale dommageable. D'une part, la concurrence fiscale dommageable n'est pas admissible dans un contexte économique et européen marqué par la suppression progressive des entraves aux libertés de circulation. D'autre part, elle porte gravement atteinte à la réalisation d'objectifs généraux de l'Union européenne.

775. De surcroît, les conséquences dommageables d'une concurrence fiscale non maîtrisée portent directement atteinte aux systèmes d'imposition nationaux. Il est courant de retrouver le constat d'une « dégradation fiscale ». Ces interactions entre les atteintes au marché intérieur et aux systèmes d'imposition nationaux ont favorisé la prise de conscience des instances de l'Union qui ont tenté de rallier les États à un nécessaire renforcement de la coordination de leurs politiques fiscales.

776. Quel est le lien entre la volonté de coordonner les politiques fiscales des États membres et leur souveraineté en la matière ? Ce lien réside dans le fait que l'obstacle majeur à la réalisation du marché intérieur provient d'un protectionnisme exacerbé des prérogatives fiscales étatiques en la matière. Toutefois, un paradoxe émerge du rapport entre l'accroissement de la coordination des législations fiscales des États membres et le maintien « à tout prix » de leur souveraineté fiscale qui est que « (1) la défense, fort compréhensible, de la souveraineté nationale en matière fiscale par chaque État membre pris individuellement n'a en fait conduit qu'à une perte collective de souveraineté fiscale au profit des marchés et en particulier des opérateurs internationaux les plus aptes à tirer profit de la segmentation de compétences fiscales (...) »<sup>1035</sup>. Cette « perte collective de souveraineté fiscale » ne peut être restaurée par une action individuelle des États membres. La problématique est européenne et nécessite une action coordonnée commune et collective à l'échelle de l'Union. Celle-ci serait plus efficace. De ce fait, elle répond au principe de subsidiarité conditionnant l'action de l'Union dans ce domaine. En ce sens, un consensus des États tendant vers un rapprochement de leurs législations fiscales nationales ne serait pas source de disparition de leur souveraineté en matière fiscale, mais plutôt source de restauration, avec la nuance que celle-ci, sera mise en œuvre, en pratique, dans un cadre européen et non plus strictement national.

777. Les États veulent préserver leur souveraineté en matière fiscale. Ils empêchent ainsi des réalisations concrètes en la matière alors même que la nécessité s'en ressent. Les conditions de libre concurrence au sein du marché unique sont altérées et les libertés fondamentales du Traité sont trop souvent violées par les législations fiscales nationales. Les conséquences financières sur les entreprises ayant des activités transfrontalières au sein de l'Union sont

---

<sup>1032</sup> AUJEAN M., « La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n° 1, p. 238.

<sup>1033</sup> GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, pp. 117-118.

<sup>1034</sup> GEST G., idem, pp. 117-118.

<sup>1035</sup> AUJEAN M., « Quelles fiscalités dans l'Union européenne du 21<sup>e</sup> siècle ? », Revue du Marché Unique Européen, 2/ 1997, p. 113.

importantes, et la concurrence fiscale dommageable entre les États perdure. Ces éléments ne sont que la résultante d'une action individuelle des États. Ces derniers souhaitent préserver l'exercice exclusif de leurs prérogatives en matière fiscale or c'est l'effet inverse qui se produit. Ces derniers voient leurs bases d'impositions profondément altérées, une perte de recettes fiscales, une déstructuration de leurs systèmes d'imposition au profit des revenus les plus mobiles et de tout cela, découle, d'une certaine manière, une soumission de ces derniers aux forces du marché.

778. Aussi, les conditions avantageuses que l'achèvement du marché unique doit permettre ne sont pas parfaitement atteintes. La souveraineté fiscale est présente dans l'ensemble de ces aspects négatifs liés à l'absence d'une législation fiscale européenne en matière d'imposition des sociétés. La Commission l'a très vite compris. De ce fait, pour tenter de convaincre les États, elle a usé de nombreuses stratégies. Elle a notamment revu sa volonté d'harmonisation lui préférant une simple coordination des législations fiscales nationales qui ne consiste, non pas, comme le procédé d'harmonisation à remplacer les législations nationales par un corps de règles communes d'origine communautaire et applicable à tous les États, dont le symbole est la directive, mais, qui se traduit plutôt par un maintien des législations nationales qui, par le biais d'un consensus entre États aidés de la Commission, s'efforce de les rendre compatibles avec les traités et entres elles.

779. La Commission défend l'idée selon laquelle seule une action véritablement coordonnée entre les États membres eux-mêmes et entre ces derniers et l'Union est susceptible de leur faire recouvrer leurs prérogatives en matière fiscale. Celles-ci se trouvent, en réalité, profondément altérées du fait de l'individualisme pratiqué par chacun des États dans l'édiction et la mise en œuvre de leurs politiques fiscales dans un contexte de mondialisation marqué par l'ouverture et la libéralisation toujours plus grandes des marchés entraînant une fictivité des frontières. L'impôt, qui, à l'origine, était édicté en fonction de spécificités nationales, doit aujourd'hui, largement évoluer et être pensé en accord avec les politiques et objectifs de l'Union<sup>1036</sup>. Dans le cas contraire, le risque est grand. La concurrence fiscale dommageable en témoigne, ainsi que la multiplicité des entraves fiscales aux activités économiques transfrontalières.

780. La Commission n'a pas seulement revu, dans le sens d'une modération, le procédé d'intégration européenne de la fiscalité directe. Elle a également rappelé le principe de subsidiarité. Celui-ci a refait son entrée en scène très explicitement dans le cadre de la nouvelle stratégie adoptée par cette dernière dès 1990 puis confirmée en 1996 lors du Conseil de Vérone, qui s'insère dans une approche globale, décidée par la Commission en vue de permettre l'adoption d'un paquet de mesures par les États, afin que chacun d'entre eux puisse y trouver un intérêt ainsi que l'Union.

781. La Commission a retiré les leçons découlant des échecs précédents. Elle décide de changer d'optique dans sa communication sur la fiscalité des entreprises de 1990<sup>1037</sup>. Elle propose que, sans préjudice du principe de subsidiarité, toutes les initiatives prises dans ce domaine s'inscrivent dans le cadre d'un processus consultatif associant les États membres<sup>1038</sup>. Elle use du principe de subsidiarité, afin de sécuriser les États, quant à la préservation de leurs

---

<sup>1036</sup> En ce sens, v. notamment GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, pp.119-120. L'auteur soutient notamment que : « (...) l'autodiscipline des Etats ne peut qu'être collective car dans un marché libre et sans frontières, un Etat ne peut à l'évidence demeurer longtemps vertueux tout seul. (...) Quant à l'orientation même des politiques fiscales, elle doit être de plus en plus pensée dans le contexte du développement du marché unique et de l'Union économique et monétaire ».

<sup>1037</sup> COMMISSION EUROPENNE, « Les orientations en matière de fiscalité des entreprises », SEC (90) 601 du 18 avril 1990.

<sup>1038</sup> COMMISSION EUROPENNE, idem.

compétences dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises. Elle a ainsi réussi à faire adopter deux directives et une convention le 23 juillet 1990, dont la proposition avait été faite trente ans auparavant. La Commission a parfaitement intégré le fait que la volonté des États de préserver leur souveraineté fiscale constituait le principal blocage à toutes avancées dans ce domaine. Elle a su outrepasser cet obstacle, en usant du principe de subsidiarité. Ce principe est, certes, très ambigu. Toutefois, dans son interprétation, il est susceptible d'être perçu comme favorisant l'action principale des États membres et de façon corrélative, comme limitant celle de la Communauté. Dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union pourra intervenir « *seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union* »<sup>1039</sup>.

782. Un sursaut d'harmonisation fiscale est visible avec le rapport Ruding de 1992 ayant eu en charge d'examiner les relations entre le régime de fiscalité des entreprises et le marché intérieur naissant. Les recommandations de ce Comité n'ont pas été suivies par la Commission européenne qui choisit en 1997 dans une communication<sup>1040</sup> de développer l'approche qu'elle avait adoptée en 1990. Cette approche repose sur la combinaison principe de subsidiarité-coordination. L'adoption du « paquet fiscal » cette même année, a donné une nouvelle dimension aux discussions. Il est devenu le symbole de nouveaux instruments envisagés par la Commission, en vue de faciliter l'obtention du vote à l'unanimité des États membres. Ces instruments s'insèrent eux-mêmes dans la nouvelle stratégie adoptée par cette dernière, qui abandonne l'optique de l'harmonisation fiscale pour s'orienter vers un objectif de coordination des politiques fiscales des États membres dans la mise en œuvre d'une approche globale proposant un paquet de mesures en vue de permettre que l'Union comme chacun des États y trouve son propre intérêt. La principale innovation réside dans l'adoption du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, voué à lutter contre la concurrence fiscale dommageable à laquelle se livrent les États entre eux, afin d'attirer les activités économiques et les investissements. Le paquet fiscal a été justifié par la nécessité d'une action coordonnée au niveau européen, pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable, ce qui contribuerait à la réalisation de certains objectifs comme la réduction des distorsions existantes au sein du marché unique, l'évitement de pertes trop importantes de recettes fiscales ou l'orientation des structures fiscales dans un sens plus favorable à l'emploi. Le choix a été fait de lier, de façon indissociable, ces trois domaines d'action dans le cadre plus global de la politique fiscale de l'Union. Cela, afin de rassurer les États, en leur garantissant le maintien de leurs recettes fiscales permis par l'adoption de mesures en vue de lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Dans l'optique de cette approche globale, trois domaines de la fiscalité directe étaient visés, la fiscalité directe des entreprises ayant fait l'objet d'un Code de conduite, la fiscalité des revenus de l'épargne et le problème des retenues à la source sur les paiements transfrontaliers des intérêts et redevances entre entreprises associées ayant fait l'objet d'une proposition de directive<sup>1041</sup>.

---

<sup>1039</sup> Le terme de subsidiarité n'apparaît pas dans les premiers traités. Il ne fait qu'une apparition en 1986 dans l'Acte unique européen. Cette notion va connaître un véritable essor dans les années 1990. Le Traité de Maastricht introduit le principe de subsidiarité au sein de l'article 5 du traité instituant la Communauté européenne. Ce principe a ensuite été repris dans l'article 3B inséré dans le Traité de Maastricht. Un protocole consacré aux principes de subsidiarité et de proportionnalité a été annexé au traité d'Amsterdam. Le traité de Lisbonne consacre ce principe comme étant un principe fondamental de l'Union au sein de l'article 5 alinéa 3 TUE (ex. art. 5 TCE) parallèlement aux principes d'attribution et de proportionnalité.

<sup>1040</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne. Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (97) 495 du 1<sup>er</sup> octobre 1997, 16 pages.

<sup>1041</sup> Le 3 juin 2003, le Conseil a adopté la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents basée sur une proposition de la Commission (COM (1998) 67 final du 4 mars 1998). Quant à la proposition de

783. En réalité, cet objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable n'est que l'objectif primaire de cette nouvelle méthode d'intégration fiscale. La coordination fiscale va progresser dans le sens d'un élargissement de son champ d'application voué à dépasser l'objectif initial de lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

## **B) La concrétisation de l'élargissement du champ d'application de la méthode de coordination fiscale**

784. En 1999/2000, le Conseil qui souhaitait compléter les travaux en cours sur le paquet fiscal a invité la Commission à réaliser une étude exhaustive sur la fiscalité des entreprises. La Commission l'a effectué<sup>1042</sup> en formulant deux objectifs. Il s'agit, en premier lieu, de l'adaptation de la fiscalité des entreprises à un nouvel environnement économique qui s'est largement transformé depuis le début des années 90<sup>1043</sup>, ce qui a eu pour conséquence un accroissement de l'importance de tous les éléments des régimes d'imposition des entreprises dans la mesure où les États vont se concurrencer en usant de la fiscalité pour attirer l'activité économique et les investissements sur leur territoire. Il s'agit de la concurrence fiscale accrue par le phénomène de mondialisation qui s'est fortement développé à cette même période. Les États membres, en se comportant ainsi, vont viser un intérêt strictement national alors même que la fiscalité doit être considérée, dans le cadre européen, comme devant soutenir et renforcer les autres objectifs des politiques de l'Union notamment devenir « l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde »<sup>1044</sup>. Ceci nécessite que la politique fiscale ne soit pas un obstacle à la réalisation de cet objectif stratégique, mais, au contraire, un instrument qui permette de promouvoir d'autres politiques européennes. La Commission en ayant eu conscience très rapidement, avait déjà, dès 1996, engagé la politique fiscale de l'Union dans une voie nouvelle en identifiant trois grands enjeux que sont : la stabilisation des recettes fiscales des États membres, le bon fonctionnement du marché unique et la promotion de l'emploi. La fiscalité des entreprises, devient, de ce fait, un élément important à prendre en considération afin de l'adapter à un environnement économique en constante évolution et également afin de permettre que celle-ci ne soit non pas un frein, mais, au contraire, une contribution à la compétitivité internationale des entreprises de l'Union européenne.

---

directive modifiant la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2003) 841 final du 30 décembre 2003, 13 pages, elle a été retirée le 18 septembre 2010. Une nouvelle proposition a été formulée en novembre 2011. La directive sur l'imposition des revenus de l'épargne a été adoptée en juin 2003 et est mise en œuvre le depuis 1er juillet 2005. La Commission européenne a adopté le 13 novembre 2008 une proposition de modification de la directive sur la fiscalité de l'épargne en vue de combler les lacunes du texte et de mieux prévenir l'évasion fiscale. V. Proposition de directive modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts, COM(2008) 727 final du 13 novembre 2008, 55 pages. V. également SEC(2008) 2767 et SEC(2008) 2768.

<sup>1042</sup> V. COMMISSION EUROPÉENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, « La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur », SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, 826 pages. V. également Rapport des services de la Commission sur « La fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur », SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, 826 pages.

<sup>1043</sup> V. COMMISSION EUROPÉENNE, « 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 du 23 octobre 2001, pp. 4-5.

<sup>1044</sup> Conseil européen de Lisbonne, mars 2000.

785. Cet objectif est indéniablement lié au second que s'est fixé la Commission. Il s'agit de la suppression des obstacles fiscaux entravant l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur. Cet objectif se traduit par la garantie que les systèmes fiscaux applicables aux entreprises, introduisent le moins de distorsions possibles au niveau des décisions économiques des agents, et que, les activités économiques transfrontalières dans le marché intérieur ne soient plus entravées par les obstacles importants résidant dans le domaine de l'impôt sur les sociétés susceptibles d'entraîner des charges fiscales supplémentaires pour les entreprises et autres coûts de mise en conformité liés à l'extension des activités à plus d'un État membre venant altérer la compétitivité internationale des entreprises de l'Union<sup>1045</sup>. Cela peut s'expliquer très simplement.

786. Les entreprises du fait de la mise en place du marché unique ont tendance, au sein de leurs activités, à considérer le marché européen comme un seul marché, un marché unifié. Or, au sein de ce marché unifié, réside vingt-sept systèmes fiscaux différents, *de facto*, vingt-sept corps de règles différentes auxquelles les entreprises doivent se conformer. Ceci implique nécessairement d'importants coûts de mise en conformité pour ces dernières. Cette situation leur nuit doublement. Elle porte atteinte à l'efficacité économique de leurs stratégies et de leurs structures. Elle contribue également à la constitution de barrières importantes à l'activité économique transfrontalière des entreprises censée être permise par la mise en place du marché intérieur impliquant une liberté de circulation et de concurrence. Pour ce faire, la Commission, a envisagé une stratégie à deux niveaux que sont les mesures ciblées visant des domaines spécifiques en guise de première étape<sup>1046</sup>, afin d'améliorer la législation existante de l'Union en matière d'impôt sur les sociétés dont « *il conviendra d'assurer l'application uniforme moyennant un recours à des initiatives non législatives (« soft law ») appropriées et une coopération étroite avec toutes les parties prenantes* »<sup>1047</sup>. Toutefois, ces mesures ciblées, même si elles permettent la résolution d'un certain nombre d'obstacles fiscaux, nécessitent une approche plus globale en vue d'une solution définitive aux distorsions créées par la coexistence de vingt-sept régimes fiscaux différents.

787. C'est l'esprit de la proposition de la Commission consistant en la « *mise en place d'un corps de règles unique en matière d'impôt sur les sociétés, autorisant la définition d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés pour toutes les activités dans l'Union européenne des entreprises multinationales* »<sup>1048</sup>. Ceci permettrait la suppression de l'essentiel des obstacles fiscaux aux activités économiques transfrontalières dans le marché unique. Il s'agit du nouvel objectif, pour le moins ambitieux, de la Commission européenne. L'assiette commune pour l'imposition des sociétés implique une consolidation des assiettes qui se traduit par une assiette uniforme passant par une harmonisation de la base de calcul et une simplification de l'assiette qui doit être la plus large possible. Le recours à l'ACCIS est envisagé comme une option. Quant à l'assiette consolidée, elle est appréhendée comme devant être répartie de façon juste et équitable entre les États membres. Ce projet, s'il se réalise, permettra d'établir un résultat fiscal consolidé pour les groupes de sociétés disposant d'établissements et de filiales dans différents États de l'Union. Les entreprises ayant des activités transfrontalières au sein de l'Union pourront notamment amoindrir leurs coûts administratifs et de gestion, ce qui augmentera la compétitivité des entreprises européennes. L'ACCIS assurera également une plus grande transparence fiscale entre les vingt-sept systèmes fiscaux nationaux dès lors qu'une assiette commune aux États membres facilitera la comparaison de leurs taux d'imposition.

---

<sup>1045</sup> COM (2001) 582, *idem*, pp. 12-19.

<sup>1046</sup> *Idem*, pp. 14-19.

<sup>1047</sup> *Idem*, p. 14.

<sup>1048</sup> *Idem*, p. 20.

788. Une fois de plus, afin que les États membres ne soient pas tentés de rejeter cette proposition en revendiquant la préservation de l'exercice exclusif de leur compétence fiscale, la Commission a laissé la fixation des taux de l'IS du ressort des États membres<sup>1049</sup>. En cela, elle limite le degré d'intégration de la fiscalité directe à l'échelle européenne alors même que cette base commune recèle des avantages indéniables pour les États membres qui verront le rétablissement de leur souveraineté budgétaire et fiscale<sup>1050</sup>. Les États garderont, en effet, la main mise sur leurs systèmes fiscaux, en décidant de leur taux d'imposition, mais, en bénéficiant en même temps, d'un système fiscal plus simple en accord avec les principes des traités. La mise en place de l'ACCIS permet une suppression des obstacles fiscaux aux activités transfrontalières des entreprises et notamment des discriminations, ce qui réduira considérablement le nombre des condamnations prononcées par la Cour de justice à l'égard des États membres dont les systèmes fiscaux nationaux comportent encore de très nombreuses lacunes.
789. Malgré le rétablissement de la souveraineté fiscale et budgétaire qu'autorise la mise en place d'une assiette commune, la Commission continue d'anticiper les craintes exprimées par les États s'agissant du respect de leur pleine souveraineté fiscale, en confirmant à chaque occasion, dans chaque communication sur ce sujet qu'elle « n'entend pas étendre les travaux relatifs à l'assiette pour y adjoindre une discussion sur les taux et cette position reste d'actualité ». En 2007, elle clôture sa communication par un dernier retour sur ce point d'importance pour les États, en ajoutant qu'« *en tout état de cause, la Commission tient à rappeler qu'il n'est pas dans son intention d'étendre ces discussions pour couvrir la question des taux d'imposition* »<sup>1051</sup>. Cette précision est presque devenue une clause de style par son caractère redondant. La Commission a choisi de laisser la fixation des taux d'imposition des sociétés aux États membres du fait des craintes exprimées par certains d'entre eux, ce qui pourrait entraîner un rejet de ce projet très ambitieux nécessitant l'unanimité du Conseil. Ces derniers appliqueraient ainsi leur taux d'imposition national à la fraction de la base d'imposition globale qui leur aura été octroyée conformément au mécanisme de répartition préalablement décidé.
790. Pour permettre ces avancées, fortement limitées par la volonté des États de préserver leur souveraineté fiscale aidée par la nécessité de l'unanimité dans ce domaine, la Commission a envisagé deux possibilités. La première est de recourir au mécanisme de coopération renforcée prévu par le traité de Nice si l'unanimité de l'ensemble des vingt-sept États membres est impossible à obtenir. La deuxième possibilité est de faire que la base commune fiscale nécessaire à l'amélioration du fonctionnement du marché intérieur, soit l'objet d'une décision prise sur la base d'un vote à la majorité qualifiée<sup>1052</sup>. Une suppression de la nécessité de l'unanimité, dans ce cas, facilitera la mise en place de l'ACCIS soutenue par la Commission, comme étant le moyen le plus efficace pour les entreprises de surmonter les difficultés liées à la coexistence de vingt-sept régimes fiscaux distincts étant encore, et plus encore avec l'élargissement, source de coûts de conformité élevés pour les entreprises et, à

<sup>1049</sup> La Commission avait rappelé dans sa communication concernant la « Politique fiscale de l'Union européenne -Priorités pour les prochaines années », COM (2001) 260 final du 23 mai 2001 que « *conformément au principe de subsidiarité, il appartient aux Etats membres de fixer le niveau d'imposition dans ce domaine* ». Cela a été rappelé dans les communications suivantes traitant de l'ACCIS notamment dans la communication COM (2001) 582 final du 23 octobre 2001. Elle a maintenu cette formule dans l'ensemble des communications afférentes à ce point.

<sup>1050</sup> AUJEAN M., « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s.

<sup>1051</sup> Communication de la Commission, « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM (2007) 223 final du 2 mai 2007, p. 7 et p. 9.

<sup>1052</sup> COMMISSION EUROPENNE « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants », COM (2003)726 final du 24 novembre 2003, p. 5.

l'origine des problèmes liés à l'imposition des sociétés sur le marché intérieur. Elle profite, dans cette communication de 2003, de l'occasion qui lui est donnée, de tirer un premier bilan des initiatives prises s'agissant des mesures qu'elles avaient proposées en 2001. Elle va également relancer celles qui n'ont pas encore produit d'effet alors qu'elles sont nécessaires au bon fonctionnement du marché intérieur et à la promotion de l'emploi, à la croissance économique durable et au bien-être dans l'UE. Ceci passe par une plus grande coordination des politiques fiscales des États membres, en vue d'un strict respect des principes, prévus au Traité, dans le domaine de la fiscalité sous peine de sanctions et des procédures d'infraction lancées à l'encontre des États.

791. La communication de la Commission de 2005, répond aux mêmes objectifs, à savoir décrire l'ensemble des initiatives en cours dans le domaine fiscal s'inscrivant dans une démarche cohérente visant à soutenir les objectifs fixés lors du Conseil européen de Lisbonne. Ce document s'inscrit dans la proposition de la Commission de donner un nouvel élan à la stratégie de Lisbonne renouvelée en mettant l'accent sur la croissance et l'emploi<sup>1053</sup>.

792. La politique fiscale est considérée comme nécessaire, voire primordiale à une bonne réalisation de ces objectifs. La Commission estime encore et toujours qu'un certain degré de compétition fiscale est bénéfique, mais que le principal objectif de tout système fiscal est de garantir le volume des recettes nécessaires pour financer les services publics. Or, dans le contexte de l'Union, la coexistence de systèmes fiscaux différents ne fait qu'engendrer des coûts supplémentaires liés à une adaptation nécessaire pour se conformer à toutes les règles fiscales ce qui se traduit par « *une impossibilité de répartir plus efficacement les ressources et par l'absence d'« environnement concurrentiel équitable »* »<sup>1054</sup>.

793. Les nombreux obstacles fiscaux empêchent les entreprises de profiter pleinement des avantages du marché intérieur unifié et pleinement concurrentiel. Ce dernier constitue, en réalité, une coexistence, une compilation de multiples marchés nationaux provoquée par des différenciations inhérentes aux dispositifs fiscaux nationaux. Une fois de plus, elle confirme sa stratégie à deux niveaux tout en formulant un bilan des mesures ciblées et en rappelant son ambition de la mise en place de l'ACCIS.

794. Enfin, la communication de la Commission de 2006<sup>1055</sup>, confirme la volonté de la Commission de la mise en place de l'échelle européenne d'une assiette imposable unique à l'ensemble de l'Union. Celle-ci viendrait éradiquer vingt-sept assiettes, ce qui à la fois simplifiera et élargira la base d'imposition des sociétés et favorisera une plus grande compétitivité des entreprises de l'Union ce qui permettra d'accroître la croissance et l'emploi, par la suppression des obstacles fiscaux résidant encore au sein du marché intérieur. Il est désormais admis que l'imposition directe a clairement une incidence sur le fonctionnement du marché commun devenu marché intérieur. L'incidence est négative, car source de nombreuses distorsions, affectant sérieusement le bon fonctionnement du marché intérieur et la bonne réalisation des objectifs de Lisbonne dans un contexte où le refus des États membres à l'égard d'initiatives nécessaires et approfondies dans ce domaine réside dans la protection de leurs recettes fiscales. Cet objectif est maintenu. La Commission a présenté en 2007, un rapport sur l'état d'avancement du projet consistant à introduire une assiette de l'impôt sur les sociétés

---

<sup>1053</sup> V. COMMISSION EUROPEENNE, « Actions communes pour la croissance et l'emploi : le programme communautaire de Lisbonne », COM (2005) 330 final du 20 juillet 2005, 12 pages et SEC(2005) 981. V. également « Travaillons ensemble pour la croissance et l'emploi- Un nouvel élan pour la stratégie de Lisbonne », COM (2005) 24 final du 2 février 2005, 34 pages et SEC (2005) 192 ; SEC (2005) 193.

<sup>1054</sup> V. étude « *European Tax Survey* », SEC (2004) 1128 (2) ; v. « La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne », COM(2005) 532 final du 25 octobre 2005, p. 4.

<sup>1055</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne : Avancement des travaux et programme futur pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM (2006) 157 final du 5 avril 2006, 18 pages.

commune aux États membres. Elle reste convaincue qu'une approche globale passant par la mise en œuvre de l'ACCIS reste la solution susceptible d'« *apporter les améliorations globales les plus sensibles au regard des problèmes liés à l'imposition des profits des sociétés opérant dans le marché intérieur* »<sup>1056</sup>. L'ACCIS devrait ainsi contribuer grandement à la réussite du marché intérieur, à l'amélioration de la croissance et de l'emploi et au renforcement de la compétitivité des entreprises de l'Union dans un monde globalisé, conformément à la stratégie de Lisbonne<sup>1057</sup>. Alors qu'elle aurait dû intervenir en 2008, l'ACCIS a fait l'objet d'une proposition de directive en mars 2011. Les effets d'une telle proposition sont primordiaux au regard notamment de la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen<sup>1058</sup>.

795. Malgré l'utilisation de la méthode de coordination fiscale en vue de l'élimination des obstacles fiscaux à l'activité transfrontalière des entreprises, le lien entre cette méthode et son objectif initial à savoir la lutte contre la concurrence fiscale dommageable est maintenu.

## **II/L'effectivité du maintien du lien entre coordination fiscale et concurrence fiscale dommageable**

796. Pour être acceptée par les États membres, la méthode de la coordination met systématiquement en avant la suppression effective de la concurrence fiscale dommageable comme préalable à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale communautaire (A). En réalité, la suppression de la concurrence fiscale dommageable est intimement liée à la réalisation des stratégies globales de l'Union européenne (B).

### **A) La résolution de la problématique de la concurrence fiscale dommageable, préalable indispensable à la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne**

797. La concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne n'est pas absente de cette épopée, bien au contraire. Divers éléments dans la décennie 90 ont contribué à une intensification de la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne. Il s'agit notamment de l'accélération du processus de mondialisation, et du renforcement de l'intégration européenne qui a favorisé une plus grande mobilité des personnes, des marchandises et également des capitaux. Ces deux aspects contribuent à la mise en œuvre d'une concurrence entre les systèmes fiscaux nationaux<sup>1059</sup>. Pour ce qui est de l'Union européenne, une plus grande intégration des marchés ainsi qu'une plus grande mobilité des personnes et des capitaux ont largement accru ce phénomène de concurrence fiscale ayant connu une intensification du fait de plusieurs éléments spécifiques à l'Union. Nous pouvons évoquer l'achèvement du marché unique, avec l'abolition au 1<sup>er</sup> janvier 1993, des frontières intérieures de l'Union ; l'introduction de l'euro ayant facilité les comparaisons de prix et de coûts entre

---

<sup>1056</sup> Communication de la Commission, « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM (2007) 223 final du 2 mai 2007, pp. 3-4.

<sup>1057</sup> Idem, pp. 3-4.

<sup>1058</sup> Renvoi Deuxième Partie, Titre second, Chapitre second.

<sup>1059</sup> LE CACHEUX J., Les Français et l'impôt, Odile Jacob, La documentation française, Coll. Débat public, 2008, p. 137.

pays membres ; et l'élargissement de 2004-2007, ayant admis dans l'Union des pays « *aux secteurs publics beaucoup plus petits et à la protection sociale moins généreuse que celle des anciens membres de l'Europe des 15* »<sup>1060</sup>.

798. L'achèvement du marché intérieur qui nécessite une suppression des barrières fiscales aux activités transfrontalières et la réticence des États à envisager une véritable stratégie fiscale européenne sont intimement liés.

799. La Commission européenne, dans sa communication de 2003, fait état du lien entre ces deux domaines. Elle affirme, s'agissant de la fiscalité directe des entreprises dans l'Union, plus particulièrement de la mise en place de l'ACCIS, que les États membres ont obtenu une préservation de leurs recettes fiscales grâce à l'adoption du Code de conduite. De ce fait, ils ne sont plus en mesure de revendiquer cet argument pour s'opposer à une suppression collective et européenne des obstacles fiscaux présents sur le marché intérieur. Il est ainsi, grand temps, d'élargir l'objet et le champ d'application de la méthode de coordination fiscale. Celle-ci était prioritairement axée sur la suppression de la concurrence fiscale dommageable. Il est désormais indispensable de donner la priorité à d'autres objectifs de politique fiscale européenne importants et admis de tous qui sont notamment le bon fonctionnement du marché intérieur, la promotion de l'emploi, la croissance économique durable et le bien-être dans l'Union<sup>1061</sup>. La mise en place d'une assiette d'imposition commune à l'ensemble des États membres soutenue ardemment par la Commission européenne l'est également par le Parlement européen<sup>1062</sup> et par le Comité économique et social européen<sup>1063</sup>.

800. Toutefois, contrairement à ce que nous pourrions croire, la mise en place d'une base commune consolidée d'imposition n'est pas complètement distincte de la lutte menée par les institutions européennes, en particulier par la Commission, contre la concurrence fiscale dommageable. L'assiette commune d'imposition est susceptible de procurer de très nombreux avantages tels<sup>1064</sup> : l'accroissement de la compétitivité internationale des entreprises européennes ; la réduction des coûts de mise en conformité ; la création facilitée des restructurations d'entreprises et de groupes à l'échelle de l'Union ; la réduction de la prise en compte des considérations fiscales dans les décisions économiques des agents ; la réduction des prix pour les consommateurs ainsi que les effets positifs sur les recettes fiscales étatiques. Ces avantages ne sont pas très éloignés de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Il ne s'agit pas, en l'espèce, de mettre en œuvre une harmonisation fiscale au sens commun du terme à savoir en homogénéisant l'ensemble du processus d'imposition des entreprises. Cette proposition s'intéresse uniquement à la base d'imposition. Cela signifie que la mise en place de l'assiette commune n'empêchera pas la mise en œuvre d'une concurrence fiscale entre les

---

<sup>1060</sup> LE CACHEUX J., *idem*, p. 139.

<sup>1061</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen (2003) 726 final, 24 nov. 2003, « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants », pp. 5-6. Nous nous permettons d'émettre une réserve quant au constat formulé par la Commission européenne, dans cette communication, d'une concurrence fiscale dommageable révolue, n'étant plus d'actualité. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable a effectivement été permise par la mise en œuvre du Code de bonne conduite, mais ce fléau n'a pas été complètement éradiqué. Au contraire, ce dernier a montré une accentuation, ces dernières années, avec notamment, l'élargissement aux dix nouveaux États membres d'Europe de l'Est en janvier 2004 puis à deux autres en janvier 2007.

<sup>1062</sup> Celui-ci a adopté le rapport « Bersani » de 2005 sur la fiscalité des entreprises dans l'Union européenne, v. Résolution du Parlement européen sur la fiscalité des entreprises dans l'Union européenne : une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (2005/2121 (INI)), 13 décembre 2005.

<sup>1063</sup> Il a émis un avis sur « la création d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés » qui va dans le sens de la Commission. Il soutient les travaux de cette dernière s'agissant de la mise en place de l'ACCIS.

<sup>1064</sup> V. notamment AUJEAN M., « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », *Gazette du palais*, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s.

États, mais qu'elle écartera toute forme de concurrence dommageable<sup>1065</sup>.

801. De surcroît, ces objectifs généraux ont été formulés et acceptés dès 1996, lors du Conseil ECOFIN informel de Vérone<sup>1066</sup>. Nous en déduisons le fait que le premier rapport du commissaire Monti, en avril 1996, en prélude au Conseil des ministres de l'Économie et des Finances, signe l'ouverture du débat dans l'Union européenne s'agissant de l'existence d'une concurrence fiscale dommageable en son sein. C'est dans ce même cadre que trois grands enjeux ont été identifiés dans un contexte ayant vu la naissance du marché intérieur caractérisé par la liberté de circulation des personnes, des services et des capitaux.

802. Dans le prolongement de ces discussions, la Commission a été chargée de présenter un document de travail et de réflexion regroupant un certain nombre de propositions visant à réduire la concurrence fiscale dommageable entre les États membres. Cela a donné lieu, à l'adoption à l'unanimité des ministres des Finances de l'Union européenne le 1<sup>er</sup> décembre 1997, d'un ensemble de mesures dénommé « paquet fiscal », afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne à la suite du document de travail de la Commission dont l'instrument principal reste l'adoption du Code. Lors de son adoption par le Conseil, ce dernier a reconnu qu'une concurrence loyale pouvait avoir des effets bénéfiques. Le Code n'a été, de ce fait, spécifiquement conçu que pour permettre la reconnaissance et l'élimination de mesures fiscales nationales qui faussent la localisation des activités économiques dans la Communauté notamment par le fait qu'elles entravent les principes communautaires prévus au Traité tel le principe de non-discrimination, en visant uniquement les non-résidents et en leur accordant un traitement fiscal plus favorable que celui qui est normalement applicable dans l'État membre en cause. Le Code a permis l'établissement de critères spécifiques pour permettre l'inventaire de ces mesures fiscales considérées comme potentiellement dommageables. Le Code de conduite a entraîné une double exigence à l'égard des États membres. Ces derniers doivent, en effet, s'abstenir d'instaurer de nouvelles mesures fiscales dommageables, il s'agit du « gel », et également modifier leurs dispositions ou pratiques considérées comme préjudiciables en application des principes posés par le Code, il s'agit du « démantèlement ». Par la référence aux « mesures », le Code vise les mesures législatives, mais également réglementaires et administratives, ayant ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de l'Union européenne. Le groupe « code de conduite » a été mis en place lors de la réunion du Conseil du 9 mars 1998, et assure depuis le suivi du gel et de la mise en œuvre du démantèlement, en faisant régulièrement rapport au Conseil.

803. Aussi, la suppression des mesures fiscales dommageables vise à rassurer les États quant à la préservation de leurs recettes fiscales. Néanmoins, ces derniers se doivent de franchir une étape en acceptant d'élargir le champ d'application de la méthode de coordination fiscale qui ne peut se résumer à l'adoption d'un Code de conduite. Cette adoption n'est qu'un préalable à la réalisation d'objectifs plus globaux. Nous songeons spécifiquement à la suppression des entraves fiscales portant atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur. L'ACCIS, qui est à intégrer dans la méthode de coordination dès lors qu'elle ne relève pas de l'harmonisation traditionnelle, est en mesure de réaliser cet objectif tout en maintenant une concurrence fiscale loyale entre les États membres.

---

<sup>1065</sup> En ce sens, v. notamment AUJEAN M., *idem*, p. 4 et s.

<sup>1066</sup> Pour un développement, v. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », COM (1997) 564 du 5 novembre 1997.

## **B)Le caractère indéniable du lien entre concurrence fiscale dommageable et réalisation des objectifs globaux de l'Union européenne**

804. Dès 1996, la Commission avec ses multiples propositions dans le cadre de son approche globale a conduit l'Union à faire de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, un objectif prioritaire. Cette priorité se retrouve, en réalité, dans les trois grands enjeux de la politique fiscale de l'union identifiés à Vérone.
805. En premier lieu, s'agissant de la volonté de stabilisation des recettes fiscales des États membres, elle n'est permise, que par une lutte contre la concurrence fiscale dommageable ayant pour effet, une perte de recettes des États subissant les nombreuses délocalisations d'activités économiques et d'investissement vers des États à fiscalité plus avantageuse. Ces pertes sont facilitées par la plus grande mobilité permise par le renforcement de l'intégration européenne. Cette perte de recettes est également concomitante aux incidences négatives de la concurrence fiscale<sup>1067</sup> dont fait partie, notamment, la mise en place par les États d'une véritable politique de « moins-disant » fiscal. La baisse continue des taux d'impôt sur les sociétés depuis plusieurs années le démontre. Cette situation fait courir le risque de l'insuffisance des offres de biens et de services publics dès lors que l'abaissement de l'imposition est déterminé en fonction de considérations extérieures et non strictement nationales<sup>1068</sup>. La stabilisation des recettes fiscales des États membres est ainsi une nécessité face à « *des mesures de concurrence conduisant à la disparition de bases fiscales* »<sup>1069</sup>.
806. En second lieu, s'agissant de l'objectif du bon fonctionnement du marché unique, il ne sera possible qu'au travers, une fois de plus, de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Il faut se rappeler que l'introduction du marché intérieur en 1993 a profondément modifié le contexte dans lequel s'insèrent les systèmes d'imposition des entreprises des États membres. Le Comité Ruding avait, déjà, à l'époque, dans son rapport, formulé des craintes très sérieuses quant à la perspective d'un accroissement de la concurrence fiscale dans un marché unique sans frontières intérieures. Malgré les travaux ayant donné lieu à l'adoption du « paquet fiscal » et notamment au Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, en vue de lutter contre ce phénomène, la Commission a pu considérer que « *dans un marché unique de plus en plus intégré dont on se préoccupe d'abolir les formes dommageables de concurrence fiscale, les effets concurrentiels des caractéristiques générales des systèmes européens d'imposition des entreprises deviennent significativement plus importants. Le marché intérieur a donc tendance à aviver la concurrence fiscale générale et il faut donc évaluer quels bienfaits en matière de prospérité cette concurrence accrue apporte* »<sup>1070</sup>. Les États craignent une perte de recettes fiscales, du fait d'une plus grande mobilité des services, personnes et capitaux. Ils ont, de ce fait, tendance à instituer, dans leur législation fiscale, des règles fiscales susceptibles de constituer des entraves au bon fonctionnement du marché unique. La suppression de ces entraves fiscales nécessite une révision de leur législation fiscale, susceptible d'aboutir à une concurrence fiscale dommageable.

---

<sup>1067</sup> V. notamment les effets négatifs de la concurrence fiscale, *in* Première Partie, Titre second, Chapitre premier.

<sup>1068</sup> LE CACHEUX J., Les Français et l'impôt, Odile Jacob, La documentation française, Coll. Débat public 2008, p. 138.

<sup>1069</sup> CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, Rapport présenté par Edouard Salustro, « La fiscalité directe et la compétition européenne », Les Editions des Journaux officiels, 1998, n° 23, p. 1-3.

<sup>1070</sup> COMMISSION EUROPEENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, « La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur », SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, p. 70.

807. En troisième lieu, s'agissant de l'objectif de la promotion de l'emploi, il est également intimement lié à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, dans la mesure où ce phénomène a entraîné une surimposition du travail<sup>1071</sup> et plus généralement des revenus les moins mobiles. Cela afin de compenser les pertes de recettes fiscales accrues au sein de l'Union européenne depuis l'achèvement du marché unique avec l'abolition des frontières internes de l'Union au 1er janvier 1993 autorisant une totale liberté de circulation au sein du marché intérieur. Les contribuables se sont vus offrir une liberté de choix s'agissant de leur régime d'imposition. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable permet ainsi, d'alléger, voire, d'éviter une surimposition du travail et par ricochet d'éviter une déformation des structures nationales d'imposition au profit des bases économiques les plus mobiles que sont les revenus du capital et des bénéfices des sociétés. Cela s'explique par le fait que, la concurrence fiscale dégrade la structure des prélèvements obligatoires en créant une césure entre les assiettes mobiles que sont les revenus des capitaux et des entreprises et celles moins mobiles que sont les revenus du travail. Cette situation de concurrence « *tend ainsi à rendre les systèmes fiscaux moins redistributifs, et la protection sociale généralement moins facile à financer* »<sup>1072</sup> et, de surcroît, elle accroît les difficultés inhérentes à la création d'emplois.

808. La concurrence fiscale se retrouve effectivement, dans les différents enjeux, identifiés par la Commission européenne, lorsqu'elle a fait le choix d'engager la politique fiscale de l'Union dans une nouvelle voie, en 1996. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable ne peut être détachée de la volonté de la Commission de supprimer les derniers obstacles fiscaux résidants dans le marché intérieur. La volonté de la Commission est bien, de permettre des avancées en matière de fiscalité directe des entreprises, indispensables à une parfaite réalisation de la stratégie de Lisbonne visant à un accroissement de la compétitivité, de la croissance et de l'emploi dans l'Union européenne. Pour cela, ses différents travaux depuis de très longues années, ont permis de trouver des moyens d'éliminer les obstacles liés à l'imposition des sociétés qui entravent l'efficacité et le bon fonctionnement du marché intérieur. Ses nombreux documents de travail, rapports et communications depuis 1962 en témoignent. Ses travaux et propositions allaient dans le sens de l'harmonisation fiscale communautaire de l'impôt des sociétés, nécessaire, selon elle, à de véritables conditions de concurrence au sein du marché européen, et ce, depuis la création des Communautés. Cette position a finalement été abandonnée. Les États se montrent réticents et la Commission lui préfère la méthode de la coordination dans le strict respect du principe de subsidiarité.

809. Dans un contexte de concurrence fiscale, les États n'étaient pas prêts à courir le risque de perdre des recettes fiscales en éliminant des dispositifs de leur législation fiscale édictés en vue d'attirer les investisseurs et formulés selon des considérations historiques et culturelles. Cela, même si leurs dispositions pouvaient aller à l'encontre des libertés fondamentales du Traité et autre principe de non-discrimination. La Commission, afin de permettre des avancées nécessaires dans ce domaine, a fait de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, l'étape préalable à une véritable politique fiscale européenne en matière de fiscalité directe<sup>1073</sup>. Toutefois, ce qui n'aurait dû être qu'une étape préalable à la mise en

---

<sup>1071</sup> Pour un développement, v. le paragraphe sur les incidences sur la fiscalité du travail, *in* Première partie Titre Second, Chapitre premier. Sur la promotion de l'emploi, V. également COMMISSION EUROPEENNE, Livre blanc de la Commission, « Croissance, compétitivité, emploi. Les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle », COM (93) 700, Suppl. Bull. CE n° 6/93.

<sup>1072</sup> LE CACHEUX J., Les Français et l'impôt, Odile Jacob, La documentation française, Coll. Débat public, 2008, p. 138.

<sup>1073</sup> En ce sens, v. DIBOUT P., « L'Europe et la fiscalité directe », LPA, n° 153, 1998, pp. 11-12 selon lequel « *face à une situation dont le résultat global est manifestement négatif (...), il importait de rétablir des conditions de concurrence normales dans un marché unique. Simultanément l'élimination de la concurrence fiscale dommageable constituait pour la plupart des Etats membres un préalable à toute initiative visant à s'attaquer aux obstacles fiscaux à l'activité transfrontalière des entreprises* ».

œuvre d'une véritable politique fiscale européenne constitue un objectif qui perdure et qui se trouve intimement lié à la méthode de la coordination fiscale. Cet objectif a vu son rattachement aux objectifs plus globaux de l'Union européenne. Ceci est l'assurance pour les États d'une préservation de leurs intérêts propres qui constitue la condition indispensable à toute avancée en matière d'intégration fiscale européenne<sup>1074</sup>.

810. Il s'agit, de la nouvelle stratégie adoptée par la Commission européenne depuis 1996 et appliquée depuis, consistant en une lutte de la concurrence fiscale dommageable comme préalable à toute initiative en vue de l'élimination des obstacles fiscaux au sein du marché intérieur. Cela s'explique par le fait que les États n'auraient jamais accepté la prise d'initiatives dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises sans être certains de pouvoir protéger leurs recettes fiscales, ce qui n'aurait pas été permis si des initiatives européennes en vue d'éradiquer la concurrence fiscale dommageable n'avaient pas été prises. L'objectif de lutte contre la concurrence fiscale a été maintenu. De manière tout à fait ingénieuse, la Commission a ajouté à cet objet fondateur de la méthode de la coordination, celui de l'élimination des entraves fiscales aux activités transfrontalières. Ces deux aspects constituent les deux faces d'un même concept : la coordination fiscale.

---

<sup>1074</sup> Le professeur Dibout relève que « l'idée directrice à cet égard est assez claire, la réduction de la concurrence fiscale permettrait de restaurer les recettes fiscales nationales et, à terme, un allègement des taux d'imposition pesant, particulièrement, sur le travail, ce qui contribuerait à la création d'emplois », idem, pp. 11-12.

## Conclusion Chapitre second

811. La méthode de la coordination fiscale connaît une évolution. Elle est marquée par le passage d'une méthode de type intergouvernementale vers une méthode plus européenne du fait d'une évolution de son objet qui passe de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable à l'élimination des distorsions et entraves fiscales en vue d'un meilleur fonctionnement du marché intérieur.
812. Dans les deux cas, cette méthode se distingue par sa souplesse due à son caractère éminemment politique qui prime la rigueur juridique. Le choix de la coordination fiscale ne marque pas un recul au regard de celui de l'harmonisation fiscale qui a été souhaitée dans le cadre du marché commun. Il s'agit, au contraire, d'une méthode ingénieuse mise en œuvre par la Commission européenne en vue de relancer la construction européenne et la politique fiscale européenne. Cette méthode est en mesure de répondre à ces objectifs dès lors qu'elle repose sur un équilibre strict entre le respect des intérêts étatiques et ceux de l'Union européenne. Cet équilibre était indispensable dans le contexte de l'union économique et monétaire marqué par un renforcement de l'intégration des politiques économiques, budgétaires et monétaires des États membres. Son caractère politiquement incitatif est le gage de sa réussite.
813. La méthode de la coordination est illustrée en matière fiscale par l'adoption du paquet fiscal. Cet instrument est significatif d'une approche globale centrée sur les intérêts étatiques. La preuve en est rapportée par l'adoption du Code de bonne conduite en matière de fiscalité directe des entreprises qui constitue un instrument non juridiquement contraignant. Il révèle l'aspect politique prédominant dans le cadre de cette méthode d'intégration fiscale. Cet aspect est essentiel à la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne qui soit acceptée par les États membres. Cette acceptation prend la voie du caractère prioritaire attribué à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable dissimulée par le caractère global des mesures annoncées. L'aspect politique est également effectif au regard du choix de recourir à la « *soft law* » et non à des instruments strictement juridiques et contraignants.
814. L'intérêt de cette méthode réside principalement dans son objet qui tend à se transformer progressivement. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable est l'objet initial de cette méthode, cela, en vue de rassurer les États s'agissant de la préservation de leurs recettes fiscales. Une fois cette étape réalisée, la Commission élargit l'objet de cette méthode en vue de l'élimination des distorsions fiscales portant atteinte à l'exercice d'activités transfrontalières par les entreprises européennes sur le marché intérieur. L'élargissement de l'objet de cette méthode donne lieu à une évolution du point de vue de sa nature : de strictement intergouvernementale elle s'inscrit désormais dans une démarche européenne en vue de la réalisation d'objectifs et de politiques européennes.
815. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable n'est pas occultée dès lors que la mise en œuvre de mesures fiscales nationales dommageables est intimement liée à création d'obstacles à l'égard de la réalisation des objectifs globaux de l'Union que sont la stabilisation des recettes fiscales des États membres, le bon fonctionnement du marché unique et la promotion de l'emploi. La liaison de l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable et de la réalisation d'objectifs globaux de l'Union participe du caractère politiquement incitatif de la méthode de coordination fiscale qui s'exprime au moyen de la forme des instruments employés comme des objectifs envisagés. Cette globalisation des intérêts en jeu et des objectifs attendus favorise l'acceptation des États membres qui prennent conscience des enjeux de la question fiscale à l'échelle européenne et non plus strictement nationale.

## Conclusion Titre second

816. La coordination fiscale est une méthode d'intégration non contraignante. Il peut paraître surprenant de qualifier la coordination fiscale de méthode d'intégration alors même que ce qui la caractérise est bien sa souplesse inhérente à son caractère non contraignant à l'égard des États membres. Néanmoins, cette qualification se trouve parfaitement justifiée.
817. Il s'agit d'une méthode atypique, œuvre de la Commission européenne qui a dû s'adapter au nouveau contexte dans lequel elle formulait ses propositions législatives à savoir le contexte de l'Union économique et monétaire. Ce contexte marqué par une intégration renforcée des politiques économiques, monétaires et budgétaires européennes ne pouvait que susciter de nombreuses réticences des États à l'égard d'une intégration de leurs fiscalités directes nationales en vue de la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne.
818. La fiscalité constitue le dernier domaine encore considéré comme souverain ce qui se traduit par le maintien d'une compétence exclusive des États membres.
819. Néanmoins, les premières décennies de l'organisation européenne ne permettent plus de nier les incidences de la fiscalité directe des entreprises sur la mise en œuvre et le bon fonctionnement du marché intérieur intégré.
820. De surcroît, la mise en place du marché intérieur a accru le phénomène de concurrence fiscale dommageable en permettant aux entreprises de profiter pleinement des avantages de ce dernier qui se voit ainsi se transformer en un marché de l'impôt. Les États subissent pleinement les forces du marché en tentant de limiter les pertes de recettes fiscales. Or, la préservation de celles-ci s'effectue, le plus souvent, par des mesures fiscales qui sont en contrariété avec les règles de bon fonctionnement du marché intérieur.
821. La Commission a dû trouver une alternative, en vue de préserver à la fois les intérêts étatiques et les intérêts de l'Union. C'est exactement ce à quoi répond la méthode de coordination au moyen de son caractère non contraignant. C'est une méthode complexe qui mêle de multiples interactions. L'esprit de cette méthode est de créer un équilibre entre ces multiples enjeux.
822. Pour cela, elle va attribuer une prédominance à l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable afin de rassurer les États. La réalisation de cet objectif se traduit par le choix d'une approche globale, mais centrée prioritairement sur les intérêts étatiques. Ces derniers se voient pleinement investis dans la résolution de ce problème. Cette nouvelle approche globale traduit le caractère politiquement incitatif de la méthode de coordination. C'est indéniablement ce qui a permis son succès ainsi que son évolution vers la résolution d'objectifs plus globaux et notamment la suppression des obstacles fiscaux à l'activité transfrontalière des entreprises européennes. Nous voyons la nature de cette méthode profondément évoluer. Elle devient progressivement une méthode européenne et non plus strictement intergouvernementale.
823. L'équilibre est atteint. Les intérêts étatiques sont préservés au moyen du recours à la « *soft law* » qui s'exprime par l'adoption d'instruments non juridiquement contraignants et axés sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Les intérêts européens sont également pris en considération au moyen d'une extension de l'objet et du champ d'application de cette méthode. Le lien indéfectible qui a été établi par la Commission européenne entre l'objectif

de lutte contre la concurrence fiscale dommageable et la réalisation d'objectifs et de politiques globaux de l'Union est une stratégie ambitieuse et ingénieuse. Les mesures qui ont été formulées dans le cadre de cette méthode non contraignante ont, pour la plupart, fait l'objet d'une adoption. Cela, alors même que les propositions fiscales européennes étaient bloquées par le vote à l'unanimité depuis des décennies.

824. Cet équilibre s'explique par l'esprit de la méthode de coordination fiscale qui a pour base les dispositifs nationaux et qui vise à les rendre compatibles entre eux et avec le traité. Il n'est pas question de substituer un système fiscal européen homogène aux dispositifs fiscaux nationaux, mais bien de permettre une coexistence efficace des divers systèmes fiscaux nationaux afin d'aboutir à une cohérence d'ensemble.

825. C'est exactement ce à quoi s'est attelée la Commission européenne en permettant l'adoption de mesures visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable entre les États. Elle s'est ainsi fondée sur les dispositifs fiscaux nationaux et elle a trouvé le moyen de les faire fonctionner ensemble. Cette cohérence était le préalable indispensable à la réalisation d'objectifs et de politiques plus globaux et européens en vue de la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne.

826. Cette méthode n'en est qu'à ses débuts. La preuve en est rapportée par la proposition de directive de 2011 formulée par la Commission en vue de mettre en place une assiette commune et consolidée de l'impôt sur les sociétés à l'échelle européenne. Cette proposition ne relève pas de l'harmonisation traditionnelle, mais bien de la méthode de coordination fiscale.

## Conclusion Première Partie

827. L'intégration fiscale positive est celle qui est acceptée expressément par les États membres. Elle est susceptible de prendre une double voie : celle de l'harmonisation fiscale et celle de la coordination fiscale.
828. L'harmonisation fiscale est susceptible d'être définie comme le remplacement des législations fiscales nationales au moyen de la création d'un corps législatif européen qui va primer les premières. Il s'agit d'une méthode d'intégration inefficace en matière de fiscalité directe des entreprises. Elle se heurte, en effet, aux réticences des États membres qui souhaitent, à tout prix, préserver l'exercice exclusif de leurs compétences dans ce domaine. Malgré son acceptation en matière de fiscalité indirecte, elle constitue une méthode révolue en matière de fiscalité directe des entreprises. De surcroît, malgré la volonté affirmée de la Commission d'harmoniser cet aspect de la fiscalité nationale dans le cadre du marché commun, celle-ci ne peut être justifiée juridiquement. Son tempérament préalable à son abandon était ainsi inévitable.
829. Toutefois, l'abandon de l'harmonisation fiscale ne traduit pas l'abandon de la volonté des institutions européennes de mettre en œuvre une véritable politique fiscale européenne. Il s'agit d'un domaine très sensible, car il affecte directement les prérogatives souveraines des États membres. Or, le développement de la construction européenne n'a fait que renforcer l'intégration des compétences étatiques. Plus qu'un simple domaine de compétence, la fiscalité directe des entreprises constitue le symbole de la volonté des États de préserver les dernières marques de leur souveraineté. En conséquence, l'harmonisation constitue effectivement une méthode d'intégration positive, mais qui n'a jamais été acceptée par les États membres dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises.
830. L'adoption des directives fiscales en 1990, longuement attendues, ont suscité l'enthousiasme voire l'engouement de la doctrine qui les a qualifiées de directives d'harmonisation leurrée par l'évocation de l'institution d'un « régime commun » dans leur intitulé. Cela, alors même qu'elles ne visent qu'à rapprocher certains aspects des fiscalités directes nationales applicables aux activités transfrontalières des entreprises afin d'éviter les doubles impositions. Leur portée minimale et leurs nombreuses lacunes nous permettent de qualifier leur contenu de rapprochement et non d'harmonisation des fiscalités nationales.
831. C'est la raison pour laquelle, la Commission a dû admettre le caractère révolu de cette méthode dans ce domaine et faire montre d'une grande ingéniosité afin de faire avancer la politique fiscale européenne bloquée depuis plusieurs décennies.
832. C'est ainsi qu'elle est arrivée avec une conception nouvelle : la coordination fiscale. Il s'agit d'une méthode non contraignante. C'est sa principale caractéristique. Malgré son insertion dans la catégorie des méthodes d'intégration fiscale acceptées par les États, celle-ci se distingue très nettement de l'harmonisation fiscale très rigide. Son caractère non contraignant naît principalement de la prise en compte par la Commission de l'aspect politique de cette question de l'intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises qui est éminemment politique.
833. Cette méthode a fait son entrée sur scène concomitamment à la réalisation des premières étapes de l'Union économique et monétaire et du passage au marché intérieur. Ce n'est pas hasardeux. Cela traduit la prise en compte, par la Commission, des craintes des États membres à l'égard d'un renforcement de l'intégration européenne. Elle fait preuve d'une

grande adaptation au regard du contexte et des incidences de celui-ci sur les États membres.

834. Cette attention portée par la Commission est le signe d'une évolution des méthodes d'intégration fiscales. Cette évolution est directement liée au contexte dans lequel elles s'insèrent. L'évolution des méthodes d'intégration fiscales est intimement liée à l'évolution de l'organisation européenne. Seule l'harmonisation fiscale avait pu être envisagée dans le cadre du marché commun. Le marché intérieur et la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire ont nécessité une évolution de cette méthode d'intégration qui a été abandonnée au profit de la coordination fiscale plus souple.
835. Il est intéressant de constater que ce domaine, qui relève encore de la compétence exclusive des États membres et qui n'a jamais fait l'objet de la moindre modification dans les traités qui se sont succédé, s'adapte aux évolutions de l'organisation européenne. La fiscalité directe des entreprises est absente des traités constitutifs et modificatifs. Seule une disposition lui est applicable par extension. Néanmoins, ce domaine de compétences n'est pas occulté. La Commission européenne continue d'espérer la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne nécessaire à la suppression des obstacles fiscaux qui entravent encore la réalisation et le bon fonctionnement du marché intérieur. La réalisation des politiques et objectifs globaux de l'Union implique nécessairement la résolution des problèmes fiscaux soulevés par l'activité transfrontalière des entreprises de plus en plus nombreuses sur le marché intérieur. Or, ce marché est toujours fragmenté en vingt-sept systèmes fiscaux édictés selon des considérations internes. C'est ce qui justifie cette volonté de la Commission de recourir à une méthode d'intégration plus souple profondément politique, mais qui reste acceptée par les États membres.

## DEUXIÈME PARTIE : L'INTÉGRATION FISCALE NÉGATIVE

836. Nombreuses sont les voix à s'être élevées quant au vide juridique des traités en matière de fiscalité directe et, plus spécifiquement, s'agissant de l'imposition directe des entreprises. C'est une réalité indéniable. L'analyse des traités ne contient que très peu de dispositions visant expressément la matière fiscale et encore moins s'agissant de la fiscalité directe, absente du droit primaire<sup>1075</sup>. Quant aux actes dérivés, les quelques rares directives en matière de fiscalité directe ont une portée et un champ d'application minimal<sup>1076</sup>. Cette absence au sein du Traité est réelle. Elle se justifie par une volonté des Pères fondateurs de préserver ce que l'on nomme couramment « la souveraineté fiscale » des États membres. La souveraineté implique une compétence pleine et entière, absolue et supérieure de l'État dans ce domaine. La rareté des actes de droit dérivé et, en particulier, des directives dans ce domaine corrobore ce propos. Certains ont soutenu l'idée selon laquelle « *les seules limites juridiques à l'étendue de la souveraineté, ou tout du moins à la compétence des États paraissent être au final celles imposées par le droit international public* »<sup>1077</sup>.

837. Pour nous, la conception d'une souveraineté fiscale absolue dont les seules limites seraient géographiques et, juridiques est contestable, en ce qu'une troisième limite se révèle fondamentale et grandissante, qui est celle du droit de l'Union multipliant les contraintes de diverses natures à l'égard des États membres. Ces deux dernières décennies nous ont appris que « *(l)es contraintes deviennent cependant singulièrement plus étendues. En effet, au-delà du respect des dispositions fiscales, il convient de s'attacher à la subordination de ces dispositions aux droits fondamentaux* »<sup>1078</sup>.

838. Ces contraintes résultent, d'une part, des principes généraux du droit de l'Union que sont

---

<sup>1075</sup>Il est très largement admis que les seules dispositions spécifiquement et expressément fiscales du Traité se trouvent être réduites *a minima*. Il s'agit de l'article 94 TCE (devenu art. 113 TFUE) ayant donné lieu à l'adoption de directives en matière fiscale. Quant à l'article 293 TCE, celui-ci a disparu lors de l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne. Celles relatives aux impositions intérieures visées aux articles 90 et 91 TCE (devenu art. 110 et 111 TFUE) sont considérées comme ne relevant pas de la fiscalité directe. Sur l'article 90 TCE, v. COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, pp. 38-69 considérant que cette disposition « *permet aux contribuables de lutter contre les discriminations et le protectionnisme fiscal des Etats membres en matière d'impôts indirectes et d'éviter une distorsion de concurrence pour l'impôt* ». Cette disposition vise à interdire les taxes internes discriminatoires à l'égard des produits étrangers visant à assurer une forme de protectionnisme fiscal. Quant à l'article 91 TCE, v. COMMUNIER J.-M., *idem*, pp. 70-89 selon lequel cette disposition vise à prohiber les subventions fiscales à l'exportation. En ce sens, il est difficile de considérer que ces dispositions aient un lien avec la fiscalité directe. V. également, LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », *Cahiers de droit européen*, n°1-2, 2007, pp. 20-22. Quant à l'article 95 §1 TCE (devenu art. 114 §1 TFUE), il prévoit la possibilité pour le Parlement européen et le Conseil d'arrêter des mesures relatives au rapprochement des législations selon la procédure législative ordinaire s'agissant de celles qui ont « *pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur* ». Les dispositions fiscales sont expressément exclues par le §2. La Cour a interprété la notion de « *dispositions fiscales* » au sens de cette disposition dans un sens très large, v. CJ, 29 avril 2004, aff. C-338/01, *Commission c/ Conseil*, Rec. I, p.4829, point 63 ; v. également CJ, 2ème ch., 26 janvier 2006, aff. C-533/03, *Commission c/ Conseil*, Rec. I, p.1025, point 47. La Cour a jugé qu'« *en raison de leur caractère général, lesdits termes couvrent non seulement tous les domaines de la fiscalité, sans distinguer les types d'impôts ou de taxes concernés, mais aussi tous les aspects de cette matière, qu'il s'agisse de règles matérielles ou procédurales* ».

<sup>1076</sup>Renvoi Première Partie, Titre Premier, Chapitre second.

<sup>1077</sup>MELOT N., *Territorialité et mondialité de l'impôt. Etude de l'imposition des bénéficiaires des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, Paris, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2004, p. 5.

<sup>1078</sup>V. BERGERES M.-C., « Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », *Droit fiscal*, 1999, n° 30-35, p. 1034.

notamment la primauté et l'effet direct et utile des dispositions du Traité. A cela s'ajoute, le principe de coopération loyale ainsi que celui de l'acquis communautaire, qui renforce l'intégration fiscale européenne. Nous les avons envisagés ; ils sont susceptibles de fonder et de justifier l'intégration du droit de l'Union au sein des droits nationaux. Cette intégration est explicite et elle est admise de tous les États signataires des traités. Leur mise en œuvre en matière fiscale existe et aboutit, d'une certaine manière, à un « partage implicite » de l'exercice de la compétence fiscale des États membres.

839. D'autres types de contraintes, plus implicites encore, découlent, d'autre part, de dispositions générales et non applicables exclusivement à la matière fiscale du Traité. Ces contraintes découlent notamment de l'interprétation téléologique des libertés fondamentales de circulation, du principe d'égalité de traitement ainsi que de la réglementation des aides d'États étendue aux aides fiscales, dont nous avons choisi d'analyser les implications au regard de la fiscalité directe et, plus spécifiquement, de l'imposition des entreprises.

840. Les premières peuvent être jugées comme fondatrices<sup>1079</sup> de l'ordre juridique de l'Union. Il est possible de les lier au champ d'application du droit de l'Union<sup>1080</sup>. Les secondes sont plutôt de nature fonctionnelle, c'est-à-dire relative aux fonctions de l'organisation européenne. Elles sont relatives à l'organisation des pouvoirs au sein de l'Union. Il est nécessaire de les lier aux modalités de fonctionnement de l'organisation européenne. En effet, du point de vue du mouvement d'intégration de la fiscalité directe mis en œuvre au sein de l'Union européenne, il est possible de considérer que les premières justifient juridiquement l'intégration du droit de l'Union au sein des droits nationaux. Quant aux secondes, elles permettent la mise en œuvre de cette intégration. Ce mouvement est également effectif en matière fiscale. Toutefois, dans les deux cas, l'application du droit de l'Union nécessite que la situation visée soit appréhendée sous l'angle de l'ordre juridique européen. Cela implique nécessairement que la condition d'extranéité soit remplie. Dans le cas contraire, la situation est regardée comme « purement interne » et se trouve ainsi régie par l'ordre juridique national. Néanmoins, ce principe ne fait pas systématiquement l'objet d'une interprétation et d'une application stricte par la Cour de justice<sup>1081</sup>.

841. À notre sens, l'intégration négative mise en œuvre par les institutions de l'Union a pour conséquence d'altérer la substance de la « souveraineté fiscale », qui tend à ne devenir qu'une « compétence fiscale », comme toutes les autres compétences soumises à la primauté du droit de l'Union. La seule véritable spécificité de cette compétence, au regard du droit de l'Union, réside dans la nature de la soumission qu'elle subit. La soumission est « indirecte », voire « insidieuse ». L'aspect « indirect » découle de l'incidence de dispositions générales des traités

---

<sup>1079</sup>Sur cette conception, v. notamment GAUDIN H., « Diversité et évolution des champs d'application en droit communautaire », *Revue des affaires européennes*, 2003/2004, n° 1, septembre 2004, p. 9 selon laquelle « (p)lus théoriques, les principes de primauté et d'effet direct sont présentés comme constitutifs de l'ordre juridique communautaire dans les arrêts fondateurs, et liés intrinsèquement à son autonomie. Ils sont aussi les principes clés de l'intégration et de la force du droit communautaire dans le droit national. Ils sont enfin des principes, certes applicables par les juridictions nationales, mais qui ne sont pour autant pas dépourvus d'ampleur théorique ».

<sup>1080</sup>GAUDIN H., *idem*, pp.7-20. L'auteur affirme que « (l)e champ d'application est intrinsèquement lié aux thèmes de la primauté et de l'effet direct », p. 9. L'auteur va jusqu'à soulever la question de savoir si « Le champ d'application ne pourrait-il être alors le reflet, dans l'ordre juridique, de l'attribution de compétences à la Communauté, de la spécialité de ses compétences, et de la détention et de l'exercice, de ce fait, par celle-ci de pouvoirs à destination des États et de leurs ressortissants ? », p. 10. Le professeur Gaudin l'envisage sous deux angles comme étant à la fois « la manifestation de la superposition d'ordres juridiques », pp. 10-16 et comme le « régulateur des frontières du droit communautaire », pp. 16-20. Elle considère que la marché intérieur peut être « à la fois défini comme un objectif, et comme le champ d'application communautaire...ou plutôt devrait-on dire les champs d'application : y apparaissent des domaines matériels (marchandises, services, capitaux) mais aussi personnels, le tout lié par les libertés fondamentales du traité », p. 12.

<sup>1081</sup>V. l'exception de l'arrêt de la Cour de justice du 17 juillet 1997, aff. 28/95, Leur-Bloem, Rec. I, p. 4161.

sur la norme fiscale interne. Toutefois, il est important de préciser que la notion même de compétence connaît diverses acceptions. De notre point de vue, au regard de ce que nous venons d'évoquer, la compétence fiscale, entendue comme le pouvoir d'imposition de l'État au sens du pouvoir de prélever l'impôt, s'exerçant dans un cadre délimité par le droit de l'Union européenne, doit être privilégiée. De manière plus explicite, la compétence « normative » est encore intimement liée au titre de la compétence appartenant à l'État. Quant à la compétence « exécutive »<sup>1082</sup>, entendue au sens du pouvoir de mettre en œuvre la législation fiscale, se trouve désormais soumise aux contraintes du droit de l'Union. Cette contrainte porte sur l'exercice de la compétence et limite le pouvoir normatif du législateur. Cette limitation s'illustre notamment dans la prise en compte, par le législateur fiscal, des critères édictés par le juge de Luxembourg en vue d'une mise en conformité de la loi fiscale nationale avec l'exercice des libertés de circulation qui a pour corollaire le principe de non-discrimination. S'y ajoute une vision très extensive de la réglementation des aides d'État dont le travail de la Commission a permis de la voir s'appliquer aux aides fiscales. Cette double contrainte s'explique par le fait que l'aspect normatif et exécutif constitue les deux faces d'un même concept qui est celui de la compétence fiscale. L'un vise à légiférer, l'autre a pour fonction d'exécuter la législation adoptée. Appréhendée plus largement, la compétence fiscale constitue l'aspect matériel de la souveraineté fiscale<sup>1083</sup>.

842. Il peut paraître surprenant d'envisager la thèse selon laquelle la compétence fiscale normative et exécutive puisse subir des contraintes émanant de l'organisation européenne, cela, alors même que la compétence fiscale est par principe un domaine relevant de la compétence exclusive des États membres. Ceci se comprend du fait de la conception souverainiste de la fiscalité<sup>1084</sup> et par un système de compétences d'attribution à l'Union européenne dont la fiscalité directe ne fait pas partie. Toutefois, de multiples éléments permettent de relativiser ce principe de la compétence d'attribution selon lequel seules les compétences expressément attribuées à l'Union européenne sont susceptibles d'être exercées par celle-ci. En premier lieu, il est très complexe d'établir une frontière claire entre les compétences et les objectifs de l'Union européenne<sup>1085</sup>. En second lieu, nous pouvons également relever l'attitude intégrative des institutions européennes et notamment de la Cour

<sup>1082</sup>Cette distinction est très largement admise. La nécessaire distinction entre compétence « normative » et compétence « exécutive » a notamment été développée par MELOT N., *in* Territorialité et mondialité de l'impôt. Etude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine, Paris, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2004, 954 pages, v. spéc. p. 4 et s. V. également du même auteur, « Essai sur la compétence fiscale étatique » (1<sup>ère</sup> partie), *Journal du Droit international* (Clunet), n°3, juillet-sept., 2004, pp. 752-787. Pour la 2<sup>ème</sup> partie, v. même revue, oct.-déc. 2004, n°4, pp. 1090-1122.

<sup>1083</sup>Cet aspect matériel a pu être évoqué comme constitutif de la « puissance d'Etat » s'agissant de la souveraineté nationale, v. notamment CARRE DE MALBERG R., *Contribution à la théorie générale de l'Etat*, Paris, Sirey, 1920, t.1, 837 pages.

<sup>1084</sup>Il est néanmoins nécessaire de relever l'existence dans les traités d'une disposition spécifique prévoyant la compétence de l'Union européenne pour prendre des mesures relatives au rapprochement des législations « législatives, réglementaires et administratives des Etats membres » dès lors que celles-ci « ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur », article 115 TFUE (ex. art. 94 TCE). Nous pouvons également souligner l'existence de l'article 116 TFUE (ex. article 96 TCE) selon lequel « (a)u cas où la Commission constate qu'une disparité existant entre les dispositions législatives, réglementaires ou administratives des Etats 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 Etats membres intéressés. 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 ». Ces deux dispositions recèlent un objectif commun : la bonne réalisation et le bon fonctionnement du marché intérieur et des règles de la concurrence.

<sup>1085</sup>V. Art 5 TUE (ex. art 5 TCE) dont le §1 dispose que « (l)e principe d'attribution régit la délimitation des compétences de l'Union. Les principes de subsidiarité et de proportionnalité régissent l'exercice de ces compétences » et dont le §2 dispose que « (e)n vertu du principe d'attribution, 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 ».

de justice et de la Commission « *pour utiliser toutes les potentialités du traité et développer les compétences en utilisant la technique du plein exercice des droits et libertés prévus par le traité* »<sup>1086</sup>. Appliqués à la matière fiscale, ces éléments favorisent non seulement une imbrication, mais aussi une intégration européenne de plus en plus forte de la compétence fiscale des États, qui, dans son exercice, se trouve limitée, par ceux-ci.

843. Les dispositions du traité que nous visons, en dépit de leur caractère général, ont été reconnues comme ayant une « portée » fiscale se distinguant ainsi des rares dispositions du Traité ou actes dérivés ayant un « objet » fiscal<sup>1087</sup>. Le principe de l'unanimité demeure, ce qui donne l'illusion d'une compétence fiscale étatique protégée. Néanmoins, de nombreuses dispositions générales du traité permettent de contourner cette préservation fictive de manière à soumettre la norme fiscale interne à la norme fiscale européenne, œuvre créatrice du juge de Luxembourg. Les libertés fondamentales, ainsi que la réglementation des aides d'État, dominant l'exercice de la compétence fiscale du législateur national. Cette suprématie, qui repose notamment sur le principe de primauté du droit de l'Union, protégée par l'effet direct<sup>1088</sup>, et, utile des libertés de circulation donne lieu à une soumission de l'exercice de la compétence fiscale étatique<sup>1089</sup>. Ces contraintes sont néanmoins justifiées au regard du principe de coopération loyale énoncé à l'article 10 TCE (abrogé et remplacé, en substance, par l'art. 4 § 3 TUE). Ce principe porte à la fois « obligations positives et négatives » en ce sens que « *(l)es États doivent s'abstenir de toutes mesures entravant les objectifs et exigences communautaires* » et « *(i)ls doivent, de façon symétrique, adopter toutes mesures en vue d'une application effective du droit communautaire* »<sup>1090</sup>.

844. Cette subordination entraîne la remise en cause de nombreux dispositifs fiscaux nationaux. L'absence d'une véritable politique législative fiscale européenne a pour effet un dessaisissement des États membres au profit de l'Union européenne. Cette intégration est très largement perceptible lorsque nous l'appréhendons sous l'angle de l'exercice de la compétence fiscale relative à la mise en œuvre du pouvoir d'imposition des États. Ce faisant, la typologie des compétences prévue par le droit de l'Union est « mise à mal à la fois par la réalité de l'exercice de celles-ci et par l'examen du champ d'application du droit communautaire », en ce sens qu' « *(i)l existe dans les faits plutôt une imbrication des compétences et, par la suite, des normes, communautaires et étatiques* »<sup>1091</sup>. Or, le risque est de voir, à terme, cette compétence réduite à une peau de chagrin. Ces contraintes, donnant lieu à la multiplication d'« obligations de ne pas faire » à l'égard des États membres, résultent principalement de l'exercice des libertés de circulation fortifié par le principe de non-discrimination auquel s'ajoute de surcroît le contrôle des aides publiques. Nul doute, il s'agit d'une intégration fiscale imposée.

845. Le marché intérieur tel que défini dans le traité à l'article 26 TFUE (ex. art. 14TCE) en ce qu'il « *comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des*

---

<sup>1086</sup>DEWOST J.-L., in n° spécial Revue des affaires européennes, 2003/2004, n° 1, p. 24.

<sup>1087</sup>Sur la distinction entre les dispositions ayant un « objet » fiscal et celles ayant une « portée » fiscale, v. notamment BERLIN D., « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », Jurisclasseur Europe, Fasc. 1610, 3, 2005, p. 1 et s. V. également DIBOUT P. traitant de la « portée » fiscale des libertés de circulation, in « La portée fiscale des libertés fondamentales de circulation (personnes, services, capitaux) », Gazette du Palais, n°352, 18 décembre 2003, p. 18 relevant que « *les libertés de circulation se voient reconnaître une portée fiscale et, qui plus est, dans le secteur particulièrement sensible de la fiscalité directe à l'égard duquel le principe de subsidiarité a vocation à s'appliquer* ».

<sup>1088</sup>Ce principe est d'application partielle s'agissant des dispositions relatives aux aides d'Etat.

<sup>1089</sup>Certains auteurs traitent d'« encadrement » et non de soumission, v. LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 2007, pp. 19-109.

<sup>1090</sup>CHALTIEL F., Manuel de droit de l'Union européenne, PUF, Collection droit fondamental, 2005, p. 203.

<sup>1091</sup>GAUDIN H., « Diversité et évolution des champs d'application en droit communautaire », Revue des affaires européennes, 2003/2004, n° 1, septembre 2004, p. 15.

*marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du traité* », apparaît comme nécessitant une intégration européenne d'aspects importants des fiscalités directes nationales en vue de son bon fonctionnement. Cette intégration aboutit à une « soumission » susceptible de mener, à terme, à une certaine « amputation » de l'aspect matériel de la compétence fiscale que constitue l'exercice du pouvoir de taxation par les États. L'analyse nous autorise à penser que la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne se fera par le biais des libertés fondamentales et du principe d'égalité de traitement fiscal. Ces dispositions ont, en effet, pour objet de conduire à terme à un marché intérieur parfaitement intégré et qui fonctionnerait sans aucune restriction. Ces dispositions générales mènent, au travers de leur mise en œuvre, à la suppression totale des frontières, mais également, semble-t-il, des frontières fiscales. En somme, cette intégration des fiscalités directes nationales, non harmonisées, se trouve parfaitement justifiée dans la mesure où il n'est pas possible de concevoir un marché intérieur intégré sans une harmonisation minimum des fiscalités et en particulier, des fiscalités directes des entreprises transfrontalières. Cet objectif n'a pas été prévu explicitement par les traités. Le risque aurait été un rejet par les États qui souhaitent à tout prix préserver l'une des dernières « *marques de souveraineté* »<sup>1092</sup>.

846. À défaut d'une acceptation expresse de ces derniers, l'intégration est bien effective, et l'exercice de cette compétence tend à faire l'objet d'un « partage implicite » avec les institutions de l'Union. De manière très surprenante, la fiscalité est le domaine qui, par excellence, subit les contraintes de l'Union sans que celle-ci n'ait fait l'objet d'un transfert exprès aux institutions de l'Union. Beaucoup semblent surpris de cette démarche qu'ils considèrent comme parfaitement illégitime, voire dangereuse. D'autres critiquent la construction jurisprudentielle de la Cour dans ce domaine, qu'ils perçoivent comme un dépassement du cadre de ses attributions susceptible de donner lieu à la mise en œuvre d'un « gouvernement des juges ». Selon nous, la jurisprudence fiscale de la Cour illustre, au contraire, le déficit démocratique des institutions de l'Union et, en particulier, du Conseil dont les âpres négociations dénotent d'une volonté des États de préserver impérativement leurs recettes fiscales. D'une part, nous sommes face à l'un des objectifs primordiaux de la construction européenne, la mise en œuvre du marché intérieur nécessite le plein exercice des libertés de circulation. D'autre part, nous voyons les États s'accrocher à l'exercice exclusif de leur compétence fiscale comme s'il en allait de leur survie. Or, il nous semble qu'aujourd'hui, la multiplication des contraintes que la construction européenne fait peser sur les compétences fiscales étatiques donne lieu à un démembrement de celle-ci. La scission, entre la détention de la compétence fiscale appartenant encore en principe aux États et son exercice qui est partagée avec l'Union et en particulier avec les institutions de l'Union lors de la mise en œuvre effective des dispositions des traités, est visible. Cette situation n'est pas tenable pour autant elle existe.

847. C'est la démonstration à laquelle nous allons procéder en nous fondant prioritairement sur les dispositions générales à savoir non spécifiquement fiscales du Traité. En effet, même si l'Union européenne ne détient qu'une compétence d'attribution, les objectifs de celle-ci empêchent les États d'exercer pleinement leurs compétences, cela, même dans des domaines considérés comme étant au fondement même de leur souveraineté. La réalisation d'un marché intérieur parfaitement intégré est de ceux-ci. La primauté du droit de l'Union constitue l'un des moyens utilisés en vue de la réalisation de ces objectifs. La réalisation du marché intérieur est permise notamment grâce aux dispositions relatives aux libertés de circulation qui « *limitent l'ensemble des pouvoirs des autorités nationales en ce qu'ils comportent, par principe, l'interdiction pour les États membres d'introduire ou de maintenir des restrictions à*

---

<sup>1092</sup>L'expression est utilisée par le professeur Buisson in « Impôt et souveraineté », L'impôt, Archives de philosophie du droit 46, D., 2002, pp. 25-31.

*l'exercice des libertés de circuler* »<sup>1093</sup>. Cette circonscription affecte également le pouvoir de taxation des États, qui est l'un des pouvoirs les plus susceptibles de donner lieu à des restrictions aux libertés de circulation. Cette limitation est concrète depuis la reconnaissance de la portée fiscale des libertés de circulation qui « *procède, en réalité, de l'interprétation dynamique du traité dont est coutumière la Cour de justice des Communautés européennes, notamment grâce à sa méthode téléologique qui consiste à en lire les dispositions dans leur contexte et en fonction de leurs buts* »<sup>1094</sup>. Pour autant, en dépit de la légitimité de cette interprétation fiscale attribuée par la Cour, pouvons-nous encore considérer que la compétence fiscale est préservée ? Nous ne le pensons pas. Ces dispositions non expressément applicables à la fiscalité entravent très fortement la compétence fiscale, qui elle-même est susceptible d'entraver, de par son exercice, la libre circulation des opérateurs économiques.

848. Aussi ces dispositions appliquées au domaine de la fiscalité directe des entreprises dénotent-elles de la mise en œuvre effective, au sein de l'Union, d'une intégration fiscale imposée grâce à la traduction fiscale de l'obligation de ne pas faire à l'égard des États membres (Titre 1) qui, plus largement, est susceptible de donner lieu à la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen en devenir (Titre 2).

---

<sup>1093</sup>GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », Cahiers de droit européen, 2008, n°3-4, p. 410.

<sup>1094</sup>DIBOUT P., « La portée fiscale des libertés fondamentales de circulation (personnes, services, capitaux) », Gazette du Palais, n° 352, 18 décembre 2003, p. 18. L'auteur poursuit en considérant que « (1) *la construction jurisprudentielle développée par la Cour de justice procède, en pratique, d'une analyse très fine des situations portées à son appréciation et, en même temps, d'une démarche systématique dont les effets tendent à se révéler dévastateurs pour des pans non négligeables des fiscalités nationales et qui contraste de façon saisissante avec les difficultés rencontrées par le rapprochement des législations nationales conditionné par la règle de l'unanimité* ».

## Titre premier : La traduction fiscale de l'obligation de ne pas faire

849. Les directives d'« harmonisation » adoptées dans ce domaine ne seront pas ici envisagées, en ce sens qu'elles participent à l'illusion d'une « souveraineté fiscale » préservée<sup>1095</sup> dès lors que leur portée réduite et leur champ d'application étroit ne permettent qu'un simple rapprochement des fiscalités directes nationales. Or, notre analyse tend à démontrer que l'exercice de la compétence fiscale se trouve très fortement atteint et intégré au travers d'une méthode spécifiquement européenne qui est « l'intégration négative ». Dès lors, ces directives qui sont à inclure dans la méthode de l'intégration fiscale « positive » au sens d'acceptée par les États ne recourent pas cette problématique. Il nous semble opportun de considérer qu'en dépit des modifications provoquées par la transposition des directives fiscales européennes, il n'en est pas moins qu'une part substantielle des modifications législatives nationales trouve leur origine dans la jurisprudence de la Cour de justice<sup>1096</sup>.

850. Nous nous attacherons exclusivement aux dispositions non expressément fiscales du Traité qui traduisent, à travers leur sollicitation, la mise en œuvre d'une intégration fiscale négative par les institutions de l'Union. Il s'agit notamment de la déclinaison fiscale des libertés de circulation prohibant toute discrimination ou restriction fiscale en vue de l'aboutissement à un marché intérieur fonctionnant parfaitement (Chapitre 1). Le juge de Luxembourg est l'interlocuteur privilégié en ce domaine, du fait de son pouvoir d'interpréter et d'appliquer les dispositions du Traité. Nous traiterons ensuite de la réglementation des aides d'État étendue à la matière fiscale et soumise au contrôle discrétionnaire de la Commission européenne (Chapitre 2).

---

<sup>1095</sup>De manière synthétique nous retrouvons trois directives en matière de fiscalité directe des entreprises ayant chacune fait l'objet d'une modification. Elles ont été adoptées sur le fondement de l'article 94 TCE (devenu art. 113 TFUE). La directive 90/435 du 23 juillet 1990 (JO L 225, p.6) relative à la fiscalité des sociétés mères et des filiales d'Etats membres différents qui a été modifiée par la directive 2003/123 du 22 décembre 2003, JOCE L 7 du 13 janvier 2004. Cette directive n'a pas pour objet d'harmoniser les législations fiscales nationales relatives au régime des sociétés mères et filiales. Elle vise uniquement à faciliter les regroupements de sociétés d'Etats membres différents. Elle met en œuvre un régime commun applicable aux groupes de sociétés relevant d'Etats membres différents. En ce sens, l'Etat membre de la société mère n'impose pas les bénéfices reçus par celle-ci de sa filiale. Cependant, il lui est possible de les imposer mais en déduisant les impôts payés par la filiale à l'Etat de son siège, v. art. 4 §1 de la directive. De plus, les bénéfices distribués par la filiale doivent être exonérés de retenue à la source dans l'Etat membre de la filiale sauf dérogations ainsi que dans l'Etat membre de la société mère. Ensuite, nous retrouvons la directive 90/434 du 23 juillet 1990 portant sur les fusions, scissions, apports d'actifs, échanges d'actions intéressant les sociétés d'Etats membres différents (JO L 225, p.1). Elle institue un régime fiscal commun à chacune de ces opérations lorsqu'elles sont réalisées entre des sociétés d'Etats membres différents. Ce régime se superpose aux régimes nationaux mais ne s'y substitue pas. L'objectif de cette directive est d'aboutir à l'absence de traitement fiscal différent susceptible de pénaliser ces opérations quand elles sont transfrontalières. Cette directive a fait l'objet d'une modification par la directive 2005/19 du 17 février 2005 (JOUE L 58 du 4 mars 2005) étendant son régime au transfert du siège social de la société européenne ainsi qu'à la société coopérative européenne. La Cour de justice est venu préciser que cette directive qui, en principe, ne vise que des situations transfrontalières était parfaitement transposable aux situations internes dès lors qu'au moment de la transposition, le législateur national a décidé d'étendre le champ de la directive à ces dernières, v. CJ, 17 juillet 1997, aff. 28/95, Leur-Bloem, Rec. I, p. 4161. Nous retrouvons également la directive 2003/ 49 du 3 juin 2003 sur les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents (JO L 157, p.49). Cette directive a fait l'objet de modifications mineures par la directive 2004/76 du 29 avril 2004, JOUE L 157 du 30 avril 2004. Elle vise le régime commun applicable à certains paiements dus par une société à une autre qui lui est associée à hauteur d'un pourcentage fixé par la directive et qui est située dans un autre Etat membre. L'objectif est d'éliminer les doubles impositions. Pour cela, elle prévoit l'élimination de toute retenue à la source dans l'Etat d'origine des paiements donc dans l'Etat où la société débitrice est établie, et ce, dès lors que la société bénéficiaire est une société associée ou un établissement stable d'une société associée établis dans un autre Etat membre. Pour un développement, renvoi Première Partie, Titre premier, Chapitre second.

<sup>1096</sup>BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RFFP « L'Union et les finances publiques nationales », n° 68, décembre 1999, p. 138.

## **Chapitre premier : La déclinaison fiscale des libertés de circulation par la Cour de justice**

851. L'utilisation des dispositions relatives aux libertés de circulation aidées du principe d'égalité de traitement par la Cour de justice, dans sa jurisprudence fiscale, permet de considérer celles-ci comme un véritable fondement de l'intégration fiscale imposée aux États (section 1) dont le caractère extensif de la méthode d'interprétation jurisprudentielle consacre l'aboutissement de cette méthode d'intégration (section 2).

### **Section I : L'utilisation par la Cour de justice de dispositions générales du Traité en matière fiscale**

852. La mise en œuvre de l'intégration fiscale imposée comme source d'une véritable politique fiscale européenne trouve son fondement dans les dispositions relatives aux libertés de circulation (I) dont le corollaire réside dans le principe d'égalité de traitement ayant fait l'objet d'une application efficiente en matière fiscale (II).

#### **I/Les libertés de circulation, fondement juridique de la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne**

853. La réalisation d'un marché intérieur intégré constitue un véritable objectif de l'organisation européenne (A). Celui-ci repose principalement sur le libre exercice des libertés fondamentales de circulation auxquelles la Cour de justice a attribué une portée fiscale (B).

##### **A) L'exigence d'un marché intérieur intégré**

854. La troisième partie du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne traite dans son Titre premier des « politiques et actions internes de l'Union ». L'article 26 TFUE (ex. art. 14TCE) dispose dans son alinéa premier que « (l)'Union adopte les mesures destinées à établir ou assurer le fonctionnement du marché intérieur, conformément aux dispositions du Traité ». Deux éléments transparaissent dans cet alinéa. En premier lieu, il prévoit l'existence de la compétence de l'Union pour prendre des actes en vue d'assurer un bon fonctionnement du marché intérieur. En second lieu, le Traité régit le bon fonctionnement du marché intérieur. Cette disposition définit dans son alinéa 2 le marché intérieur 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 des traités* ». Il témoigne d'une volonté de suppression totale des frontières douanières, voire même, de manière extensive, des frontières fiscales. De surcroît, l'évocation des libres circulations constitue à la fois le moyen et la fin du marché intérieur. De ce fait, le titre II de la troisième partie du traité traite naturellement du champ d'application ainsi que des modalités de mise en œuvre des quatre libertés fondamentales.

855. Le marché intérieur se distingue des marchés domestiques en ce qu'il constitue le regroupement de l'ensemble des vingt-sept marchés nationaux réunis au sein d'un « grand

marché » ou « marché unique »<sup>1097</sup>. Cette globalisation implique, d'une certaine manière, une fusion des marchés nationaux au sein du marché intérieur en ce que la réunion de l'ensemble des marchés nationaux est le fondement constitutif du marché intérieur. De plus, ce dernier se doit de fonctionner aussi librement qu'un marché national. Il s'agit là du dessein et même de l'apport de l'Acte unique européen : le marché intérieur est intégré. Cette notion de marché intérieur intégré est définie comme un espace économique sans frontière interne dans lequel les biens, personnes, services et capitaux peuvent circuler librement d'un État membre à l'autre, et au sein duquel le développement de l'activité économique doit s'effectuer dans des conditions de libre concurrence, inaltérée et sans distorsions aucunes<sup>1098</sup>. Aussi, le fonctionnement des libertés économiques ainsi que leurs restrictions doivent-elles être analysées au regard de cette notion ce qui induit le fait que « *(l)es libertés fondamentales ne sont pas des concepts isolés qui doivent être pris en considération chacun séparément, mais elles constituent chacun un pilier essentiel et indispensable dans la construction globale du marché interne* »<sup>1099</sup>. Ceci témoigne de la volonté de la Cour de justice d'aboutir à une situation au terme de laquelle le marché intérieur fonctionnerait selon les mêmes règles qu'un marché interne à savoir sans restrictions ni entraves. Le marché intérieur s'est notamment construit sur la suppression des frontières étatiques pour conduire à la réalisation d'un « *espace sans frontières intérieures* ». Selon nous, la Cour émet la volonté implicite qu'à cette suppression déjà effective s'ajoute celle des frontières fiscales. L'intérêt porté à la notion de marché intérieur se justifie dans la mesure où celle-ci « *est centrale dans l'étude des compétences communautaires* »<sup>1100</sup>.

856. Quelle en est l'incidence en termes de répartition des compétences, et plus spécifiquement, s'agissant des modalités de l'exercice étatique de la compétence en matière de fiscalité directe ? Au regard de ce contexte, la fiscalité directe des entreprises non harmonisée, peut encore être déterminée à l'échelle nationale, mais sans pour autant qu'elle ne puisse constituer un obstacle à la libre circulation des entreprises, envisagée plus communément sous l'angle de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux. Il s'agit d'une situation complexe qui illustre l'existence d'une scission entre la compétence étatique normative et exécutive. L'État conserve la compétence fiscale normative au sens du pouvoir d'édicter des règles d'imposition. Cependant, sa compétence exécutive au sens de mise en œuvre de ces règles est limitée par la nécessité d'un bon fonctionnement du marché intérieur reposant sur les libertés de circulation. L'effet des règles fiscales étatiques est très largement contrôlé par la Commission européenne et par le juge de Luxembourg dont le rôle est d'interpréter les dispositions du Traité en vue d'en dégager tout le potentiel au regard des exigences découlant du développement de la construction de l'Union. En cela, le juge s'assure notamment du bon fonctionnement du marché intérieur au regard de la mise en œuvre des dispositions juridiques qui le fonde. Le domaine fiscal constitue la parfaite illustration de l'idée selon laquelle « *(i)l existe dans les faits plutôt une imbrication des compétences et, par la suite, des normes, communautaires et étatiques* »<sup>1101</sup>.

857. Une interrogation demeure, néanmoins : qui a compétence des États ou de l'Union s'agissant

---

<sup>1097</sup>V. art. 299 TCE (devenu art. 349 et 355 TFUE) relatif au champ d'application territorial du traité instituant la Communauté européenne Pour un développement, v. RIGAUX A., « Territoire communautaire », in République communautaire, Paris, Dalloz. V. également GROUX J., « Territorialité et droit communautaire », RTDE, 1987, p. 5.

<sup>1098</sup> En ce sens, v. VANISTENDAEL F., « Marché interne et souveraineté fiscale », in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, p. 261.

<sup>1099</sup>VANISTENDAEL F., idem, p. 261.

<sup>1100</sup>CHALTIEL F., Manuel de droit de l'Union européenne, PUF, Collection droit fondamental, 2005, p. 210.

<sup>1101</sup>GAUDIN H., « Diversité et évolution des champs d'application en droit communautaire », Revue des affaires européennes, 2003/2004, n° 1, p. 15.

de l'édiction des règles régissant le marché intérieur ? Le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, en son article 4, établit la liste des compétences partagées entre l'Union européenne et les États membres. Le marché intérieur constitue le premier de ces domaines relevant de la compétence partagée dont la liste est expressément prévue au traité. Les modalités de ce partage sont évoquées à l'article 2 TFUE qui prévoit que « (1)orsque les traités attribuent à l'Union une compétence partagée avec les États membres dans un domaine déterminé, l'Union et les États membres peuvent légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants dans ce domaine. Les États membres exercent leur compétence dans la mesure où l'Union n'a pas exercé la sienne. Les États membres exercent à nouveau leur compétence dans la mesure où l'Union a décidé de cesser d'exercer la sienne ». En application de cette disposition, en cas de partage de compétences entre les États et l'Union, les dernières priment les premières. En cela, la compétence de l'Union est, selon nous, prédominante s'agissant du marché intérieur intégré, celle des États est subsidiaire. La formulation de cette disposition autorise une telle interprétation. En cas de compétence partagée, les États n'interviennent que dès lors que « l'Union n'a pas exercé la sienne » ou que « l'Union a décidé de cesser d'exercer la sienne ». L'établissement et le fonctionnement du marché intérieur représentent l'illustration de la mise en œuvre de la théorie de la préemption. Cette théorie développée par la doctrine s'applique en matière de compétences concurrentes et peut être définie comme « désign(ant) le processus de dépossession progressive des États du fait de l'exercice de la compétence communautaire. Les États conservent la possibilité d'intervenir aussi longtemps que les autorités communautaires n'ont pas agi. Mais au fur et à mesure que la Communauté exerce sa compétence, la marge d'action des États se réduit, et ils ne peuvent plus légiférer qu'à l'intérieur du cadre tracé par les normes communautaires »<sup>1102</sup>.

858. Est-ce à dire que les États perdent leurs compétences dans les secteurs visés par le marché intérieur ? Cela ne nous semble pas être le cas. Pour autant, ils doivent se conformer aux règles le régissant, et plus particulièrement au principe de libre circulation. Cela irait dans le sens d'une compétence prédominante de l'Union européenne en vue d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur. Nous retrouvons, en ce sens, l'article 115 TFUE (ex. art. 94 TCE). Or, il s'agit spécifiquement de la disposition générale du traité le plus souvent invoquée par la doctrine comme étant une disposition ayant un « objet »<sup>1103</sup> fiscal. Nombreux ont été ceux à considérer qu'il s'agissait d'une disposition susceptible de conduire à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne en y prévoyant ses modalités. À l'inverse, nombreux sont également ceux à décrier les difficultés de mise en œuvre de l'adoption de tels actes législatifs du fait des conditions cumulatives inhérentes à celle-ci : un vote à l'unanimité et la nécessité d'une « incidence directe » sur le marché intérieur.

859. Pourtant, il nous est autorisé de l'interpréter autrement par le biais d'un raisonnement *a contrario*. N'est-il pas possible de traduire cette disposition comme offrant de multiples possibilités législatives aux institutions de l'Union européenne ? En effet, cette disposition ne prévoit pas de limitation matérielle à la possibilité d'un rapprochement des dispositions nationales. Aucune liste limitative n'est prévue dans cette disposition qui n'a pas connu de modifications substantielles depuis son intégration au sein du Traité de Rome. Les domaines de compétences visés par ce rapprochement ne sont pas limitativement énumérés. Cette absence de limitation implique, de notre point de vue, une extension du champ d'application matériel de cette disposition susceptible d'être appliquée à tous les champs de la compétence nationale, dont fait partie la compétence fiscale entendue au sens large. La seule condition à

<sup>1102</sup>FINES F., « Le champ d'application matériel, reflet des compétences communautaires », *Revue des affaires européennes*, 2003/2004, n° 1, p. 43.

<sup>1103</sup>Cette qualification est notamment utilisée par le professeur Berlin, *in* « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », *Jurisclasseur Europe*, Fasc. 1610, 3, 2005.

l'application de cette disposition réside dans l'existence d'un intérêt direct du rapprochement des dispositions nationales au regard de la réalisation et du fonctionnement du marché intérieur. En ce sens, la délimitation n'est pas matérielle, mais bien fonctionnelle. C'est ce critère d'ordre fonctionnel qui circonscrit l'étendue de la compétence de l'Union européenne. En cela, cette disposition offre de très nombreuses possibilités aux institutions législatives de l'Union européenne en vue d'aboutir à un rapprochement des dispositions législatives, et ce, dans tous les domaines de la compétence fiscale étatique. Il ne faut pas omettre le fait qu'en vertu de ce critère, l'Union sera compétente dès lors que la mesure visée sera destinée directement à la réalisation voire au fonctionnement du marché intérieur. Toutefois, au vu des multiples restrictions fiscales nationales visant la fiscalité directe ayant fait l'objet de sanctions par la Cour de justice, il nous apparaît que c'est le cas.

860. La fiscalité directe n'a pas fait l'objet d'un transfert exprès à l'Union. Cependant, elle est susceptible d'interférer sur le bon fonctionnement du marché intérieur en provoquant des restrictions aux libres circulations des personnes, services, marchandises et capitaux. Aussi n'est-il pas possible de considérer qu'au vu de la réalisation de cet objectif, l'Union européenne soit légitime à restreindre l'exercice de la compétence fiscale exécutive étatique ? Il ne fait aucun doute que l'Union européenne détient cette légitimité. L'interférence issue des fiscalités directes nationales au regard du marché intérieur permet de justifier la restriction de la compétence fiscale des États dans la mesure où la mise en œuvre de celle-ci est susceptible d'affecter le marché intérieur.

861. En outre, si nous considérons la compétence fiscale comme étant justifiée par un lien de rattachement entre l'État au sens de territoire et le revenu imposé, n'est-il pas pertinent de considérer que les entreprises transfrontalières exerçant leur activité sur le marché intérieur se trouvent rattachées au territoire de l'Union européenne<sup>1104</sup> ? La prise en compte de ce rattachement, défini comme un « *élément servant à attacher à la catégorie juridique de qualification du for, un ordre juridique national déterminé* »<sup>1105</sup>, justifierait que des limites soient apportées à l'exercice de la compétence fiscale étatique dans la mesure où le rattachement dépasse, dans ce cas, le cadre strictement national. Comme l'a constaté, depuis fort longtemps, le professeur Berlin « (...) *le lien de fisc demeure entre le ressortissant d'un État membre et son administration fiscale nationale, mais cette relation fait désormais partie d'un ensemble juridique plus vaste qui dépasse l'ordre juridique national* »<sup>1106</sup>. Ce rattachement légitimerait, en outre, la mise en œuvre d'une véritable coordination des politiques fiscales entre les États membres et l'Union européenne. Il ne s'agit pas d'affirmer l'existence du pouvoir de l'Union européenne de lever l'impôt, mais de démontrer l'existence de la légitimité juridique, territoriale et économique des limitations apportées à l'exercice de la compétence fiscale étatique dès lors qu'elle est susceptible de porter atteinte au marché

---

<sup>1104</sup>Certains spécialistes du droit européen ont traité du lien de rattachement entre les ressortissants européens à l'ordre juridique européen lorsqu'ils exercent notamment leur liberté de circulation sur le marché intérieur. V. en ce sens, GAUDIN H., « Diversité et évolution des champs d'application en droit communautaire », *Revue des affaires européennes*, 2003/2004, n° 1, p. 14 selon laquelle « (p)ourtant ce qui fait une autre caractéristique de la Communauté, c'est qu'elle gère des « ressortissants » transformés même, à partir de 1992, en citoyens de l'Union. Bien sûr, ces ressortissants communautaires ne sont pas autonomes, puisque rattachés aux États membres et déterminés par eux. Il n'empêche qu'il y a là un nouveau type de rattachement, même s'il est dépendant, à, peut-être, un nouveau type d'entité juridique! Ces ressortissants présentent l'intérêt de réunir sur leur tête à la fois les droits et sujétions que leur impose l'État et les droits et obligations qui découlent du droit communautaire. Ce sont donc des ressortissants communs à l'État et à la Communauté. La frontière du champ d'application est alors tracée « à travers eux », en leur sein ».

<sup>1105</sup>CABRILLAC R. (ss. Dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, Paris, Litec, Coll. « Objectif droit », 2008, 3e éd., p. 337.

<sup>1106</sup>BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, Paris, PUF, 1988, Coll. Droit Fondamental, p. 14.

intérieur constituant désormais le cadre de son exercice. Les ressortissants européens sont par principe soumis à leur ordre juridique national. Cependant, dès lors qu'ils exercent leurs libertés économiques de circulation, ils se soumettent aux règles édictées et mises en œuvre dans l'ordre juridique de l'Union dans la mesure où ils pénètrent ainsi dans le champ d'application du droit de l'Union. D'une certaine manière, ils se trouvent soumis simultanément à deux ordres juridiques. Néanmoins, la primauté du droit de l'Union ainsi que l'application de l'effet direct notamment des dispositions relatives aux libertés de circulation s'imposent dès lors qu'il s'agit de situations comportant un élément extérieur. Dans ce cas, la prohibition des restrictions à ces libertés de circulation prévue au Traité prime les législations nationales telles qu'elles s'appliquent aux nationaux dès lors qu'elles sont susceptibles de restreindre leur possibilité de profiter pleinement du marché intérieur. Le même raisonnement peut être transposé à la matière fiscale.

862. Nonobstant cette démonstration, l'intégration « positive » du marché intérieur au regard de la fiscalité directe des entreprises reste minimale du point de vue du législateur européen à savoir le Conseil. Sa réalisation n'a été possible qu'en matière de fiscalité indirecte. C'est la raison, pour laquelle, en matière d'impôts directs, l'intégration s'effectue de manière « négative » principalement au regard de la prohibition des discriminations ou entraves aux libertés de circulation fondamentales. Cela traduit la mise en œuvre d'une intégration fiscale effective et imposée qui révèle un certain parallélisme avec l'évolution intégrative du marché économique<sup>1107</sup>. Non seulement le marché intérieur est un révélateur des disparités entre les systèmes de fiscalités directes nationaux, mais il constitue également un remède à ces disparités. Le marché intérieur contient en son sein des règles nécessaires à son bon fonctionnement prévues au Traité. Il nécessite notamment l'abolition de tous obstacles, restrictions, discriminations aux libertés de circulation ainsi que « *l'établissement des règles de concurrence nécessaire au fonctionnement du marché intérieur* »<sup>1108</sup>. Au travers de ces règles générales telles les libertés de circulation, la réalité d'un marché intérieur suppose la suppression de toutes discriminations ou entraves quelle que soit leur nature. Par ce biais, les législations fiscales nationales tendront vers une mise en conformité avec les règles du marché. Celle-ci mènera, de fait, à la réduction des disparités fiscales nationales au travers notamment d'une forme « d'homogénéisation fiscale prétorienne ».

863. En dépit d'une différenciation des méthodes, l'intégration est effective. Les contraintes se multiplient, la soumission de l'exercice de la compétence fiscale étatique s'accroît. L'intégration « négative » est vouée à la mise en œuvre d'une égalité effective en termes de libre circulation entre tous les facteurs de production au sein du marché intérieur et de l'élimination des distorsions fiscales de concurrence. L'égalité doit être généralisée et non strictement limitée aux marchandises. C'est ce vers quoi tend la jurisprudence fiscale de la Cour de justice ainsi que le contrôle formulé par la Commission s'agissant des aides publiques. Ceci permet au demeurant d'affirmer que « *(l)a Cour considère le marché interne comme un grand territoire sur lequel les opérateurs économiques peuvent se déplacer librement et sans obstacles sous des conditions fiscales de concurrence égales et sans*

---

<sup>1107</sup>V. VANISTENDAEL F., « Marché interne et souveraineté fiscale », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum* Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, pp. 255-268 ; v. également COMMUNIER J.-M., *Droit fiscal communautaire, Pratique du droit communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 2 relevant que « *(c)ependant, si la disparité des fiscalités nationales n'a pas posé de grandes difficultés au début de la réalisation du marché commun, les modifications successives du traité de Rome et, plus particulièrement, la mise en place de l'Union économique et monétaire venant parachever le marché unique européen a modifié en profondeur les données du problème en créant des contraintes importantes sur les finances publiques des Etats membres et en relançant le débat sur l'opportunité d'une véritable politique fiscale européenne* ».

<sup>1108</sup>Article 3 TFUE alinéa 1 b).

*distorsions* »<sup>1109</sup>. Les modalités fonctionnelles du marché intérieur impliquent, en effet, une totale liberté des opérateurs économiques. D'ailleurs, il peut être constaté que ces derniers ont attendu que les barrières douanières soient parfaitement supprimées avant de revendiquer la conciliation de nombres de dispositions fiscales nationales avec leurs libertés économiques de circulation. Cette « ouverture » du marché européen leur permet ainsi, en amont, de pouvoir comparer les multiples systèmes fiscaux, et en aval, de tenter d'en retirer de multiples avantages fiscaux en plaçant leurs investissements dans des États offrant une fiscalité plus attractive. Ce lien spécifique entre le marché intérieur et les systèmes de fiscalité directe peut être appréhendé à travers la situation selon laquelle « (a)ssez étrangement, contrairement à beaucoup d'autres domaines, ce n'est pas la Commission qui, par la procédure en manquement a poursuivi des États devant la Cour de justice, mais les contribuables, particuliers ou sociétés, qui, en contestant l'imposition nationale, ont convaincu leurs juridictions nationales de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice »<sup>1110</sup>. Il est vrai que si la Cour a, au travers, de ces arrêts, sanctionné de nombreuses dispositions fiscales nationales, c'est avant tout afin de permettre aux ressortissants européens de bénéficier pleinement des libertés de circulation européennes. De même, si la Commission s'est attachée à étendre la réglementation des aides d'État à la fiscalité directe des entreprises, c'est pour s'assurer que le libre jeu de la concurrence soit effectif au sein du marché<sup>1111</sup>. Ce bénéfice doit se faire sans restrictions fiscales. L'originalité de cette coordination fiscale prétorienne réside dans sa source, revenant, en amont aux contribuables européens.

864. Cette vision du marché intérieur amène la Cour à censurer de nombreuses dispositions fiscales nationales considérées comme susceptibles de créer des discriminations ou des entraves aux libres circulations. Quant à la Commission, elle a sanctionné nombre de mesures fiscales considérées comme sélectives et non compatibles avec le marché intérieur. Aussi on s'est interrogé pour déterminer « si la souveraineté fiscale des États membres est limitée et peut-être même de plus en plus, n'est-ce pas logique dans un marché de plus en plus intégré »<sup>1112</sup>. De notre point, cette limitation de l'exercice de la compétence fiscale se trouve parfaitement justifiée juridiquement, notamment au vu de l'objectif européen de réalisation du marché intérieur, lequel se doit de reposer sur le plein exercice des libertés de circulation qui ne doivent pas faire l'objet de restrictions nationales ni fiscales ni d'une autre nature. En ce sens, les modalités de la répartition des compétences fiscales constituent une parfaite illustration de la superposition des ordres juridiques internes et européens qui conduit à ce que l'Union européenne détienne une compétence de principe pour assurer l'effectivité des libertés de circulation ainsi que la garantie de l'effectivité du libre jeu de la concurrence au sein du marché intérieur. Or, les États détiennent une compétence exclusive pour l'adoption de la norme fiscale. Pour autant, la norme fiscale nationale est susceptible d'être constitutive, à la fois, d'une restriction aux libres circulations, ainsi qu'aux règles de la concurrence portant ainsi atteinte à l'objectif économique européen d'un bon fonctionnement du marché intérieur. Cette situation qui peut paraître inextricable dénote en réalité d'une superposition<sup>1113</sup> des deux

---

<sup>1109</sup>VANISTENDAEL F., « Marché interne et souveraineté fiscale », in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, p. 264.

<sup>1110</sup>WATHELET M., GENESTE B., « Droit communautaire et fiscalité : la notion de compétence retenue des Etats membres » Option finance, n° 850, 26 septembre 2005, p. 38.

<sup>1111</sup>V. Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO n° C 384 du 10 décembre 1998 ; v. également le rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, 9 février 2004, COM (2004) 434, Droit fiscal, n° 29, 2004, pp. 1162-1171.

<sup>1112</sup>WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation ? », RJF, 2/08, p. 94.

<sup>1113</sup>Le choix du terme « superposition » se justifie du point de vue des principes de primauté et d'effet direct du droit de l'Union conduisant à superposer le droit européen sur les droits nationaux soumis du point de vue de la

ordres juridiques susceptibles de coexister voire d'entraîner une superposition de compétences<sup>1114</sup>. Cependant, le problème qui se pose est celui de la finalité attribuée à l'exercice de la compétence. S'agissant notamment de la compétence fiscale, si l'on se place du point de vue des États, l'intérêt est positif, à savoir engendrer un niveau élevé de recettes fiscales alors que du point de vue de l'Union, le principal objectif est négatif à savoir la suppression des restrictions et distorsions fiscales de concurrence subies par les opérateurs économiques qui souhaitent profiter pleinement du marché intérieur. La situation est complexe, en particulier dans le domaine fiscal, dont les conséquences sur le marché intérieur sont indéniables sans que cela ait donné lieu à une répartition expresse des compétences fiscales dans les traités, ni à une harmonisation fiscale européenne minimale.

865. Aussi la Cour ne semble-t-elle pas avoir eu d'autres choix que de référer aux dispositions générales du Traité auxquelles elle a attribué une portée fiscale. Ces dispositions qui, rappelons-le, bénéficient de la primauté du droit de l'Union. Le fait d'aborder ces dispositions sous l'angle fiscal ne remet absolument pas en cause leur place dans la hiérarchie des normes. D'ailleurs, à ce titre, le juge de Luxembourg avait dès son célèbre arrêt « Simmenthal » de 1978 précisé sa théorie de la primauté alors qu'il s'agissait, en l'espèce, d'un litige de nature fiscale<sup>1115</sup>.

## B) La portée fiscale des dispositions relatives aux libertés de circulation

866. Selon certains auteurs, la fiscalité de l'Union peut être appréhendée comme un « (...) *mécanisme complémentaire, accessoire, des libertés économiques (...), du marché commun, de la politique de la concurrence et de certaines autres politiques communautaires* »<sup>1116</sup> et en

---

hiérarchie des normes. Pour un avis plus nuancé, v. GAUTIER M. et MELLERAY F., « Le champ d'application matériel, limite à la primauté du droit communautaire », *Revue des affaires européennes*, 2003/2004, n° 1, septembre 2004, les auteurs y affirment que « (d)ès lors, c'est parce que l'ordre juridique communautaire n'est pas un ordre juridique total, autrement dit étatique car seul un ordre juridique étatique peut être ainsi qualifié, que la superposition entre les ordres juridiques communautaire et nationaux n'est pas absolue mais est au contraire relative ou partielle », spéc. p. 33. Néanmoins, les auteurs nuancent leur propos en admettant que « (c)'est parce qu'il repose sur une logique d'intégration et non simplement de coopération que l'ordre juridique communautaire se rapproche de la complétude, de la superposition absolue », p. 34.

<sup>1114</sup>V. en ce sens, GAUDIN H., « Diversité et évolution des champs d'application en droit communautaire », *Revue des affaires européennes*, 2003/2004, n° 1, p. 13 selon laquelle « (i)l en résulte que, de plus en plus, et en dehors des cas où le droit national est l'instrument d'application du droit communautaire, Etats membres et Communauté sont amenés à agir simultanément sur un même domaine de compétences, mais dans un objectif différent, ce qui peut conduire à un conflit de normes. C'est l'hypothèse qui joue par exemple en matière de libre circulation : la Communauté assure le respect de cette liberté, domaine de compétence communautaire. Dans le même temps, les Etats membres restent compétents pour adopter certaines réglementations, comme des réglementations ou législations sociales » voire fiscales.

<sup>1115</sup> La Cour avait jugé que « (l)e fait de reconnaître une efficacité juridique quelconque à des actes législatifs nationaux empiétant sur le domaine à l'intérieur duquel s'exerce le pouvoir législatif de la Communauté, ou autrement incompatibles avec les dispositions du droit communautaire, reviendrait à nier, pour autant, le caractère effectif d'engagements inconditionnellement et irrévocablement assumés par les Etats membres, en vertu du traité, et mettrait ainsi en question les bases de la Communauté », in CJ, 9 mars 1978, aff. 106/77, Administration des finances de l'Etat c/ Société anonyme Simmenthal, Rec. p. 629.

<sup>1116</sup> CARLOS DOS SANTOS A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009. L'auteur en déduit que : « (c)'est la raison pour laquelle, si on ne peut vraiment parler d'une constitution fiscale communautaire, on peut au moins parler d'une constitution économique dont les principes et règles fondamentales ont donné naissance à un ordre fiscal communautaire qui, ayant d'importantes répercussions sur la fiscalité et les systèmes fiscaux des Etats membres, limite de façon effective leur souveraineté fiscale. Cet ordre fiscal communautaire vise avant tout à obtenir une plus grande neutralité fiscale, à travers l'élimination des obstacles fiscaux qui se posent à la construction du marché interne », p. 123.

retire qu'« *il s'agit surtout d'un ordre fiscal d'intervention ou de régulation* »<sup>1117</sup>. De notre point de vue, il s'agit plus spécifiquement d'un ordre fiscal d'intégration.

867. Certains auteurs ont relevé trois types de méthodes susceptibles d'aboutir à l'homogénéisation des fiscalités nationales dans le cadre européen. La première méthode est celle de la « *contrainte* »<sup>1118</sup> susceptible de conduire à une fiscalité « *construite* »<sup>1119</sup>. Elle résulte soit de l'application de textes adoptés par le Conseil qui imposent des solutions fiscales homogènes, dans ce cas la contrainte est acceptée ; soit d'arrêts rendus par la Cour mettant en œuvre des dispositions générales du Traité, dans ce cas la contrainte est imposée dès lors qu'il n'y a pas eu consensus entre les États. La seconde méthode est celle de la « *concertation* »<sup>1120</sup> qui mène à une fiscalité « *induite* »<sup>1121</sup>. Il s'agit dans ce cas soit d'un consensus mis en œuvre par les États, dans ce cas la concertation est voulue ; soit d'un processus imitatif des systèmes fiscaux les uns avec les autres, dans ce cas la concertation est subie. Enfin, la troisième méthode est unilatérale<sup>1122</sup> dans la mesure où il s'agit du cas d'un État membre qui souhaiterait éventuellement rapprocher sa législation fiscale de celle d'un autre État membre. Cela témoigne d'une concurrence fiscale dont on ne peut pas considérer qu'elle mène à un véritable rapprochement des fiscalités nationales tant les divergences qui subsistent sont importantes. Le « *rapprochement* », permis en quelque sorte par la concurrence fiscale, ne peut absolument pas être assimilé au rapprochement prévu à l'article 115 TFUE (ex. art. 94 TCE) du traité.

868. L'étude de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union en matière fiscale nous permet de retenir un principe de jurisprudence constant selon lequel s'« *il y a lieu de relever tout d'abord 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 demeure pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences respectives dans le respect du droit communautaire* »<sup>1123</sup>. Néanmoins, le sens et la portée de cet apport jurisprudentiel sont discutables. Plus spécifiquement, nous pouvons nous interroger sur ce que recouvre précisément le « *droit communautaire* » subordonnant l'exercice de la compétence fiscale étatique à son respect. Nous avons pu, à maintes reprises, relever le vide juridique caractérisant le domaine que constitue la fiscalité directe des entreprises. Ce vide s'explique par le principe de la compétence d'attribution de la Communauté prévue à l'article 5 du Traité CE introduit par le traité de Maastricht selon lequel « *la Communauté agit dans les limites des compétences qui lui sont conférées et des objectifs qui lui sont assignés par le présent traité* ». Ce principe d'attribution des compétences a d'ailleurs été confirmé par le traité constitutionnel de 2004 et a fait l'objet d'un renforcement par le traité de Lisbonne, adopté en 2009, prévoyant à l'article 3 ter que 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* ». La formule est devenue négative, ce qui induit une conception restrictive du champ de l'attribution des compétences de l'Union. Cette réduction paraît surprenante au vu de l'avancée intégrative de l'Union européenne que devait représenter la ratification du traité de Lisbonne. Au demeurant, le traité de Lisbonne poursuit dans cette même disposition en

<sup>1117</sup>CARLOS DOS SANTOS A., *idem*, p. 123.

<sup>1118</sup>DE WOLF M., *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des Etats-Unis*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 18

<sup>1119</sup>V. DIBOUT P., « Les trois voies de l'Europe fiscale », *Banque et droit*, 1992, n° 22, pp. 39-41.

<sup>1120</sup>DE WOLF M., *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des Etats-Unis*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 18

<sup>1121</sup>V. DIBOUT P., « Les trois voies de l'Europe fiscale », *Banque et droit*, 1992, n° 22, pp. 39-41.

<sup>1122</sup>DE WOLF M., *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des Etats-Unis*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 18

<sup>1123</sup>Il s'agit d'un principe de jurisprudence constante. V. par exemple, CJ, 4 octobre 1991, aff. C-246/89, *Commission c/ Royaume-Uni*, Rec. I, p. 4585.

précisant explicitement que « (t)oute compétence non attribuée à l'Union dans les traités appartient aux États membres ».

869. Si nous nous fondions littéralement et exclusivement sur cette disposition, nous pourrions uniquement affirmer que la compétence en matière de fiscalité directe des entreprises, appartient exclusivement aux États membres, dès lors qu'elle n'a pas été attribuée à l'Union dans les traités. Cependant, ce raisonnement aboutirait à une conclusion faussée, puisque celle-ci ferait parfaitement abstraction de nombreuses autres dispositions normatives prévues au Traité et dont la mise en œuvre pratique atteste une intégration de plus en plus importante des fiscalités directes nationales. Ces dispositions, par leur sens et leur portée très générale, concernent un domaine de compétence censé appartenir exclusivement aux États membres. Aussi, est-il tout à fait probant de considérer qu'« (i)l serait excessif de nier l'existence d'une fiscalité européenne qui correspond plutôt à un système de règles européennes à portée fiscale ayant une incidence sur la structure et l'évolution des fiscalités nationales des États membres pour l'accomplissement des buts de la construction européenne »<sup>1124</sup>. Quelles sont-elles ? Il s'agit principalement des libertés de circulation du marché intérieur intégré auxquelles se trouve accolé le principe d'égalité de traitement. Nous souhaitons démontrer la primauté effective des libertés de circulation sur les fiscalités directes nationales, en particulier à l'égard de la fiscalité des sociétés, dont la nécessité d'une plus grande coordination à l'échelle européenne n'est plus à prouver. Cette utilisation fiscale des libertés de circulation constitue l'œuvre créatrice du juge de Luxembourg et participe de la mise en œuvre d'« obligations de ne pas faire » imposées aux États membres. Il s'agit de la définition même de l'intégration fiscale négative imposée.

870. Nombreux sont les auteurs à avoir étudié, de manière exhaustive et approfondie, la jurisprudence fiscale de la Cour de justice. L'existence d'une jurisprudence fiscale réformatrice et foisonnante par cette institution supranationale n'est plus à démontrer. Il s'agit, à ce stade, d'analyser les fondements juridiques de cette jurisprudence maintes fois critiquée notamment en raison de ses incohérences<sup>1125</sup>. Elles existent bel et bien. Toutefois, nous ne pouvons remettre en question le principe même de la mise en œuvre d'une jurisprudence d'origine européenne dans ce domaine, dès lors qu'elle se trouve systématiquement fondée juridiquement. Le principal fondement juridique réside dans les libertés fondamentales du Traité combinées aux principes généraux du droit développés par la Cour de justice. Ces mêmes libertés qui, à chaque affaire portée devant la Cour de justice, apparaissent comme incompatibles avec l'exercice exclusif de la « souveraineté » fiscale des États membres qui perd très largement de son autonomie et de son exclusivité d'application territoriale. En conséquence, elle tend à ne devenir qu'une compétence comme les autres soumises à la primauté du droit de l'Union primaire et dérivé.

871. Deux grands principes jurisprudentiels régissent l'exercice de la compétence fiscale des États membres. La Cour a, en effet, formulé un principe d'application constante selon lequel : « en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir d'imposition »<sup>1126</sup>. Il ressort, ainsi, de la jurisprudence constante de la Cour que, dans le domaine de la fiscalité directe, la compétence fiscale appartient aux

---

<sup>1124</sup>DIBOUT P., « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », Revue des affaires européennes, 1995, n° 2, p. 5.

<sup>1125</sup>V. notamment BERLIN D., « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, p. 7 et s.

<sup>1126</sup>V. en ce sens, 12 mai 1998, aff. C-336/96, Gilly, Rec. I, p. 2793, points 24 à 30 ; CJ, 2ème ch., 7 septembre 2006, aff. C-470/04, N, Rec. I, p. 7409, point 44 ; CJ, 14 novembre 2006, aff. C-513/04, Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Etat belge, Rec. 2006, I, p. 10967, point 22 à 23 ; CJ, gde ch., 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rec., 2007, I, p. 2107, point 49.

États membres. Celle-ci n'hésite pas à le formuler en ces termes : « *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* »<sup>1127</sup>. La Cour se montre conciliante et parfaitement respectueuse du principe de l'exclusivité de la compétence fiscale appartenant aux États, car n'ayant pas fait l'objet d'une attribution expresse à l'Union européenne. Cette interprétation correspond à celle de la compétence d'attribution qui repose notamment sur le principe de subsidiarité tel qu'interprété par une partie de la doctrine, selon laquelle la compétence fiscale de principe en matière de fiscalité directe appartiendrait aux États membres. Aussi l'Union n'est-elle censée agir que dans les limites de ses compétences attribuées et des objectifs qui lui sont assignés<sup>1128</sup>. La mise en œuvre d'une compétence fiscale subsidiaire de l'Union nécessite que son action soit plus efficace que celle des États membres. La conception de la Cour s'agissant de la compétence fiscale des États est quelque peu différente. Elle cumule, en effet, la mise en œuvre de ce principe de jurisprudence constant à un second dont les incidences pratiques témoignent d'un degré d'intégration élevé de la fiscalité.

872. Il est de jurisprudence constante que la fiscalité directe relève de la compétence des États membres. Toutefois, « *ces derniers doivent (...) l'exercer dans le respect du droit communautaire* »<sup>1129</sup>. La Cour a depuis longtemps précisé les conditions d'exercice de la compétence fiscale des États membres qui repose principalement sur le principe d'égalité de traitement, véritable corollaire de l'exercice des libertés de circulation, en précisant que ce principe « *prohibe 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* »<sup>1130</sup>. Que recouvrent précisément ces conditions subordonnant l'exercice de la compétence fiscale des États ? Il apparaît que les grandes libertés économiques établies par le Traité CE aient fourni à la Cour de justice les bases normatives de l'élaboration d'une jurisprudence dense et riche en matière de fiscalité directe. À ces libertés fondamentales, la Cour ajoute un principe général du droit. Il s'agit du principe de non-discrimination qui, selon une jurisprudence constante, consiste en l'application de règles différentes à des situations comparables ou en l'application de la même règle à des situations différentes<sup>1131</sup>.

873. La jurisprudence de la Cour de justice, de par son utilisation des libertés économiques, a mis en lumière un champ d'application du droit fiscal très large de celles-ci, qui pourrait même

---

<sup>1127</sup>V. notamment en ce sens, CJ, 4 octobre 1991, C-246/89, Commission c/ Royaume-Uni, Rec., I, p. 4585, point 12 ; CJ, 14 février 1995, C-279/93, Schumacker, Rec. I, p. 225, point 21 ; 28 avril 1998, C-118/96, Safir, Rec. I, p. 1897, point 21 ; 26 octobre 1999, C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Rec. I, p. 7447, point 32 ; 28 octobre 1999, C-55/98, Vestergaard, Rec. I, p. 7641, point 15 ; 29 novembre 2001, C-17/00, De Coster, Rec., I, p. 9445, point 25 ; 21 novembre 2002, C-436/00, X et Y, Rec. I, p. 10829, point 32 ; 11 mars 2004, C-9/02, De lasteyrie du Saillant, Rec. I, p. 2409, point 44 ; 8 septembre 2005, C-544/03 et C-545/03, Mobistar, Rec. I, p. 7723, point 27 ; 7 septembre 2006, C-470/04, N, Rec. I, p. 7409, point 33.

<sup>1128</sup>Article 5 §1 et §2 TUE (ex. art. 5 TCE).

<sup>1129</sup>CJ, 4 octobre 1991, aff. C-246/89, Commission c/ Royaume-Uni, Rec.1991, I, p. 4585, point 12. La Cour avait déjà énoncé ce principe précédemment dans les arrêts : CJ, 7 juin 1988, aff. 57/86, Grèce c/ Commission, Rec. p. 2855, point 9 ; CJ, 21 juin 1988, aff. 127/87, Commission c/ Grèce, Rec., p. 3333, point 7. v. également CJ, 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. I, p. 225, points 21 et 26 ; sur l'intégration de la condition de non-discrimination, v. CJ, 11 août 1995, aff. C-80/94, Wielockx, Rec. I, p. 2493, point 16 ; CJ, 29 avril 1999, aff. C-311/97, Royal Bank of Scotland, Rec., I, p. 2651. Plus récemment, v. notamment, arrêts du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 36 ; du 8 novembre 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, point 16 ; du 19 novembre 2009, Commission/Italie, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 28, et du 3 juin 2010, Commission/Espagne, C-487/08, non encore publié au Recueil, point 37 ; CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 20 octobre 2011, aff. C-284/09, Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne, non encore publié au recueil, point 44. Ce principe est maintenu.

<sup>1130</sup>CJ, 12 février 1974, aff. 152/73, Giovanni Maria Sotgiu c/ Deutsche Bundespost, Rec., p. 153, point 11.

<sup>1131</sup>V. CJ, 11 août 1995, aff. C-80/94, Wielockx, Rec., I, p.2493, point 17 ; CJ, 2<sup>ème</sup> ch., 16 septembre 2004, aff. C-400/02, Gérard Merida, Rec.2004, I, p. 8471.

être qualifié d'insoupçonné jusqu'alors. Le droit de l'Union au travers de la mise en œuvre des libertés fondamentales devient ainsi l'une « *des composantes essentielles des sources du droit fiscal* »<sup>1132</sup> en matière de fiscalité directe des entreprises. C'est bien l'atteinte des mesures fiscales nationales sur les libertés fondamentales qui justifie le contrôle de la Cour. Malgré cette justification, la jurisprudence fiscale du juge de Luxembourg tend à consacrer un principe général d'interdiction des discriminations fiscales. De ce fait, « *(i)l s'avère que l'application efficace du principe va de pair avec la relativisation de l'autonomie du système fiscal national* »<sup>1133</sup> doublée de la relativisation de la spécificité de la compétence fiscale étatique tendant à ne devenir qu'une compétence parmi d'autres<sup>1134</sup>. Cette « relativisation » ne saurait être véritablement critiquée dans la mesure où il ressort de la jurisprudence de la Cour que celle-ci ne remet pas véritablement en cause la compétence de principe des États en matière fiscale. La Cour n'a jamais expressément attribué l'exercice de cette compétence à une institution de l'Union. De même, elle n'a pas non plus été jusqu'à dicter de manière impérative aux États membres le sens des modifications à apporter à leurs législations fiscales nationales. Pourtant, insidieusement, le sens et la portée de ses décisions rendues en matière de fiscalité directe amènent les États à une plus grande prise en compte du droit et des situations transfrontalières dans leurs législations. L'harmonisation, qui n'a pas pu être adoptée au sein du Conseil, est remplacée par une intégration négative mise en œuvre par le juge de Luxembourg.

874. Cette intégration des fiscalités directes ne saurait être fondamentalement critiquée dans la mesure où elle répond à un souci d'efficience : les dispositions du traité ont pour vocation le respect des libertés fondamentales au sein du marché intérieur, respect auquel les États se sont engagés<sup>1135</sup>. L'intégration découle naturellement de la primauté de l'ordre juridique de l'Union sur le droit interne. Il n'existe aucun argument juridique véritablement fondé qui puisse empêcher la mise en œuvre du droit de l'Union dès lors que les législations fiscales mises en cause affectent les situations transfrontalières européennes. Il est indéniable que le droit de l'Union tel qu'il est mis en œuvre par la Cour de justice affecte l'exercice de la compétence fiscale des États membres. Même si, pour certains, seul cet aspect de la compétence est entravé, il apparaît que l'exercice qui est intimement lié à la détention de la compétence n'est pas le seul aspect atteint par l'intégration européenne. Sans conteste, l'exercice constitue le critère réel de la compétence, la détention constitue le critère personnel. S'il est porté atteinte à l'exercice de la compétence fiscale, il paraît inévitable que la détention de la compétence

---

<sup>1132</sup>V. BERGERES M.-C., « Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », *Droit fiscal*, 1999, n° 30-35, p. 1034.

<sup>1133</sup>GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe-De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », *R.T.D.E.*, janv.-mars 2005, 41 (1), pp. 63-64.

<sup>1134</sup>En ce sens, v. notamment NGUYEN B., « Bachmann, Warner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », *Europe*, n° 12, 01 décembre 1995, p. 1 selon lequel « (p)our la Cour de justice, il n'y a pas de différence de nature entre une règle fiscale et une autre règle juridique, dès lors qu'il s'agit de donner plein effet aux libertés fondamentales du Traité. Il n'y a que deux sortes de règles nationales : celles qui sont compatibles avec les principes d'un grand marché sans frontières et celles qui ne le sont pas ».

<sup>1135</sup>V. en ce sens notamment LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », *Cahiers de droit européen*, 2007, n° 1-2, spéc. pp. 32-33. Dans le sens d'un encadrement justifié des fiscalités directes nationales de la part de la Cour de justice, les auteurs relèvent notamment la caractérisation d'une triple neutralité au sein de sa jurisprudence fiscale à savoir : une neutralité institutionnelle, une neutralité matérielle ainsi qu'une neutralité fiscale. De plus, ils relèvent, à juste titre, que « (s)on appréhension de la matière procède de l'obligation que lui ont assignée les États membres de veiller au respect des dispositions du traité, en particulier les libertés de circulation » précisant que « (c)ette appréhension découle intégralement du principe de primauté du droit communautaire, lequel s'étend à la matière de la fiscalité directe. Elle s'opère dans le respect de la compétence retenue par les États membres en matière de fiscalité directe et ne s'attache qu'à l'exercice de cette compétence ». Ces auteurs justifient l'intégration négative découlant de la jurisprudence fiscale de la Cour au regard de l'organisation institutionnelle et matérielle de la construction européenne.

fiscale qui appartient originellement à l'État soit également atteinte. L'atteinte est notamment provoquée par la mise en œuvre du droit de l'Union par le juge de Luxembourg. Il est possible d'envisager la compétence sous l'angle d'un « partage implicite » avec les institutions de l'Union. Bien entendu, seul le législateur national détient la compétence pour adopter les dispositions fiscales normatives. Toutefois, nombre d'entre elles apparaissent comme la reprise de principes qui ont été préalablement formulés par le juge de Luxembourg. Dès lors, ce dernier participe, de manière indirecte, au processus législatif. Il n'est pas rare, en effet, que des dispositions fiscales nationales aient connu des modifications consécutives à des arrêts rendus par le juge de Luxembourg<sup>1136</sup>. De même, qu'il n'est pas exceptionnel que certaines modifications soient intervenues avant que les condamnations ne soient prononcées. Cette influence *a priori* ou *a posteriori* dénote d'une participation active du juge de Luxembourg dans les processus d'adoption des normes fiscales nationales. Cette contribution est permise par l'interprétation téléologique du juge s'agissant des dispositions relatives aux libertés de circulation.

875. Les libertés de circulation sont le socle de l'Union économique. Les libertés de circulation sont des libertés économiques qui font partie intégrante des objectifs assignés à la Communauté à l'article 3 du Traité CE (devenu art. 3 à 6 TFUE). D'ailleurs, elles ne sont pas absentes du traité sur l'Union européenne modifié par le Traité de Lisbonne, puisque l'article 2 TUE (devenu art. 3 TUE) fait expressément référence au « marché intérieur ». Or, ce marché, par définition, est régi par la garantie de la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux. Le marché est défini à l'article 14§2 du Traité CE (devenu art. 26 TFUE) comme « *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 traité* ». L'objectif qui lui est assigné réside dans la suppression de tous les obstacles à la liberté des échanges et à la liberté de circulation entre les États membres. Pour aboutir à un tel résultat, il est nécessaire d'adopter des règles communes à l'ensemble des États afin de permettre des libertés de circulation effectives. Le problème se pose de la matière fiscale, qui, au même titre que de nombreux autres domaines, est susceptible d'entraver les libres circulations, ce qui, le cas échéant, compromet le bon fonctionnement du marché intérieur. De fait, la matière fiscale, qui initialement s'apparentait à un obstacle, est venue, en réalité, élargir le champ d'application des libertés de circulation auxquelles la jurisprudence fiscale de la Cour de justice a attribué une portée fiscale. En ce sens, les libertés fondamentales ne sont plus seulement économiques, c'est-à-dire vouées à la mise en œuvre d'une Union économique. Elles sont également fiscales en ce qu'elles sont susceptibles de contribuer à la mise en œuvre d'une Union fiscale.

876. Il ne s'agit pas d'affirmer l'existence concrète d'une fiscalité européenne au sens de « *système d'impôts européens, superposés aux impôts des États membres, et procédant de l'exercice d'une compétence fiscale pleine et entière de la Communauté, devenue Union européenne* »<sup>1137</sup>. Néanmoins, il est indéniable que la compétence fiscale des États membres au travers de la fiscalité directe non harmonisée fait l'objet d'une intégration européenne très forte. Cette intégration amoindrissant la compétence fiscale étatique est justifiée par l'application pratique par la Cour de justice de dispositions générales expressément prévues au Traité. La jurisprudence a ainsi initié, au travers de ses très nombreux arrêts, l'émergence voire la concrétisation d'une véritable politique fiscale européenne, cela, alors même que la fiscalité est très peu présente dans les dispositions relatives aux libertés de circulation prévues

---

<sup>1136</sup> Renvoi section II.

<sup>1137</sup> DIBOUT P., « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », *Revue des affaires européennes*, 1995, n° 2, p. 5. Pour un débat portant sur l'existence ou non d'une fiscalité européenne, v. notamment BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 1988, in Introduction.

au Traité<sup>1138</sup>.

877. Le juge de Luxembourg a su, conformément à son rôle d'interprète des dispositions du Traité, en extraire des implications fiscales qui, bien que non envisagées initialement, n'en demeurent pas moins indispensables et tout à fait pertinentes. L'intégration des fiscalités directes nationales est parfaitement justifiée, au regard de la hiérarchie des normes, qui consacre la primauté du droit de l'Union.

878. Malgré ce constat, la fiscalité directe est bien réelle au sein du Traité. En affirmant cela, nous ne faisons pas référence aux quelques dispositions du traité afférentes à la fiscalité, mais bien aux dispositions d'ordre général visant la réalisation et le bon fonctionnement d'un véritable marché intérieur ainsi qu'à la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire. En dépit d'une absence de dispositions expresses attribuant une compétence fiscale à l'Union, la nécessaire réalisation des objectifs de l'organisation européenne a, sans nul doute, une incidence certaine sur l'exercice de la compétence fiscale des États membres qui s'en trouve, de fait, limitée et soumise au respect du droit de l'Union. Certains pourraient réfuter ce propos au motif que la seule possibilité d'atteindre la compétence fiscale des États serait « l'intégration positive » impliquant des « obligations de faire » auxquelles ces derniers auraient expressément consenti du fait de l'adoption d'actes législatifs, et principalement de directives d'harmonisation fiscale européenne. Or, il est évident que les directives se font rares, en matière de fiscalité directe des entreprises, au sein de l'ordre juridique de l'Union. C'est la raison pour laquelle le juge de Luxembourg a transposé, dans ce domaine, sa jurisprudence traditionnelle, élaborée en matière de liberté de circulation, selon laquelle « *le principe fondamental d'unité de marché et son corollaire (les libertés de circulation), ne sauraient en toutes circonstances être subordonnés à la condition préalable du rapprochement des législations nationales, car une telle sujétion obligatoire viderait ce principe de son contenu* »<sup>1139</sup>. Le rapprochement effectif des législations nationales, dont les législations fiscales, tel que prévu à l'article 115 TFUE (ex. art. 94 TCE) ne saurait constituer le précédent indispensable à l'unité effective du marché intérieur permis principalement par l'exercice plein et entier des libertés de circulation. En matière fiscale, et plus spécifiquement, en matière de liberté d'établissement, cette jurisprudence a été reprise dès le premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe des entreprises<sup>1140</sup>.

879. Un lien nécessaire doit être établi entre la compétence fiscale réservée des États et l'effet utile des dispositions du traité ainsi que des objectifs et finalités de celui-ci. Ce lien suppose

---

<sup>1138</sup>La fiscalité n'est expressément évoquée, s'agissant des libertés de circulation, qu'au regard de la libre circulation des marchandises et de l'Union douanière aux articles 28 à 30 TFUE (ex. art. 23 à 25 TCE), et également au regard de la libre circulation des capitaux et des paiements à l'article 65 TFUE (ex. art. 58 TCE) comme une exception à l'article 63 TFUE (ex. art. 56 TCE) prévoyant l'interdiction des mesures de restrictions aux mouvements de capitaux et aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers. Pour autant, l'ensemble des dispositions traitant des libertés de circulation prohibent la mise en œuvre de restrictions, et le caractère très général de l'utilisation de ce terme nous amène à penser que certaines dispositions fiscales nationales qui auraient une incidence sur la réalisation des libertés de circulation seraient susceptibles de constituer de telles restrictions prohibées par le Traité.

<sup>1139</sup>En matière de libre circulation des marchandises, v. CJ, 9 décembre 1981, aff. 193/80, Commission c/ Italie, Rec. p. 3019, point 17. Pour la libre prestation de services, v. CJ, 25 octobre 1987, aff. 222/86, Heylens, Rec. p. 4097, point 11. Pour la liberté d'établissement, v. CJ, 7 mai 1991, aff. C-340/89, Irène Vlassopoulou, Rec. I, p. 2357, points 13 et 14.

<sup>1140</sup>CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/ France dit « Avoir fiscal », Rec. p. 273, point 24 selon lequel « *l'absence d'une harmonisation des dispositions législatives des États membres en matière d'impôts sur les sociétés ne peut pas justifier la différence de traitement en question. S'il est vrai qu'en l'absence d'une telle harmonisation la situation fiscale d'une société dépend du droit national qui lui est appliqué, l'article 52 du Traité CEE interdit à chaque État membre de prévoir dans sa législation, pour les personnes qui font usage de la liberté de s'y établir, des conditions d'exercice de leurs activités différentes de celles définies pour ses propres ressortissants* ». Cette jurisprudence a été étendue dans ce domaine à toutes les autres libertés de circulation.

« des incursions de la compétence communautaire dans les souverainetés nationales »<sup>1141</sup>, et ce, même si la volonté originelle des rédacteurs du traité sur la Communauté européenne eut été de préserver celle-ci. Le domaine de la fiscalité directe des entreprises en constitue une parfaite illustration. La limitation des prérogatives fiscales des États membres comme envisagée par le traité, s'agissant de la libre circulation des marchandises régie par la fiscalité indirecte, a très largement été dépassée par la Cour. Celle-ci a étendu son contrôle aux autres libertés de circulation dont la liberté d'établissement, laquelle, a désormais une incidence directe sur la fiscalité directe des entreprises telle que légiférée par les États membres.

880. Cette extension du contrôle du juge de Luxembourg aux fiscalités directes nationales repose principalement sur le principe d'égalité de traitement. Ceci implique des discriminations « ostensibles » fondées sur la nationalité, mais également « toutes formes dissimulées de discriminations ». Ces dernières reposent sur d'autres critères, lesquels sont laissés à la libre appréciation du juge de l'Union. Cette extension du champ d'application du principe d'égalité de traitement permettra d'atteindre de nombreuses dispositions fiscales nationales, ce qui, par ricochet, remet en cause de nombreux aspects des fiscalités directes nationales.

881. Néanmoins, pour que les contribuables puissent bénéficier de la protection du principe d'égalité de traitement fiscal, il est indispensable qu'ils fassent valoir l'exercice d'une liberté de circulation. Aussi est-il nécessaire que la situation visée soit transfrontalière<sup>1142</sup>, sans pour autant être extracommunautaires<sup>1143</sup>. Le contribuable doit revendiquer l'exercice d'une liberté de circulation. Il est toutefois possible que la situation contrevienne à différentes libertés. Dans ce cas, il incombe à la Cour de justice de trancher. Celle-ci se fiera *a priori* à l'appréciation faite par le juge de renvoi qui est le juge national. En cas d'erreur avérée, la Cour conserve la possibilité de requalifier la liberté mise en cause. En matière de fiscalité directe des sociétés, la liberté d'établissement est celle qui est le plus souvent compromise. En la matière, l'appréciation de la Cour est casuistique<sup>1144</sup>. En dépit de l'exercice d'une liberté de circulation, le contribuable qui souhaite se prévaloir d'une inégalité de traitement fiscal doit systématiquement se trouver dans une situation objectivement comparable et démontrer une restriction « à l'entrée » ou « à la sortie ». Si ces deux conditions sont remplies, celui-ci bénéficie alors de la protection du principe d'égalité de traitement fiscal instituée par le juge de Luxembourg. La méthodologie est stricte. Pour autant, cela n'a pas empêché la Cour de justice de faire des libertés de circulation, le fondement juridique de la mise en œuvre d'une intégration fiscale imposée aux États membres. C'est cette méthodologie que nous allons examiner.

882. Le raisonnement juridique adopté par la Cour contient quatre étapes que sont l'identification de la liberté mise en cause ; l'identification d'une discrimination ; la recherche d'une justification éventuelle par des raisons impérieuses d'intérêt général ; et enfin le contrôle de proportionnalité.

883. Le sens et la portée de chacune des notions sollicitées dans les différentes étapes du raisonnement juridique de la Cour doivent être mentionnés. Ces différentes étapes d'appréciation des législations fiscales nationales sont, en effet, révélatrices du rôle de la Cour qui « doit faire respecter les termes d'un accord, conclu entre des États souverains, qui ont

---

<sup>1141</sup>V. CJ, 23 février 1961, aff. 30/59, Association des charbonnages du Limbourg, Rec. p. 46.

<sup>1142</sup>Cela exclut les situations « purement internes » dans la mesure où dans ce cas la réglementation fiscale ne pourra pas être appréhendée au regard d'une liberté de circulation.

<sup>1143</sup>Sauf exception de la liberté de circulation des capitaux envisageant expressément au traité les relations avec un État tiers. V. Par ex. CJ, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, Imperial Chemical Industries plc c/ Kenneth Hall Colmer, Rec. 1998, I, p. 4695, points 32 et 33.

<sup>1144</sup>Pour un développement, v. LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 2007, pp. 50-55.

*aliéné une part de leur souveraineté pour créer certains éléments d'un ordre juridique qui doit leur être commun* »<sup>1145</sup>. Il ne serait pas étonnant que la Cour par le biais de cette appréciation, institue un « *ordre fiscal commun* »<sup>1146</sup>. L'intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises serait d'autant plus importante, que ce domaine n'a pas été expressément prévu au Traité.

884. Les libertés de circulation, que beaucoup nomment les libertés fondamentales, dans la mesure où elles sont fondatrices de l'organisation européenne et fondent les modalités de fonctionnement du marché intérieur ont toutes été intégrées au Traité dès la création des Communautés européennes. Elles sont incluses dans la troisième partie consacrée aux politiques de la Communauté<sup>1147</sup>. Les quatre libertés de circulation sont exclusives les unes des autres dans la mesure où chacune dispose d'un champ d'application qui lui est propre<sup>1148</sup>. Il en est de même en matière fiscale.

885. En dépit d'un champ d'application divergeant, les quatre libertés révèlent quatre liens communs. Le premier est que chacune d'entre elles est directement et expressément prévue au Traité, ce qui induit qu'elle bénéficie du principe de primauté du droit de l'Union qui leur attribue une autorité supérieure aux dispositions fiscales nationales. Le second est qu'elles ne visent que la circulation qui s'exercerait dans plusieurs États membres, ainsi elles ne vont s'appliquer en principe qu'aux activités transfrontalières qui s'exerceraient dans plus d'un État membre et non aux situations purement internes<sup>1149</sup>. Elles nécessitent l'effectivité d'un élément d'extranéité. Elles sont ainsi susceptibles d'entraver des dispositions fiscales nationales qui auraient une incidence sur ce type d'activité, ce qui diminue le niveau d'intégration des fiscalités directes nationales aux dispositions afférentes à celle-ci. Le troisième est que toutes ont été reconnues d'applicabilité directe par la Cour de justice<sup>1150</sup>. Cela induit la possibilité pour tout ressortissant de s'en prévaloir devant le juge de Luxembourg en cas de contrariété entre une disposition fiscale nationale et l'une quelconque des libertés de circulation. Enfin, chacune d'entre elles prohibe expressément toute discrimination ou restriction, ce qui de fait et de droit, limite l'exercice des compétences fiscales des législateurs nationaux. Ces derniers seront dans l'impossibilité de prendre une mesure fiscale qui irait à l'encontre de cette interdiction. Les libertés fondamentales reposent sur ce principe fondamental.

---

<sup>1145</sup>BOUUAERTS I.-C., « La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice européenne », *Journal de droit fiscal*, sept.-oct., 1991, p. 286.

<sup>1146</sup>Cette expression est notamment utilisée par le professeur Maitrot de la Motte, *in* *Souveraineté fiscale et construction communautaire Recherches sur les impôts directs*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2005, 537 pages.

<sup>1147</sup>Devenu « Politiques et actions internes de l'Union » depuis la ratification du Traité de Lisbonne.

<sup>1148</sup>La liberté de circulation des travailleurs salariés est prévue aux articles 39 à 42 du Traité CE (devenu art. 45 à 48 TFUE) et vise les travailleurs salariés ne devant pas faire l'objet de discriminations qui serait fondée sur la nationalité. La liberté de circulation des travailleurs non-salariés et des sociétés constituées conformément à la législation d'un Etat membre au travers du droit d'établissement est prévue aux articles 43 à 48 TCE (devenu art. 49 à 55 TFUE). Elle se trouve protégée par la prohibition de toutes restrictions. La liberté de prestations de services visée aux articles 49 à 55 TCE (devenu art. 56 à 62 TFUE) fait également l'objet d'une interdiction expresse de toutes restrictions. Enfin, la liberté de circulation des capitaux et des paiements est prévue aux articles 56 à 60 (devenu art. 63 à 66 TFUE) pour laquelle les restrictions sont également interdites.

<sup>1149</sup>V. exception à ce principe au travers de l'arrêt CJ, 17 juillet 1997, aff. 28/95, *Leur-Bloem*, Rec. I, p. 4161

<sup>1150</sup>La liberté de circulation des travailleurs salariés a été reconnue d'applicabilité directe dans l'arrêt CJ, 4 avril 1974, aff. 167/73, *Commission c/ France*, Rec. p.359. Pour la liberté d'établissement, v. arrêt CJ, 21 juin 1974, aff. 2/74, *Reyners*, Rec. p. 631. Pour la liberté de circulation des prestations de services, v. CJ, 3 décembre 1974, aff.33/74, *Van Binsbergen*, Rec. p.1299. Pour la libre circulation des capitaux, v. CJ, 23 février 1995, aff. C-358/93 et C-416/93, *Bordessa*, Rec. I, p. 361.

886. Afin de déterminer la liberté bafouée, le juge se référera à la qualification adoptée *a priori* par le juge de renvoi. En cas d'erreur manifeste, celui-ci conserve la possibilité de requalifier la liberté atteinte. La détermination de la liberté violée se fait au travers de l'objet de la législation fiscale en cause. En règle générale, en cas de doute, la liberté d'établissement prime sur la liberté de circulation des capitaux ou sur la libre prestation de services<sup>1151</sup>. La liberté d'établissement est applicable en cas de détention par un ressortissant d'un État membre, d'une participation dans le capital d'une société établie dans un autre État membre, lui permettant d'exercer une « *influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités* »<sup>1152</sup>. Quant à la liberté de circulation des capitaux, elle concerne traditionnellement l'acquisition ou la cession d'actions à une société établie dans un autre État membre ainsi que la perception de dividendes. De ce fait, les dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à des participations effectuées dans le seul but 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<sup>1153</sup>. Ces deux libertés peuvent se cumuler<sup>1154</sup>. Dans ce cas, seule la liberté qui est la plus affectée sera retenue par le juge<sup>1155</sup>.

887. À titre d'illustrations<sup>1156</sup>, il ressort notamment de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice, relative à la fiscalité des dividendes, que la condition de l'« *influence certaine* » est présente lorsqu'un contribuable détient une participation égale à 100 % du capital d'une société établie dans un autre État membre<sup>1157</sup>, à 50 %<sup>1158</sup>, ou supérieure à 25 %<sup>1159</sup> ou encore,

---

<sup>1151</sup>Pour un développement, v. DIBOUT P., « La portée fiscale des libertés fondamentales de circulation (personnes, services, capitaux) », Gazette du Palais, n° 352, 18 décembre 2003, p. 18 et s. V. également LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 2007, pp. 47-55.

<sup>1152</sup>Ce principe a été formulé dans l'arrêt CJ, 13 avril 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, points 21 et 22. Pour un reprise de ce principe, v. arrêts CJ 21 novembre 2002, X et Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, points 37 et 66 à 68 ; 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 31 ; 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 27 ; CJ, 2e ch., 29 mars 2007, aff. C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG c/ Finanzamt Köln-Mitte, Rec. 2007, I, p. 2647, points 22 et 70 ; CJ, gde chambre, 18 juillet 2007, aff. C-231/05, Oy AA, Rec. 2007, I, p. 6373, point 20 ; CJ, 6 décembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, point 29 ; CJ, 2ème ch., 2 octobre 2008, aff. C-360/06, Heinrich Bauer Verlag, Rec. I, p. 7333, point 27 et point 29 qui a étendu le champ de la liberté d'établissement aux situations dans lesquelles une société résidente détient une participation égale à 100% du capital d'une société établie dans un autre État membre ou lorsque les parts d'une société ayant son siège dans un Etat membre sont détenues, de manière directe ou indirecte, par les membres d'une même famille, résidant dans un autre Etat membre, lesquels poursuivent les mêmes intérêts, prennent d'un commun accord, par l'intermédiaire d'un même représentant à l'assemblée générale de cette société, les décisions relatives à celle-ci et en déterminent les activités. En ce sens, v. également arrêts CJ, Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 37 ; et du 21 octobre 2010, Idryma Typou, C-81/09, non encore publié au Recueil, point 47.V. également, Ordonnance de la Cour (cinquième chambre) du 22 novembre 2010, aff. C-199/10, Secilpar - Sociedade Unipessoal SL contre Fazenda Pública, non encore publié au recueil, point 25.

<sup>1153</sup>V. en ce sens, arrêts CJ, Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 38 ; CJ, 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, points 40 et 45 à 52 ; CJ, aff. jointes C-436/08 et C-437/08, 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) et Österreichische Salinen AG (C-437/08) contre Finanzamt Linz, non encore publié au recueil, point 35.

<sup>1154</sup>V. CJ, 24 mai 2007, aff. C-157/05, Holböck, Rec. I, p. 4051 ; v. également, CJ, 23 avril 2009, 3ème ch., aff. C-406/07, Commission c/ République hellénique, Rec. 2009, I, p. 62.

<sup>1155</sup>V. CJ, 14 octobre 2004, Omega, aff. C-36/02, Rec. I, p. 9609, point 27.

<sup>1156</sup>Pour un développement, v. MAITROT de La MOTTE A., Europe, mai 2010, étude 6 ; BERLIN D. « Jurisprudence fiscale européenne », RTDE 2010, p. 159 et s. ; RTDE 2011, p. 189 et s. Pour une étude générale, v. DE GROVE-VALDEYRON N., « Etablissement », Répertoire de droit communautaire, Dalloz, mis à jour juin 2011.

<sup>1157</sup>V. CJ, 7 sept. 2006, N, aff. C-470/04, Rec. I, p. 7409, point 26 ; CJ, 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, aff. C-347/04, Rec. I., p. 2647, point 23.

<sup>1158</sup>CJ, 26 juin 2008, Burda, aff. C-284/06, Rec. I., p. 4571.

plus généralement, quand les parts sont détenues par les membres d'une même famille, résidant dans un autre État membre, « *lesquels poursuivent les mêmes intérêts, prennent d'un commun accord, par l'intermédiaire d'un même représentant à l'Assemblée générale de cette société, les décisions relatives à celle-ci et en déterminent les activités* »<sup>1160</sup>.

888. Cependant, les dispositions du Traité relatives à la libre circulation des capitaux s'appliquent dans l'hypothèse d'une participation de portefeuille en vue de placement de moins de 10 %<sup>1161</sup>.

889. Qu'en est-il plus spécifiquement des restrictions fiscales à l'activité transfrontalière des groupes de sociétés ? En dépit de l'absence d'une véritable reconnaissance juridique de ces entités, auxquelles la personnalité morale n'a pas été reconnue, les groupes se trouvent néanmoins protégés par le droit primaire, et plus spécifiquement par les dispositions relatives aux libertés de circulation. Plus particulièrement, ce sont principalement leur liberté d'établissement ainsi que la libre circulation des capitaux qui font l'objet de restrictions fiscales. À ce titre, la disposition relative à la liberté d'établissement étend expressément la prohibition à l'établissement d'un ressortissant d'un État membre dans un autre État membre, aux « (...) *restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un État membre* » (art. 49 TFUE, ex. art. 43TCE). Cette disposition, dans son second alinéa, traite du champ de la liberté d'établissement. Elle « *comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux* ».

890. Cette disposition fonde une double liberté. D'une part, une liberté d'implantation géographique : les sociétés têtes de groupe peuvent réaliser leur objet social dans l'État qu'elles souhaitent. D'autre part, elle fonde une liberté quant à la forme juridique choisie. Elles peuvent créer des établissements secondaires, à la fois selon la forme juridique de leur choix, entendons par là filiale ou succursale, et ce, de plus, dans l'État membre de leurs choix. Cette liberté résulte de la disposition du traité relative à la liberté d'établissement. Or, en l'absence d'une harmonisation fiscale des règles d'imposition des sociétés, de nombreuses dispositions fiscales nationales sont susceptibles de restreindre cette liberté en principe illimitée. Cependant, celles-ci s'avèrent, le plus souvent, contraires au droit de l'Union en ce qu'elles constituent des restrictions prohibées expressément par le traité que ce soit à l'égard du lieu d'établissement, mais également à l'égard de la constitution d'établissements secondaires de formes juridiques variées.

891. Il n'est, par conséquent, pas inintéressant de s'interroger sur ce que recouvre la notion de restriction prohibée. L'analyse du principe d'égalité de traitement est en mesure de nous éclairer.

---

<sup>1159</sup> CJ, ordonnance, 10 mai 2007, Skatteverket A et B, aff. C-102/05, Rec. I., p. 3871.

<sup>1160</sup> CJ, 2 oct. 2008, H Bauer Verlag, aff. C-360/06, Rec. I., p. 7333, point 29.

<sup>1161</sup> CJ, 23 avr. 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, aff. C-201/05, Rec. I., p. 2875, point 46 ; CJ, 10 févr. 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, aff. jointes C-436/08 et C-437/08, non encore publié au recueil.

## II/L'utilisation efficiente du principe d'égalité de traitement en matière fiscale

892. Le principe d'égalité de traitement revêt différentes facettes qu'il convient d'analyser (A) avant de procéder à l'examen de l'extension jurisprudentielle de son champ d'application au domaine fiscal (B).

### A) Sens et portée du principe d'égalité de traitement en matière fiscale

893. Le principe d'égalité de traitement fait l'objet d'une évocation expresse dans certaines dispositions du Traité, et ce, en des termes différents (a). Le principe d'égalité de traitement en matière fiscale a fait l'objet d'une reprise par la Commission européenne (b).

#### a) Son évocation dans certaines dispositions du Traité

894. Le principe de non-discrimination est un principe fondamental de la construction européenne reposant sur une pleine concurrence permise par des libertés de circulation dont la mise en œuvre ne doit aucunement être restreinte. Il s'agit d'un principe général du droit de l'Union. Nous retrouvons ce principe dans de nombreuses dispositions du Traité<sup>1162</sup>. Il s'agit du principe général de l'interdiction de toutes discriminations fondées sur la nationalité à l'article 12 TCE (devenu art. 18 TFUE)<sup>1163</sup>.

895. L'articulation du principe de non-discrimination avec les libertés de circulation n'est prévue expressément qu'aux articles 39§2 (devenu art. 45§2 TFUE)<sup>1164</sup> et à l'article 58§3 (devenu art. 65§3)<sup>1165</sup>. En matière de liberté d'établissement et de prestation de services, la prohibition de la discrimination à raison de la nationalité, apparaît également en filigrane lorsqu'est évoquée la prohibition des « restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre » (art.43 TCE devenu art. 49 TFUE) et des « restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté (...) à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un pays de la Communauté autre que celui du destinataire de la prestation » (art.49 TFUE), en ce sens que « le prestataire peut, pour l'exécution de sa prestation, exercer, à titre temporaire, son activité dans le pays où la prestation est fournie, dans les mêmes conditions que celles que ce pays impose à ses propres ressortissants » (art.50 TCE devenu art. 57 TFUE). La combinaison du principe de non-

---

<sup>1162</sup>V. notamment dans le domaine de la liberté de circulation des travailleurs à l'article 39 TCE (devenu art. 45 TFUE) ; s'agissant de l'égalité de rémunération entre hommes et femmes prévue à l'article 141 TCE (devenu art. 157 TFUE) ; également l'article 13 TCE (devenu art. 19 TFUE) habilitant le Conseil à « prendre les mesures nécessaires en vue de combattre toute discrimination fondée sur le sexe, la race ou l'origine ethnique, la religion ou les convictions, un handicap, l'âge ou l'orientation sexuelle » ; l'article 34 TCE (devenu art. 40 TFUE) interdit « toute discrimination entre producteurs et consommateurs » dans la mise en œuvre de la politique agricole commune » ; enfin la Charte des Droits Fondamentaux comporte un chapitre « Egalité » dont le premier article dispose que « (t)outes les personnes sont égales en droit (...) ».

<sup>1163</sup> Cette disposition prévoit que « dans le domaine d'application des Traités, et sans préjudice des dispositions particulières qu'ils prévoient, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité ».

<sup>1164</sup> L'article 39 §1 (devenu art. 45§2 TFUE) relatif à la libre circulation des travailleurs prévoit que « (1)a libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté » et qu'« (e)lle implique l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des Etats membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail » §2.

<sup>1165</sup> L'article 58 TCE (devenu art. 65§3 TFUE) relatif à la libre circulation des capitaux prévoit dans son §3 que « (1)es mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 ».

discrimination à raison de la nationalité et de l'exercice des libertés de circulation, telle que formulée par la Cour de justice, se trouve parfaitement justifiée, au vu des dispositions du Traité.

896. De plus, l'interdiction des restrictions est prévue au Traité s'agissant de chacune des libertés de circulation<sup>1166</sup>. Les dispositions du Traité afférentes aux libertés de circulation traitent, de manière alternative, soit des « *discriminations* » qui renvoient au critère de la nationalité, soit des « *restrictions* ». Ces deux termes bien qu'ils ne soient pas nécessairement synonymes sont, de toute évidence, très proches.

897. Ce principe de discrimination a été défini par la Cour qui, selon une jurisprudence constante<sup>1167</sup>, considère que le principe de non-discrimination ou d'égalité de traitement s'oppose à ce que des situations comparables soient traitées de manière différente, sauf si la différence de traitement est objectivement et raisonnablement justifiée par un objectif légitime<sup>1168</sup>. La Cour de justice a, à plusieurs reprises, appliqué, à la fiscalité directe des entreprises, ce principe de non-discrimination sans pour autant se référer systématiquement et explicitement à l'article du traité le prévoyant. La Cour évoque désormais le principe, devenu presque une clause de style, d'interdiction générale des discriminations qui « *n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le Traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination* »<sup>1169</sup>. Il s'agit de la condition à l'application autonome de cette disposition du Traité posant le principe général de non-discrimination. Cependant, la fiscalité directe des entreprises ne constitue pas en elle-même un domaine régi par le droit de l'Union.

898. Dans l'arrêt « Schumacker », une définition du principe de non-discrimination est proposée en matière fiscale. Celle-ci ne se différencie pas de celle qui avait été préalablement établie par la Cour de justice. La Cour a affirmé dans cet arrêt qu'« *en vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à*

---

<sup>1166</sup> En effet, l'article 40 c) TCE (devenu art. 46 c) TFUE) relatif à la réalisation de la libre circulation des travailleurs dispose qu'« *en éliminant tous les délais et autres restrictions, prévus soit par les législations internes, soit par des accords antérieurement conclus entre les Etats membres, qui imposent aux travailleurs des autres Etats membres d'autres conditions qu'aux travailleurs nationaux par le libre choix d'un emploi* ». La prohibition des restrictions est également envisagée au Traité s'agissant de la liberté d'établissement prévue à l'article 43 al. 1<sup>er</sup> TCE (devenu art. 49 al. 1<sup>er</sup> TFUE) selon lequel « (...) *les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un Etat membre* » et l'article 44 f) TCE (devenu art. 50 f) TFUE) de préciser l'application de « *la suppression progressive des restrictions à la liberté d'établissement, dans chaque branche d'activité considérée (...)* ». En matière de libre prestation de services, nous pouvons nous référer à l'article 49 al. 1<sup>er</sup> TCE (devenu art. 56 al. 1<sup>er</sup> TFUE) selon lequel « (...) *les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté sont interdites à l'égard des ressortissants des Etats membres établis dans un pays de la Communauté autre que celui du destinataire de la prestation* », précisé par l'article 54 TCE (devenu art. 61 TFUE) disposant qu'« (a)ussi longtemps que les restrictions à la libre prestation des services ne sont pas supprimées, chacun des Etats membres les applique sans distinction de nationalité ou de résidence à tous les prestataires de services visés à l'article 56, premier alinéa ». En matière de liberté de circulation des capitaux et des paiements, l'article 56 al. 1<sup>er</sup> TCE (devenu art. 63 al. 1<sup>er</sup> TFUE) spécifie également que « (...) *toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites* » suivi de l'alinéa 2 selon lequel « (...) *toutes les restrictions aux paiements entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites* ».

<sup>1167</sup> Pour un historique, v. BOUUAERTS I.-C., « La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice européenne », *Journal de droit fiscal*, sept.-oct., 1991, pp. 257-292.

<sup>1168</sup> CJ, 8 octobre 1990, aff. 810/79, Peter Uberschär ; 17 mai 1984, aff. 15/83, Denkavit ; 29 avril 2004, aff. C-106/01, Novartis.

<sup>1169</sup> Pour exemple, v. arrêts CJ 30 mai 1989, aff. 305/87, Commission c/ Grèce, Rec. I, p. 1461, points 12-13 ; CJ, 12 avril 1994, aff. C-1/93, Halliburton Services, Rec. I, p. 1137, point 12 ; CJ, 29 avril 1999, aff. C-311/97, Royal Bank of Scotland, Rec. I, p. 2651, point 19 ; CJ, 13 avril 2000, aff. C-251/98, Baars, Rec. I, p. 2787, point 23 ; CJ, 8 mars 2001, C-397/98, Metallgesellschaft Ltd, Rec. 2001, I, p. 1727, point 38.

*des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes*<sup>1170</sup> »<sup>1171</sup>. Ce faisant, la Cour reprend l'apport de l'arrêt « Sotgiu », rendu en 1974, dans lequel elle précisait déjà ce que recouvrait la notion de discrimination. Au sens de cet arrêt, et selon une jurisprudence constante, « *les règles de traitement 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* »<sup>1172</sup>. Aussi, la Cour fait-elle une application d'un principe général à un domaine spécifique qui est le domaine fiscal, témoignant d'une assimilation des domaines de compétences. En outre, cette définition révèle une méthodologie et une volonté propre à la Cour de justice se traduisant par une prédominance de la prise en compte des effets comparativement à celle des critères de détermination de la discrimination.

899. S'agissant plus spécifiquement de la liberté d'établissement, corollaire pour les sociétés de la liberté de circulation des personnes, la Cour a très tôt interprété le principe de non-discrimination dans un sens très large couvrant toutes les formes possibles de traitement discriminatoire. La liberté d'établissement interdirait ainsi toutes formes de traitement fiscal inégalitaire, que ce soit à raison de la nationalité comme prévu par le traité, ou en fonction du siège social entre succursales ou filiales d'États membres<sup>1173</sup>, ou bien encore en fonction du critère de la résidence fiscale<sup>1174</sup> ou même de la forme juridique d'une société<sup>1175</sup>. Elle a également considéré comme faisant partie intégrante du champ matériel de la liberté d'établissement les dispositions fiscales nationales qui trouvent à s'appliquer à la détention par un ressortissant de l'État membre concerné dans le capital d'une société établie dans un autre État membre, d'une participation lui permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités<sup>1176</sup>. Cette précision nous autorise à penser que toute la fiscalité des dividendes entre dans le champ de la prohibition des

---

<sup>1170</sup>Nous retrouvons une illustration du principe de non-discrimination entendu comme la prohibition de règles similaires à des situations différentes en matière de liberté d'établissement dans l'arrêt CJ, 15 mai 1997, aff. C-250/95, Futura Participations SA et Singer c/ Administration des contributions, Rec. 1997, I, p. 2471. En ce sens, v. MARTIN P., « La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestations de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne », Droit fiscal, 2000, n° 44, p. 1447.

<sup>1171</sup>CJ, 14 février 1995, aff. C-279/93, Finanzamt Köln-Alstadt/Roland Schumacker, Rec. I p. 225, point 30 ; Droit fiscal, 1995, n° 20, Comm.1089.

<sup>1172</sup>CJ, 12 février 1974, Sotgiu, aff. 152/73, Rec.p. 153, point 11 repris dans l'arrêt Schumacker, précitée, point 26.

<sup>1173</sup>CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission des Communautés européennes c/ République française, Rec.1986, I, p. 273. Dans cet arrêt la Cour constate l'inégalité de traitement créée par l'article 158 ter du CGI ayant pour incidence que « *les sociétés d'assurance ayant leur siège en France bénéficient, pour les dividendes des actions de sociétés françaises qu'elles détiennent dans leur portefeuille, de l'octroi de l'avoir fiscal, alors que ce même bénéfice est refusé aux succursales et agences des sociétés d'assurance ayant leur siège dans un autre Etat membre (...)* », point 16.

<sup>1174</sup>CJ, 13 juillet 1993, aff. 330/91, Commerzbank AG, Rec. I, p. 4017, RJF 10/93, n° 1402. Dans cet arrêt rendu sur le fondement des articles 52 et 58 du traité, la Cour considère que ces dispositions font obstacle à ce que la législation d'un Etat membre accorde des majorations de remboursement des impôts indus aux sociétés ayant leur résidence fiscale dans cet Etat et les refuse aux sociétés ayant leur résidence fiscale dans un autre Etat membre.

<sup>1175</sup>CJ, 12 avril 1994, aff. C-1/93, Halliburton Services BV c/ Staatssecretaris van Financiën, Rec. 1994, I, p. 1137. Dans cet arrêt, la Cour relève l'existence d'une inégalité de traitement en se fondant sur le constat que « *la règle fiscale litigieuse limite l'exonération de la taxe sur les transactions immobilières aux seules opérations effectuées entre des sociétés de droit néerlandais qui ont été constituées sous la forme de sociétés anonymes ou de sociétés « fermées » à responsabilité limitée telles que définies par la législation de cet Etat, à l'exclusion des formes sociétaires équivalentes prévues par les législations des autres Etats membres* », point 17.

<sup>1176</sup>V. notamment en ce sens CJ, 13 avril 2000, C-251/98, Baars, Rec. I, p. 2787, point 22 ; 21 novembre 2002, C-436/00, X et Y, Rec. I, p. 10829, point 37 ; CJ, grande chambre, aff. C-196/04, 12 septembre 2006, « Cadbury Schweppes plc. et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue », Rec. 2006, I, p. 7995, point 31; Test Claimants in Thin Cap Group Litigation, précité, point 27.

restrictions à la liberté d'établissement<sup>1177</sup>. S'agissant de la distribution de dividendes, la Cour condamne la prévision, tant au niveau de la société distributrice qu'au niveau des actionnaires, d'un traitement fiscal moins favorable selon qu'ils sont de provenance étrangère ou nationale. La Cour nous fait la démonstration d'une condamnation exhaustive des discriminations directes en matière de fiscalité directe des entreprises.

900. D'une manière extensive, ceci suppose une soumission des traitements fiscaux nationaux liés aux distributions de bénéfices à la liberté d'établissement qui ne doit pas, par principe, faire l'objet de discriminations. Au surplus, ce qui est plus surprenant, c'est l'extension par le biais de son interprétation d'ordre téléologique, de la prohibition aux entraves non discriminatoires<sup>1178</sup>.

901. Le principe d'égalité de traitement en matière fiscale a été repris par la Commission européenne.

## **b) L'approche de l'égalité de traitement fiscal par la Commission européenne**

902. La Commission européenne, dans sa communication de 2006 relative à la « Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur »<sup>1179</sup>, reprend la définition formulée par le juge de Luxembourg pour l'appliquer à la fiscalité directe en considérant que « *la suppression de la discrimination fiscale est une exigence fondamentale du droit communautaire* » en ce sens qu'un « (e)tat membre ne peut réserver aux situations transfrontalières un traitement différent de celui qu'il réserve aux situations nationales que si cela est justifié par une différence de la situation des contribuables »<sup>1180</sup>. L'objectif que vise la Commission, relayée par la Cour de justice par la voie du contentieux, serait celui d'une neutralité fiscale au sein du « marché de l'impôt »<sup>1181</sup> que constituerait le marché intérieur intégré. Ce dernier se définit, en effet, comme un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des services, des personnes et des capitaux doit être assurée et être effective. Si nous envisageons ce marché comme un marché de l'impôt, nous constatons qu'en dépit de la suppression des barrières douanières, les barrières fiscales sont maintenues. La Commission, tout comme la Cour de justice, a relevé de nombreux éléments des dispositifs fiscaux nationaux susceptibles de porter atteinte aux libertés de circulation notamment par la création de régimes discriminatoires établissant une distinction

---

<sup>1177</sup> La Cour a condamné récemment une législation fiscale qui soumettait les investissements réalisés sur le territoire d'un autre État membre, dans lequel l'entreprise n'est pas établie, à un régime fiscal moins favorable que celui réservé aux investissements réalisés sur le territoire national, v. CJ, 22 déc. 2010, Tankreederei I, aff. C-287/10, non encore publié au recueil. A titre d'illustration, la Cour a condamné la mise en place de mécanismes visant à atténuer ou à supprimer la double imposition, dès lors que celui-ci variait selon que les dividendes provenaient de sociétés résidentes ou de sociétés non résidentes, v. CJ, 12 déc. 2006, Test Claimants in the FII group Litigation, aff. C-446/04, Rec. I., p. 11753 ; CJ, 12 déc. 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aff. C-374/04, Rec. I., p.11673 ; CJ, 6 mars 2007, Meilicke E.A., aff. C-292/04, Rec. I., p. 1835. La Cour a condamné un dispositif fiscal grec exonérant les dividendes distribués aux investisseurs particuliers par les sociétés grecques et non par les sociétés établies au sein d'autres États membres, v. CJ, 23 avr. 2009, Commission c/ Grèce, aff. C-406/07, Rec. I., p. 62. La Cour a également condamné un dispositif fiscal espagnol exigeant un seuil de participation plus élevé des sociétés non résidentes que des sociétés résidentes pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les dividendes, v. CJ, 3 juin 2010, Commission c/ Espagne, aff. C-487/08, Rec. 2010, I, p. 4843.

<sup>1178</sup> Renvoi II) B) « L'extension du principe général d'égalité de traitement », b) « L'extension du principe d'égalité de traitement aux entraves fiscales non discriminatoires ».

<sup>1179</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social (2006) 823 final, 19 déc. 2006, « Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur ».

<sup>1180</sup> COM (2006) 823 final, idem, p. 5.

<sup>1181</sup> Renvoi Première Partie Titre second Chapitre premier.

selon que l'activité est transfrontalière ou strictement nationale. Du point de vue de la Commission, les règles fiscales nationales contredisant ces libertés fondamentales visent notamment « *les règles sur l'imposition des plus-values (les taxes de sortie par exemple), sur l'imposition des groupes (absence de compensation transfrontalière par exemple), sur l'imposition des succursales et les règles de lutte contre l'évasion fiscale* »<sup>1182</sup>. La Cour de justice s'en est largement fait l'écho. Les législateurs nationaux ont été contraints de modifier leurs législations afférentes à ces questions.

903. Afin de promouvoir une intégration effective des fiscalités directes nationales, au sens de ces dispositions, il est indispensable d'en établir la portée. Nous allons démontrer, d'une part, que la Cour de justice lie systématiquement l'atteinte à une liberté de circulation à la reconnaissance d'un traitement discriminatoire. La discrimination apparaît comme le fondement juridique à la déclaration d'incompatibilité entre l'exercice de la compétence fiscale et les libertés de circulation. D'autre part, nous relèverons que la Cour de justice a, au fil de ses arrêts, précisé ce que recouvrait la notion de discrimination, allant jusqu'à sanctionner des entraves non discriminatoires. Elle a étendu les bases juridiques justificatives de la sanction de nombres de dispositions fiscales nationales. Cette sanction se traduit par la remise en cause de ces dernières. De fait, la compétence fiscale pleine et entière induit le pouvoir du législateur national de légiférer en matière fiscale en fonction de particularismes nationaux. Toutefois, la jurisprudence fiscale de la Cour de justice a abouti à la suppression de nombreux aspects de la législation fiscale nationale entraînant ainsi une intégration effective des fiscalités directes nationales illustrant une remise en cause dans le sens d'un amoindrissement des prérogatives fiscales du législateur national.

## **B) L'extension du principe général d'égalité de traitement fiscal**

904. La prohibition de la discrimination est peu présente dans les traités. Néanmoins, la Cour a consacré cette interdiction comme étant un principe général du droit de l'Union, et ce, même dans des domaines dont la compétence appartient encore aux États membres. Les interactions entre l'exigence d'égalité de traitement et le pouvoir de taxation des États nous en fournissent un bon exemple. Nous allons analyser le principe formulé par la Cour dès 1974 créant une césure au sein même de la notion de discrimination comme recouvrant : soit les discriminations « *ostensibles fondées sur la nationalité* » soit « *toutes formes de discrimination, qui par application d'autres critères aboutissent en fait au même résultat* » (a) avant d'envisager le cas des entraves non discriminatoires (b). Quant à la notion de restriction très vague et non précisément définie dans les traités, la doctrine l'a défini comme « *une mesure prise par un État membre, mais qui s'applique à tous sans distinction selon la nationalité des personnes ou le lieu d'établissement des activités* »<sup>1183</sup>. Cette définition assez large rejoint le caractère très neutre de la notion de restriction. Cela paraît plus patent lorsqu'on accole à cette notion le qualificatif de discriminatoire. Il est ainsi possible de distinguer au sein de cette notion de restriction discriminatoire, celles qui sont directes illustrant la législation d'un État membre qui « *interdit tout simplement aux ressortissants des autres États membres de pratiquer telle ou telle activité* »<sup>1184</sup>. Les autres sont indirectes en ce sens qu'elles « *consistent pour un pays à traiter différemment les ressortissants communautaires selon leur nationalité, leur lieu de résidence ou leur lieu*

<sup>1182</sup>COM (2006) 823 final, idem, p. 5.

<sup>1183</sup>MIGNON E., « L'appart des juridictions communautaire et européenne au droit fiscal français », LPA, n° 97, 15 mai 2002, p. 62.

<sup>1184</sup>MIGNON E., idem, p. 62.

d'établissement »<sup>1185</sup>. De celles-ci, se distinguent les entraves non discriminatoires.

905. Qu'en est-il de la délimitation de ces notions en matière fiscale ? D'autant plus, que ni les discriminations ni les entraves fiscales ne sont expressément et spécifiquement prohibées par le traité. Pour autant, la Cour a étendu la prohibition des discriminations au domaine fiscal en la liant à l'exercice des libertés de circulation<sup>1186</sup>. Dans les deux cas, le principe d'égalité de traitement exige, pour s'appliquer, que la situation visée entre dans le champ du droit de l'Union et, plus spécifiquement de l'une des libertés de circulation, et que les situations fiscales visées soient objectivement comparables.

### **a) La consécration jurisprudentielle d'un principe général d'interdiction des discriminations fiscales selon la nationalité**

906. Nous aborderons le sens du principe de non-discrimination directe et indirecte avant d'analyser le caractère extensif de ce principe comparativement à celui généralement prévu dans les conventions fiscales internationales.

907. L'exigence d'égalité de traitement et le principe de non-discrimination constituent les deux faces d'un même concept appréhendé, selon le cas, dans son versant positif ou négatif<sup>1187</sup>. Le principe d'égalité de traitement « *est basé sur une comparaison verticale (soit, de l'imposition transfrontalière avec celle de la situation interne), mais non horizontale (laquelle compare les impositions transfrontalières entre le résident d'un État membre et les résidents des autres États ayant conclu une convention bilatérale avec cet État)* »<sup>1188</sup>. Quels sont le sens et la portée de l'interdiction des discriminations ? Au sens terminologique, le terme discrimination vient du latin « *discriminatio* » qui signifie séparer. Au sens fiscal, la discrimination consiste en une modulation de la charge de l'impôt selon différents paramètres<sup>1189</sup>. Le principe de non-discrimination est prévu dans une disposition générale du Traité sous l'angle de la nationalité<sup>1190</sup>. Toutefois, sa présence est perceptible dans de nombreuses autres dispositions spécifiques du Traité. Malgré cela, ce principe « *a été interprété largement par la Cour de justice des Communautés comme étant l'un des principes structurels et l'un des principes fondamentaux du droit communautaire* » ce qui « *semble lui conférer un rôle régulateur consistant à assurer l'égalité et la solidarité entre États membres, c'est-à-dire à juguler les*

---

<sup>1185</sup>MIGNON E., *idem*, p. 62.

<sup>1186</sup>De nombreux auteurs ont relevé ce lien, v. MAITROT de la MOTTE A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire Recherches sur les impôts directs*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2005, 537 pages.

<sup>1187</sup>En ce sens, v. PERALDI LENEUF F., « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des Communautés européennes », *in* « La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne », Vol. I : Le cadre et les acteurs, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998 (ss. Dir. Guillermin G. et Oberdoff H.), Travaux de la CEDECE, Paris, La Documentation française, 2000, p. 103.

<sup>1188</sup>HINNEKENS L., « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », *L'année fiscale*, mai 2004, Paris, PUF, p. 46. L'auteur précise que « (l) *e critère communautaire est celui du « traitement national » c'est-à-dire en comparaison verticale avec la situation interne, et non celui du « traitement comparatif », c'est-à-dire en comparaison avec les résidents des autres États (membres ou tiers) qui ont conclu une convention bilatérale avec ce même État membre* », p. 46.

<sup>1189</sup>V. Grand Larousse universel.

<sup>1190</sup>Article 12 CE (devenu art. 18 TFUE) prévoyant que « (d)ans le domaine d'application du présent traité, et sans préjudice des dispositions particulières qu'ils prévoient, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité. Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, peuvent prendre toute réglementation en vue de l'interdiction de ces discriminations ». Désormais, la prohibition des discriminations à raison de la nationalité est intégré dans la deuxième partie du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne intitulée « Non-discrimination et citoyenneté de l'Union ».

*disparités* »<sup>1191</sup>. Ce rôle de régulation des disparités est applicable à la matière fiscale et plus spécifiquement aux disparités fiscales provoquées à la fois par la coexistence de systèmes fiscaux différents, mais également par l'exercice de compétences fiscales étatiques concurrentes. Certains lui attribuent une finalité économique et sociale et considèrent qu'« *il a vocation à participer à l'unité du marché intérieur autant qu'à l'expression de la cohésion dans la Communauté* »<sup>1192</sup>. Nous pouvons y ajouter une finalité fiscale. Le principe de non-discrimination a vocation à participer, certes, à l'unité du marché intérieur<sup>1193</sup>, mais il est tout autant susceptible de promouvoir la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne d'origine prétorienne. En d'autres termes, le principe de non-discrimination, ou du moins son interprétation doublée de l'acceptation qui en est faite par la Cour de justice, est susceptible de nous laisser entrevoir une volonté d'intégration voire d'harmonisation des fiscalités directes nationales. Cette volonté est d'autant plus visible s'agissant de la fiscalité directe des entreprises qui a fait l'objet de nombreuses censures au travers notamment de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux s'agissant de l'imposition des bénéficiaires distribués.

908. Il est intéressant d'appréhender ce principe à l'aune de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice de l'Union dans la mesure où ce principe est intimement lié à l'accroissement du pouvoir juridictionnel européen et corrélativement à l'amointrissement du pouvoir législatif national. Un auteur s'est interrogé de manière pertinente, il y a deux décennies en ces termes : « (n)'est-il pas remarquable de voir que, de nos jours, un particulier peut s'adresser à une instance judiciaire composée d'étrangers, pour lui faire dire que sa loi nationale est injuste, et que le respect de ce jugement s'imposera aux juridictions et au législateur national ? »<sup>1194</sup>. Il y répondait que « (l) rôle de la Cour de justice européenne doit être compris en ce sens »<sup>1195</sup>. Le principe de non-discrimination devient, en effet, un principe révélateur de la coexistence voire de la subordination des pouvoirs nationaux. Ce principe, atteste, encore, mais plus implicitement, de la primauté de l'ordre juridique de l'Union sur les législations des ordres juridiques nationaux. En effet, les traités ont une valeur normative supérieure aux lois nationales. Aussi, la Cour de justice, garante de l'application des traités, a pour vocation de contrôler la correcte application des règles que ceux-ci édictent. Un tel contrôle suppose un examen des critères institués au plan national quant aux catégories juridiques ou encore aux critères de rattachement de faits imposable, afin d'apprécier leur conformité à la règle européenne<sup>1196</sup>.

909. Ce principe a fait l'objet d'une consécration jurisprudentielle dans le domaine fiscal. Certains ont même été jusqu'à invoquer le « *caractère constitutionnel de l'interdiction des discriminations fiscales* »<sup>1197</sup>. La mise en œuvre de ce principe confirme que « *la Cour de justice des Communautés détient le pouvoir ultime de dire le droit* »<sup>1198</sup>, en dépit de la qualité

---

<sup>1191</sup> PERALDI LENEUF F., *idem*, p. 104.

<sup>1192</sup> PERALDI LENEUF F., *idem*, p. 104.

<sup>1193</sup> En ce sens, v. DUBUT T., « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif » ? », *Droit fiscal*, avril 2008, n° hors-série, p. 51 rappelant que « (l) principe de l'interdiction des discriminations quant à l'exercice de la liberté d'établissement n'est pas nouveau. Affirmé dès les premières étapes de la construction du marché unique, ce principe a permis de réaliser la phase initiale de l'espace économique européen en tant que simple agrégat de marchés nationaux distincts, à l'intérieur duquel le ressortissant européen doit pouvoir changer de marché sans obstacles liés à sa nationalité ».

<sup>1194</sup> BOUUAERTS I.-C., « La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice européenne », *Journal de droit fiscal*, sept.-oct., 1991, p. 287.

<sup>1195</sup> BOUUAERTS I.-C., *idem*, p. 287.

<sup>1196</sup> BOUUAERTS I.-C., *idem*, p. 287.

<sup>1197</sup> GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe-De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », *R.T.D.E.*, janv.-mars 2005, 41 (1), p. 66.

<sup>1198</sup> BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, Paris, PUF, Coll. Droit Fondamental, 1988, p. 39. En ce sens,

de juges de droit commun des juges nationaux en matière de règles fiscales de l'Union. Malgré cette volonté d'intégration, la Cour ne fait qu'exercer ses attributions : elle « assure le respect du droit dans l'interprétation et l'application des traités »<sup>1199</sup>.

910. Précisons, tout de même, que le principe d'égalité de traitement implique que la situation visée soit européenne, de fait, qu'elle lie plusieurs États membres. De plus, le principe que nous analysons est à distinguer du principe général d'interdiction des discriminations proclamé à l'article 12 TCE (devenu art. 18 TFUE). Ce principe est à relier directement aux dispositions spécifiques afférentes aux libertés de circulation.

911. Le principe d'égalité de traitement fiscal connaît ainsi deux versants que sont : les discriminations « directes » ou « ostensibles », faites à raison de la nationalité, et les discriminations « indirectes »<sup>1200</sup> ou « dissimulées », reposant sur d'autres critères que celui de la nationalité, mais qui aboutissent au même résultat que les premières. Ce type de discriminations, qu'elles soient directes ou indirectes, renvoie aux mesures fiscales appliquées par l'État d'accueil qui réserve un traitement fiscal plus favorable aux résidents.

912. La Cour a ainsi procédé à une double extension. Elle a, tout d'abord, étendu la notion de « restriction », prévue dans les dispositions du Traité afférentes aux libertés de circulation, aux discriminations à raison de la nationalité. Celle-ci a considéré dès 1974, dans son arrêt « Reyners »<sup>1201</sup>, que la notion de restriction incluait celle de discrimination à raison de la nationalité. Cette extension issue d'une interprétation téléologique des dispositions du Traité permet ainsi à la Cour de considérer comme restrictives, car contraire aux libertés de circulation, les discriminations fiscales faites sur le fondement de la nationalité. Il est utile de préciser que la localisation du siège pour les personnes morales est le corollaire de la nationalité des personnes physiques. Leur siège sert, effectivement, à l'instar de la nationalité des personnes physiques à déterminer leur rattachement à l'ordre juridique d'un État<sup>1202</sup>. Les discriminations directes font l'objet de nombreuses sanctions jurisprudentielles en matière de fiscalité directe des entreprises.

913. Toutefois, nombre de dispositions fiscales vont restreindre l'exercice des libertés de circulation sans pour autant que la discrimination repose sur le critère de nationalité ou, s'agissant des personnes morales, sur le siège social. Est-ce qu'il faudrait considérer, en conséquence, que ces dispositions restrictives ne constituent pas véritablement de discriminations alors même qu'elles créent un traitement fiscal défavorable à l'égard de certains ressortissants européens ? La Cour a répondu par la négative en développant la notion de « discriminations indirectes ».

914. Il s'agit de discriminations qui ne reposent pas directement sur la nationalité, mais sur d'autres critères qui, en réalité, aboutissent au même résultat que les discriminations prohibées

---

l'auteur poursuit en affirmant que : « la singularité des sources du droit fiscal communautaire réside également dans l'existence d'une source d'interprétation d'origine jurisprudentielle, organiquement indépendante des États, mais également fondamentale sur le plan matériel », p. 39.

<sup>1199</sup> Article 220 TCE abrogé et remplacé en substance par l'article 19 TUE.

<sup>1200</sup> V. par ex. GARRONE P., « La discrimination indirecte en droit communautaire : vers une théorie générale », Revue trimestrielle de droit européen, 30 (3), juill.-sept.1994, pp. 425-449.

<sup>1201</sup> Dans cet arrêt, la Cour a jugé que « (1) a règle du traitement national constitue l'une des dispositions juridiques fondamentales de la Communauté, en tant que renvoi à un ensemble de dispositions législatives effectivement appliquées par le pays d'établissement à ses propres nationaux, elle est, par essence, susceptible d'être invoquée directement par les ressortissants de tous les autres États membres (...) », v. CJ, 21 juin 1974, aff. 2/74, « Jean Reyners c/ Etat belge », Rec. 1974, p. 631.

<sup>1202</sup> CJ, 14 décembre 2000, AMID, C-141/99, Rec. p. I-11619, point 20 ; CJ, 2 oct. 2008, Heinrich Bauer Verlag, aff. C-360/06, Rec. I. 7333, point 25.

à raison de la nationalité. Les discriminations indirectes visent les règles qui reposent sur des critères indistinctement applicables aux nationaux et aux ressortissants d'autres États membres, mais qui concrètement ont pour effet pratique de créer des désavantages à l'égard de ces derniers. De ce fait, celles-ci ont des incidences pratiques qui permettent de les considérer comme discriminatoires. En adoptant une conception « matérielle »<sup>1203</sup> des discriminations, la Cour a élargi la prohibition aux discriminations indirectes reposant sur des critères autres que celui de la nationalité. Elle a consacré ce type de discrimination dans notre matière. En matière de fiscalité directe, la prohibition des discriminations indirectes a été énoncée dans l'arrêt « Commerzbank »<sup>1204</sup> du 13 juillet 1993, puis consacrée dans le célèbre arrêt « Schumacker »<sup>1205</sup>, reprise par la suite de manière constante par d'autres arrêts dans ce domaine tels les arrêts « Wielocks »<sup>1206</sup>, « Asscher »<sup>1207</sup> du 27 juin 1996, ou encore « Baxter »<sup>1208</sup> du 8 juillet 1999. La Cour n'a fait que transposer à la matière fiscale, l'apport de l'arrêt « Sotgiu » selon lequel « *les règles d'égalité de traitement (...) 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* »<sup>1209</sup>.

915. L'évolution vers cette notion de « discrimination indirecte » « *marque le passage de l'application formelle vers une application plus matérielle du principe de non-discrimination, prenant en compte le contenu de la loi et ses effets* »<sup>1210</sup>. En effet, la notion de discrimination indirecte implique que celle-ci soit déterminée par ses effets et non par ses causes. Ce type d'analyse induit une prise en compte restreinte des justifications étatiques qui sont le plus

<sup>1203</sup>V. LENAERTS K., « L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », Cahiers de droit européen, 1991, p. 8 et s ; v. également PICOD F., « Libre circulation et situation interne », Revue des affaires européennes, n° 1, 2003/2004, p. 52.

<sup>1204</sup>CJ, 13 juillet 1993, aff. C-330/91, Commerzbank, Rec. I, p. 4017, point 14 reprenant le précédent de l'arrêt « Sotgiu » du 12 février 1974, aff. 152/73, Rec. p. 153, point 11.

<sup>1205</sup>Dans l'arrêt « Schumacker », la Cour a tout d'abord repris le principe formulé dans l'arrêt « Sotgiu c/ Deutsche Bundespost » du 12 février 1974 dans un domaine non fiscal, selon lequel les discriminations prohibées comprennent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais également toutes formes dissimulées de discrimination aboutissant par d'autres critères au même résultat, point 26. Ainsi, en dépit du constat selon lequel la réglementation en cause s'applique indépendamment de la nationalité du contribuable concerné (point 27), la Cour en a retiré qu'une réglementation nationale qui prévoit une distinction fondée sur le critère de la résidence en ce sens qu'elle refuse aux non-résidents certains avantages en matière d'imposition accordés, en revanche, aux résidents sur le territoire national, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres car les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux, point 28. Or, dans ces conditions, des avantages fiscaux réservés aux seuls résidents d'un État membre sont susceptibles de constituer une discrimination indirecte selon la nationalité, point 29.

<sup>1206</sup>CJ, 11 août 1995, aff. C-80/94, Wielockx, Rec., I, p. 2493, point 17

<sup>1207</sup>CJ, 5<sup>ème</sup> ch., 27 juin 1996, aff. C-107/94, P.H. Asscher, Rec. 1996, I, p. 3089.

<sup>1208</sup>CJ, 8 juillet 1999, aff. C-254/97, Société Baxter, Rec. 1999, I, p. 4809.

<sup>1209</sup>CJ, idem, Point 11.

<sup>1210</sup>PERALDI LENEUF F., « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des Communautés européennes », in « La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne », Vol. I : Le cadre et les acteurs, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998 (ss. Dir. Guillermin G. et Oberdoff H.), Travaux de la CEDECE, Paris, La Documentation française, 2000, p. 108. L'auteur précise le sens et, par-là même, l'objet de cette notion en relevant que la Cour recherche « *si une réglementation interne s'appliquant de la même manière à tous, ne constituait pas en fait une rupture d'égalité, en imposant un désavantage à une catégorie de personne. Finalement, si l'égalité devant la loi ne cachait pas une inégalité dans la loi* », p. 108. Ceci est confirmé par la Cour dans son arrêt Schumacker, le juge ayant considéré que « *l'article 48 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation d'un État membre imposant un travailleur ressortissant d'un autre État membre, qui réside dans ce dernier État et y exerce une activité salariée sur le territoire du premier État, plus lourdement qu'un travailleur résidant sur le territoire du premier État et y occupant le même emploi, lorsque le ressortissant du second État tire son revenu totalement ou presque exclusivement de l'activité exercée dans le premier État et ne perçoit pas dans le second État des revenus suffisants pour y être soumis à une imposition permettant de prendre en compte sa situation personnelle et familiale* », points 35-36.

souvent axées sur les causes d'une législation fiscale différenciée et différenciable. Or, l'utilisation de cette notion par la Cour repose sur l'examen des effets ce qui implique qu'en dépit de l'existence de certaines justifications, le seul fait d'une différence de traitement fiscal effective aboutira à la reconnaissance d'une discrimination prohibée.

916. Le principal critère fondant les discriminations « indirectes » résulte du lieu d'établissement de l'opérateur. Le plus souvent, le traitement fiscal différencié est justifié par les États au regard de ce critère. La Cour a, de longue date, exclu ce type de différenciation de traitement fiscal. Cela lui a été permis grâce à la notion de discrimination indirecte. Un traitement fiscal plus favorable est, en effet, généralement réservé aux résidents ; or les non-résidents sont pour la plupart des non-nationaux<sup>1211</sup>. De ce fait, la législation fiscale visée peut être constitutive d'une discrimination indirecte à raison de la nationalité. Le même raisonnement a été adopté s'agissant des sociétés. La Cour a considéré que « *bien qu'il s'applique indépendamment du siège des sociétés, le critère de la résidence fiscale sur le territoire national pour octroyer (un éventuel avantage fiscal) risque de jouer plus particulièrement au détriment des sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres. En effet, ce seront le plus souvent celles-ci qui auront établi leur résidence fiscale en dehors du territoire de l'État membre en question* »<sup>1212</sup>.
917. La justification inhérente à l'adoption, par la Cour de justice, de cette conception matérielle de la notion de discrimination, appréhendée au regard de ses effets, se justifie aisément, car les libertés mises en cause fondent et participent à l'organisation du marché intérieur. À ce titre, « *l'argument communautaire doit nécessairement primer* » dans le sens où l'« *on ne peut trouver dans des circonstances d'opportunité fiscale d'un État la justification d'une méconnaissance d'une règle fondamentale de droit communautaire* »<sup>1213</sup>.

918. Quelle est l'incidence de cette conception matérielle de la discrimination au regard de l'intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises ? La Cour, en recherchant non plus exclusivement l'esprit de la loi, mais en analysant ses effets pratiques, étend, d'une certaine manière, son contrôle à l'exercice du pouvoir de taxation des États. La conception matérielle repose désormais sur de multiples critères développés par la Cour qui limite grandement l'aspect matériel de la compétence à savoir son exercice par les États. Très simplement, cette extension de la notion de discrimination offre à la Cour la possibilité de sanctionner un plus grand nombre de dispositions fiscales nationales, sans pour autant que la discrimination repose directement sur la nationalité. Elle a ainsi pu considérer que la liberté d'établissement interdisait toutes formes de traitement fiscal inégalitaire que ce soit à raison de la nationalité comme prévu par le traité, ou bien en fonction du siège social entre succursales ou filiales d'États membres<sup>1214</sup>, qui comme la nationalité pour les personnes

---

<sup>1211</sup>Par ex. v. CJ, Schumacker, précité, points 28 et 29 ; CJ, Asscher, précité, point 38 ; CJ, Conijn, précité, point 25.

<sup>1212</sup>Par ex., v. CJ, 13 juillet 1993, aff. C-330/91, *The Queen c/ Inland Revenue Commissioners*, ex parte *Commerzbank AG*, Rec. 1993, I, p. 4017, point 15 ; CJ, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint Gobain*, Rec. 1999, I, p. 6161, point 14 ; CJ, 6ème ch., 14 décembre 2000, aff. C-141/99, *AMID*, Rec. 2000, I, p. 11619, point 27.

<sup>1213</sup>BOUUAERTS I.-C., « La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice européenne », *Journal de droit fiscal*, sept.-oct., 1991, p. 290.

<sup>1214</sup>CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission des Communautés européennes c/ République française*, Rec.1986, I, p. 273. Dans cet arrêt la Cour constate l'inégalité de traitement créée par l'article 158 ter du CGI ayant pour incidence que « *les sociétés d'assurance ayant leur siège en France bénéficient, pour les dividendes des actions de sociétés françaises qu'elles détiennent dans leur portefeuille, de l'octroi de l'avoit fiscal, alors que ce même bénéfice est refusé aux succursales et agences des sociétés d'assurance ayant leur siège dans un autre Etat membre (...)* », point 16. V. également CJ, 1ère ch., 14 décembre 2006, aff. C-170/05, *Denkavit Internationaal BV et Denkavit France SARL c/ Ministre de l'Economie, des Finances et de l'industrie*, Rec. 2006, I, p. 11949, point 22.

physiques détermine le rattachement à un ordre juridique national, ou bien encore en fonction du critère de la résidence fiscale<sup>1215</sup>, ou même de la forme juridique d'une société<sup>1216</sup>. En dépit de l'impact certain que cette conception provoque quant à l'exercice de la compétence fiscale, on ne peut la dénigrer, et ce, pour trois raisons.

919. Tout d'abord, s'agissant du critère de la résidence, la Cour a très vite reconnu qu'« *en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables* »<sup>1217</sup>. L'évocation de cette formulation de principe aurait pu laisser penser que la Cour de justice se ralliait à la conception étatique de la compétence fiscale reposant principalement sur le principe de territorialité et induisant un traitement fiscal différencié entre ses résidents et les non-résidents. Ce principe de territorialité soutient la notion de la « souveraineté fiscale » des États en permettant leur coexistence sur la scène internationale et européenne. Cette notion repose sur l'exclusivité d'application territoriale, entendue comme le pouvoir fiscal absolu et exclusif des États de créer et d'appliquer des impôts sur leur territoire sans autre limite que celle tenant aux conventions. L'affirmation de ce principe par la Cour est claire, mais la portée en est floue. Elle apporte, en effet, un tempérament nuancé au principe selon lequel une discrimination à raison de la résidence serait restrictive donc prohibée. L'évocation du complément « *en règle générale* » apporte la nuance et induit que de nombreuses exceptions peuvent y être apportées. Cela lui permettra de considérer, dans nombre de cas, que les situations entre résidents et non-résidents sont comparables. En pratique, « *cette prémisse est loin de constituer une présomption irréfragable. D'abord parce que la différence de situation ne tient pas à la simple qualification générale de non-résident. Il convient de démontrer dans chaque cas que ce dernier est bien (ou n'est pas), au regard de la législation fiscale en cause, dans une situation comparable à celle d'un résident. Or, dans certains cas, le non-résident est dans une situation tout à fait comparable à celle d'un résident* »<sup>1218</sup>. La Cour a ainsi pu considérer que des situations différentes étaient objectivement comparables<sup>1219</sup> et admettait un traitement fiscal

---

<sup>1215</sup>CJ, 5<sup>ème</sup> ch., 8 mai 1990, aff. C-175/88, Biehl, Rec. 1990, I, p. 1779, point 14 ; CJ, 13 juillet 1993, aff. 330/91, Commerzbank AG, Rec. I, p. 4017; RJF 10/93, n°1402. Dans cet arrêt rendu sur le fondement des articles 52 et 58 du traité, la Cour juge que ces dispositions font obstacle à ce que la législation d'un Etat membre accorde des majorations de remboursement des impôts indus aux sociétés ayant leur résidence fiscale dans cet Etat et les refuse aux sociétés ayant leur résidence fiscale dans un autre Etat membre. V. CJ, 6<sup>ème</sup> ch., 26 octobre 1995, aff. C-151/94, Commission c/ Luxembourg, Rec. 1995, I, p. 3685 ; CJ, 14 février 1995, aff. C-279/93, Schumacker, Rec. I, p. 225. En matière de prestations sociales, v. notamment CJ, 27 novembre 1997, aff. C-57/96, Meints, Rec. 1997, I, p. 6689 ; CJ, 5<sup>e</sup> ch., 24 septembre 1998, aff. C-35/97, Commission c/ France, Rec. 1998, I, p. 5325. V. la critique du professeur Berlin considérant que « (d)éjà considérées comme indirectement fondées sur la nationalité, les discriminations fondées sur la résidence, paraissent « très indirectement » fondées sur la nationalité lorsque la législation nationale ne retient pas, comme critère de différenciation du régime fiscal, la non-résidence du contribuable, mais seulement un facteur d'extranéité distinguant la situation de deux résidents (...) L'on conviendra que l'on s'éloigne sensiblement de l'épure du raisonnement initial en matière de discrimination. De surcroît, il est des situations où la notion même de discrimination perd son sens (...) », in « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, §14-15.

<sup>1216</sup>CJ, 12 avril 1994, aff. C-1/93, Halliburton Services BV c/ Staatssecretaris van Financiën, Rec. 1994, I, p. 1137. Dans cet arrêt, la Cour relève l'existence d'une inégalité de traitement en se fondant sur le constat que « *la règle fiscale litigieuse limite l'exonération de la taxe sur les transactions immobilières aux seules opérations effectuées entre des sociétés de droit néerlandais qui ont été constituées sous la forme de sociétés anonymes ou de sociétés « fermées » à responsabilité limitée telles que définies par la législation de cet Etat, à l'exclusion des formes sociétaires équivalentes prévues par les législations des autres Etats membres* », point 17.

<sup>1217</sup>V. arrêts CJ, « Schumacker », précité, point 31 ; CJ, « Wielockx », précité, point 19 ; CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 25 janvier 2007, aff. C-329/05, Meindl, Rec. 2007, I, p. 1107, point 23. En matière de fiscalité des sociétés, v. CJ, grande chambre, 13 décembre 2005, aff. C-446/03, Marks et Spencer plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), Rec. 2005, I, p. 10837, point 37 ; CJ, « Denkavit International », précité, points 23 et 24.

<sup>1218</sup>BERLIN D., « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », Jurisclasseur Europe, Fasc. 1610, 3, 2005, §75.

<sup>1219</sup>CJ, 14 novembre 2006, aff. C-513/04, Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Etat belge, Rec. 2006, I, p.

similaire.

920. Les systèmes fiscaux nationaux au même titre que la conception étatique de la « souveraineté fiscale » se trouvent fortement entravés par la mise en œuvre du principe général d'égalité de traitement fiscal tel qu'appliqué par la Cour. Dès l'affirmation de ce principe, la Cour a apporté une exception à l'exception de la non-comparabilité des situations entre résidents et non-résidents en exigeant la nécessité d'une « *différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement* » entre deux catégories de contribuables<sup>1220</sup> que ce soit des personnes physiques ou des personnes morales<sup>1221</sup>. Ceci compromet de fait la souveraineté. L'intégration des fiscalités directes des entreprises est évidente au regard de la mise en œuvre de cette exception à l'exception de la comparabilité objective des situations. Du point de vue fiscal, les situations ne sont *a priori* pas comparables lorsque nous nous trouvons face à une société ayant son siège dans un État membre, qui est comparée à un établissement stable se trouvant dans le même État, mais dont la société mère réside dans un autre État<sup>1222</sup>. En effet, de nombreux systèmes juridiques fiscaux prévoient la

---

10967, point 19.

<sup>1220</sup>En effet, dès l'arrêt « Schumacker » dans lequel elle posait le principe de la non-comparabilité de la situation des résidents et des non-résidents, la Cour apportait une exception à ce principe en considérant qu' «(i)l n'existe entre un tel non-résident et un résident exerçant une activité salariée comparable aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement (...)», point 37. Elle a réaffirmé cette exception notamment dans les arrêts du 11 août 1995 « Wielockx » et du 27 juin 1996 « Asscher ».

<sup>1221</sup>Les arrêts précités portaient sur l'imposition des revenus des personnes physiques. Pour autant, elle a étendu cette exception aux personnes morales dès 1999 en considérant que des entreprises résidentes et non résidentes étaient susceptibles de se trouver dans des situations objectivement comparables. Dans un premier temps, afin de justifier la comparabilité des situations, elle a approfondi son analyse de la mesure fiscale mise en cause v. CJ, 5ème ch., 29 avril 1999, aff. C-311/97, Royal Bank of Scotland, Rec. 1999, I, p. 2651 ainsi que CJ, 8 juillet 1999, « Société Baxter », précité. Cela, avant, de se contenter, dans un deuxième temps et très rapidement, d'affirmer la comparabilité objective des situations des sociétés résidentes et non-résidentes, in CJ, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, Compagnie de Saint Gobain, Rec. 1999, I, p. 6161.

<sup>1222</sup>La France connaît un régime de territorialité strict de l'impôt sur les sociétés ne visant que les bénéfices des « *entreprises exploitées en France* » résultant des dispositions de l'article 209-1 du CGI aboutissant à ce que le lieu d'exploitation des entreprises détermine, sous réserve des dérogations résultant des conventions fiscales internationale, l'imposition des bénéfices passibles de l'IS. Ainsi, les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées à l'étranger par des sociétés ayant leur siège en France se trouvent soustraits à l'application de l'impôt français, même si la comptabilité de ces exploitations est centralisée en France. En revanche, les entreprises dont le siège est situé hors de France sont, quelle que soit leur nationalité imposable en France à raison des profits tirés de l'exploitation sur le territoire français. Cette règle de territorialité stricte place la France dans une position à part au sein des pays développés : presque tous appliquent un système mondial, c'est-à-dire qu'ils prennent en compte la totalité des profits et pertes réalisés par une même entreprise quel que soit le lieu d'exploitation de celle-ci. Pour autant, un régime optionnel est prévu à l'article 209 quinquies du CGI qui prévoit le bénéfice consolidé ou le bénéfice mondial accordé sur agrément de l'administration dérogeant au principe de territorialité. Ainsi, les résultats des filiales françaises et étrangères seront pris en compte à condition que la participation de la société mère française soit au moins de 50 % dans le capital des filiales. Toutefois, l'article 209 quinquies a été modifié par l'article 3 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011. Il prévoit désormais que «(l)es sociétés françaises agréées à cet effet par le ministre de l'économie et des finances peuvent retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices réalisés au titre des exercices clos avant le 6 septembre 2011 ». Par conséquent, les régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé cessent de s'appliquer pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 6 septembre 2011. De plus, L'article 22 de la loi n°2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 crée un article 209 C dont le I) 1<sup>er</sup> al. prévoit que les petites ou moyennes entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun qui disposent de succursales ou qui détiennent directement et de manière continue au moins 95 % du capital de filiales, établies et soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat de l'Union européenne ou dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale peuvent déduire de leur résultat imposable de l'exercice les déficits de ces succursales et filiales subis au cours du même exercice dans l'Etat où elles sont imposées.

possibilité d'opter pour un régime de bénéfice mondial s'agissant des sociétés résidentes, et un régime d'imposition limité aux bénéfices réalisés par l'établissement stable exploité dans cet État. Néanmoins, il n'apparaît pas que cette distinction peut, au regard de la jurisprudence de la Cour, justifier un traitement fiscal différencié et inégalitaire.

921. Du point de vue des effets, la discrimination est effective qu'elle s'exerce selon la nationalité ou selon d'autres critères dès lors qu'elle provoque une restriction à la liberté de circulation ou d'établissement dans un autre État membre. Cette limitation est prouvée par la mise en œuvre d'un traitement fiscal inégalitaire et souvent défavorable à l'égard des non-résidents qui sont, pour la plupart, des non-nationaux.

922. Enfin, la Cour va rechercher si les situations sont objectivement comparables<sup>1223</sup>. Le raisonnement de la Cour répond parfaitement aux conditions d'application de la notion de discrimination. Le constat d'une inégalité résulte d'un traitement fiscal différencié au regard de situations objectivement similaires. La définition de la discrimination formulée quelques années auparavant est parfaitement appliquée. En dépit d'une extension effective de la notion de discrimination, l'écart est constaté dans les deux hypothèses entre une inégalité fiscale réelle et une égalité formelle des situations présentées. En ce sens, l'existence de la discrimination fiscale est prouvée dans les faits ce qui justifie sa prohibition. Cela, en dépit de la limitation dans le traité aux discriminations faites à raison de la nationalité ou de son évocation en termes de « restriction » non définie dans la plupart des dispositions relatives aux libertés de circulation. De plus, dans les deux hypothèses, une atteinte est portée à l'objectif de neutralité fiscale au sein du marché intérieur qui apparaît comme étant celui auquel la Cour tend.

923. L'extension de la discrimination est, en somme, évidente. Deux éléments en attestent : la perception de la notion de nationalité, susceptible d'être « indirecte », et la possibilité d'une comparabilité de la situation des résidents et non-résidents. Ceci démontre clairement que la Cour de justice va au-delà du simple « encadrement » de la compétence fiscale des États<sup>1224</sup>. La notion de discrimination, qui a fait l'objet d'un élargissement jurisprudentiel à de multiples critères de reconnaissance, traduit une intégration de plus en plus poussée des fiscalités directes nationales. Cette seule notion est susceptible d'interférer sur de nombreux dispositifs des fiscalités directes nationales non harmonisées. Plus qu'un encadrement, il s'agit d'une véritable contrainte donnant lieu à une soumission des législateurs nationaux. Ces derniers n'ont pas d'autre choix que de prendre en compte les critères formulés par la Cour afin que le

---

<sup>1223</sup>V. en ce sens, l'arrêt Schumacker, précité, dans lequel la Cour juge que « (l)'article 48 du traité CEE doit être interprété en ce sens qu'il est susceptible de limiter le droit pour un Etat membre de prévoir les conditions d'assujettissement et les modalités d'imposition des revenus perçus sur son territoire par un ressortissant d'un autre Etat membre, dans la mesure où cet article, en matière de perception des impôts directs, ne permet pas à un Etat membre de traiter un ressortissant d'un autre Etat membre qui, ayant fait usage de son droit de libre circulation, exerce une activité salariée sur le territoire du premier Etat, de façon moins favorable qu'un ressortissant national se trouvant dans la même situation ». Néanmoins, il nous est possible de relever que l'examen de la comparabilité des situations, condition nécessaire à l'examen de l'inégalité de traitement fiscal, n'est pas mise en œuvre systématiquement par la Cour de justice qui se contente parfois de procéder à une analogie entre la différenciation de traitement fiscal et la restriction à une liberté de circulation. Dans ce cas, la comparaison est néanmoins effectuée mais *a posteriori* au sein de l'étape portant sur la justification des mesures fiscales restrictives. Pour des exemples récents, v. notamment CJ, 18 janvier 2007, aff. C-104/06, Commission des Communautés européennes c/ Royaume de Suède, Rec., I, p. 671 ; CJ, 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Group Litigation c/ Commission of Inland revenue, Rec., I, p. 5701. V. sur ce point, la critique du professeur Berlin, selon lequel : « (o)n atteint ici véritablement les limites de l'exercice puisque la notion de comparabilité des situations, condition préalable de la démonstration d'une discrimination, joue un rôle d'élimination de la justification de l'entrave préalablement démontrée », in « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, §16.

<sup>1224</sup> LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 2007, pp. 19-109.

texte adopté ne soit pas jugé inconstitutionnel.

924. Le devoir de coopération loyale ou de « fidélité communautaire » (article 10 TCE (abrogé et remplacé, en substance, par l'art. 4 § 3 TUE) domine le comportement des États membres entre eux ainsi que dans leurs relations avec l'Union européenne. Celui-ci crée trois obligations à la charge des États. Une « *obligation positive de résultats* », s'agissant de la fonction des États d'exécuter le droit européen, leur est, tout d'abord, imposée. Ils sont ensuite tenus d'une « *obligation de moyen* » visant à faciliter l'accomplissement des missions de l'Union. Enfin, ils sont soumis à une « *obligation négative* » reposant sur une abstention des États de prendre des mesures susceptibles de porter préjudice à la réalisation des buts du traité<sup>1225</sup>. Nous pouvons rapprocher ce principe de la disposition du traité selon laquelle « (1)es États membres s'engagent à ne pas soumettre un différend relatif à l'interprétation ou à l'application du traité à un mode de règlement autre que ceux-ci » (art. 344 TFUE, ex. art. 292 TCE).

925. En combinant ces deux principes, on ne peut plus douter du fait que le droit de l'Union européenne prime en toute circonstance les conventions internationales. Elles constituent un « mode de règlement autre que ceux prévus par les traités ». En matière fiscale, cela justifie juridiquement l'affirmation selon laquelle « *le droit fiscal international apparaît, vis-à-vis du droit communautaire, dans la même situation que le droit interne des États membres* »<sup>1226</sup> dès lors que le droit international fiscal correspond plus à l'application du droit fiscal interne à des situations internationales qu'à l'édiction d'un véritable droit fiscal international. En somme, la hiérarchie des normes confère une supériorité des traités européens à l'égard des conventions fiscales internationales liant les États membres entre eux ou vis-à-vis des États tiers. Les conventions fiscales internationales ratifiées souverainement par les États ne doivent pas aller à l'encontre des dispositions du droit de l'Union mises en œuvre par le juge de l'Union<sup>1227</sup>.

926. D'ailleurs, la Commission européenne l'a rappelé très récemment dans sa communication relative à la « bonne gouvernance dans le domaine fiscal » de 2009. Celle-ci a affirmé qu'« (i)l importe de veiller à ce que, par leurs conventions fiscales bilatérales, les États membres ne créent pas de possibilités de contournement des directives communautaires ou de la législation fiscale d'autres États membres »<sup>1228</sup>. Nous retrouvons dans cette formulation l'« obligation négative » imposée aux États de ne pas adopter des mesures susceptibles de porter atteinte à la réalisation des buts du traité. Il s'agit, en l'occurrence, d'une mise en œuvre de cette obligation en matière fiscale. Cette obligation engendre une double exigence à l'égard des États membres. D'une part, ils ne doivent pas utiliser leurs conventions fiscales bilatérales afin de contourner les dispositions des directives européennes. Dans notre analyse, il s'agit des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises. D'autre part, ils ne doivent pas utiliser les dispositions des conventions fiscales bilatérales qu'ils ratifient en

---

<sup>1225</sup> ROUX J., *Droit général de l'Union européenne*, Paris, Litec, Coll. « Objectif droit », 2008, p. 102.

<sup>1226</sup> BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, Paris, PUF, Coll. *Droit Fondamental*, 1988, pp. 44-45.

<sup>1227</sup> Pour une étude sur les rapports complexes entretenus entre les conventions fiscales bilatérales et la mise en œuvre du droit de l'Union par le juge, v. MALHERBE J. et BERLIN D., « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, n° 2, avril-juin 1995, pp. 245-272 ; v. également la seconde partie de cet article, *in* RTDE, n° 3, 1995, p. 509 et s. V. BERGERES M.-C., « Droit communautaire et conventions fiscales internationales », *Droit fiscal*, n° 19, 11 mai 2007, pp. 19-27. V. également DE FREMINET P., « La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », *Droit fiscal*, n° 25, 21 juin 2007, pp. 6-12, spéc. p. 10 soulevant quelques questions critiques en ces termes : « (e)st-ce à la CJCE de juger de la pertinence de ces dispositions complexes, fondés sur la réciprocité et allant dans le sens du progrès fiscal ? Il faudrait alors lui soumettre pour accord préalable toutes les conventions fiscales ? N'est-ce pas plutôt au Conseil d'élaborer une législation gommant ces frottements fiscaux transfrontaliers ? ».

<sup>1228</sup> V. Communication de la Commission européenne sur « La bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2009) 201 final du 28 avril 2009, §23.

vue de contourner les législations fiscales des autres États membres. Ceci signifie tout simplement que les conventions fiscales ne doivent pas être à l'origine d'une concurrence fiscale dommageable.

927. Les divergences portant sur le principe de non-discrimination en matière fiscale entre les dispositions du traité interprétées par le juge de l'Union et celles prévues dans les conventions fiscales internationales fournissent un bon exemple de la confrontation entre les normes fiscales européennes et conventionnelles.

928. Cette comparaison est intéressante dans la mesure où, une fois de plus, elle dénote d'une atteinte à ce qu'il est courant de nommer la « souveraineté fiscale ». La souveraineté fiscale contient, en effet, un tempérament qui est celui des limitations à son exercice par le biais de la signature de conventions. Les conventions fiscales relèvent de l'ordre juridique international et sont le plus souvent bilatérales. Elles reprennent, pour la plupart, le modèle type de la convention OCDE<sup>1229</sup> qui ne protège que les résidents des États visés par des discriminations fiscales. La France en a signé un très grand nombre avec les États membres de l'Union. Ces conventions fiscales qui visent à prévenir les doubles impositions comportent pour la plupart des clauses de non-discrimination. Cependant, en dépit du lien unissant les États membres entre eux, ces conventions ne relèvent pas de l'ordre juridique de l'Union, mais bien de l'ordre fiscal international. Malgré tout, les dispositions prévues dans les conventions internationales ne doivent pas contredire les dispositions juridiques émanant du droit de l'Union. Cette distinction entre les deux ordres juridiques a des effets quant au champ d'application des clauses de non-discrimination.

929. L'illustration la plus significative de la distinction existante entre la prohibition des discriminations fiscales appréhendée du point de vue du droit de l'Union mise en œuvre par la Cour, et du point de vue des conventions fiscales réside dans la distinction opérée entre résidents et non-résidents<sup>1230</sup>. Cette distinction vise les personnes physiques comme les personnes morales. Dans la plupart des conventions fiscales, il est admis que le traitement fiscal puisse être différent entre résidents et non-résidents qui, par principe, ne se trouvent pas dans une situation comparable. Le critère de la nationalité et de la résidence se rejoignent dans la mesure où dans leur très grande majorité les non-résidents sont des non-nationaux. Ainsi, le champ de la clause de non-discrimination conventionnelle est généralement limité aux discriminations fondées sur la nationalité dans des situations comparables. Or, par principe, les résidents et non-résidents ne sont pas considérés comme étant dans une situation comparable. De ce fait, un traitement fiscal différencié et souvent inégalitaire entre ces deux catégories de contribuables est parfaitement admis. De plus, la discrimination appréhendée sous l'angle conventionnel est limitée au critère de la nationalité. Si celle-ci ne repose pas sur ce critère, la discrimination sera considérée comme inexistante. Dès lors, il est le plus souvent admis que les résidents et non-résidents ne se trouvent pas dans une situation comparable, ce

---

<sup>1229</sup>V. le Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune qui avait été adopté en 1963 et révisé en 1977. Le rapport a été approuvé par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992 et est accompagné d'une Recommandation aux pays Membres de se conformer à la version révisée du Modèle. V. le nouveau modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune du 7 septembre 1992, SG/Press (92) 67. Tous les problèmes d'interprétation et d'application des conventions fiscales n'ont pas été réglés dans le Modèle OCDE. Celui-ci requiert une mise à jour périodique fin de traiter de nouvelles questions fiscales. Le Groupe de Travail n° 1 du Comité des Affaires fiscales remplit cette fonction et ses travaux se traduisent par des modifications périodiques du Modèle. Depuis 1992, le Modèle est publié sous la forme de classeurs, ce qui permet d'intégrer ces modifications. Des mises à jour ont déjà été publiées en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 et 2010. Ces travaux sont disponibles sur le site internet de l'OCDE. De plus, certaines conventions comportent en leur sein des clauses expresses dérogeant au principe de non-discrimination, v. KRUGER H., « Portée du principe de non-discrimination au regard de la jurisprudence européenne récente », Bulletin fiscal Francis Lefebvre, 2/96, p.70 citant l'exemple de dispositions contenues dans les conventions franco-italienne et franco-autrichienne.

<sup>1230</sup>V. CJ, 12 mai 1998, aff. C-336/96, Epoux Robert Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, Rec. 1998, I, p. 2793, RJF 7/98, n° 890.

qui justifie un traitement fiscal différencié<sup>1231</sup>.

930. La protection des non-résidents contre les discriminations fiscales était donc réduite au minimum, voire serait presque inexistante dans la plupart des conventions fiscales bilatérales tant leur portée est restrictive. La jurisprudence fiscale du juge de l'Union montre la parfaite indépendance de l'ordre juridique de l'Union par rapport à l'ordre fiscal international. Au demeurant, cette extension jurisprudentielle du principe de non-discrimination dénote d'une atteinte indirecte portée à la souveraineté des États de ratifier de telles conventions<sup>1232</sup>. De ce point de vue, il s'agit d'une question importante.
931. S'agissant en effet du premier point, la Cour a depuis longtemps admis que le principe de la non-comparabilité de la situation des résidentes et non-résidents était soumis à de très nombreuses exceptions. En cela, ce principe est devenu une simple clause de style susceptible d'être très largement remise en cause.
932. De plus, la Cour a étendu le critère de la nationalité à d'autres critères susceptibles d'aboutir à des discriminations indirectes jugées comme étant prohibées par les libertés de circulation du traité. L'élargissement a été mené jusqu'à la reconnaissance d'entraves non discriminatoires également prohibées<sup>1233</sup>. Cette distinction donne lieu à la reconnaissance d'une parfaite indépendance de l'ordre juridique de l'Union dont la mise en œuvre de certains principes fondateurs est susceptible d'infirmes des règles fiscales conventionnelles.
933. Toutefois, cette distinction est admise. La Cour a affirmé, depuis fort longtemps, l'autonomie de l'ordre juridique de l'Union<sup>1234</sup>. Cette autonomie provoque corrélativement un amoindrissement significatif de l'autonomie fiscale des États telle qu'elle se traduit au regard des conventions fiscales bilatérales. Nombreux sont d'ailleurs ceux à analyser cette limitation de souveraineté comme une marque de souveraineté<sup>1235</sup>.
934. Qu'en est-il lorsque c'est la Cour de justice de l'Union qui, dans ses arrêts, sanctionne des règles fiscales considérées comme discriminatoires au regard de critères propres au droit de l'Union alors même qu'il s'agit de règles édictées dans le cadre de conventions ratifiées souverainement par les États ? Ce postulat n'est pas un obstacle à la censure de nombre de dispositions fiscales nationales. Cette position est cohérente au regard du principe qu'elle a affirmé de longue date selon lequel : *« en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir*

---

<sup>1231</sup>V. GOUTHIERE B., Les impôts dans les affaires internationales, Francis Lefebvre, 1998, n° 2721 mettant en avant les législations fiscales françaises, allemandes, danoises, néerlandaises et belges qui établissent une telle distinction. Dans le même sens, v. LUBY M., « Libre établissement des sociétés et fiscalité directe : un bilan contrasté », Europe, janvier 2002, p. 6 ; v. KRUGER H., « Portée du principe de non-discrimination au regard de la jurisprudence européenne récente », BF Francis Lefebvre, 2/96, pp. 69-70 ; v. MIGNON E., « L'apport des juridictions communautaire et européenne au droit fiscal français », LPA, n° 97, 15 mai 2002, p. 62.

<sup>1232</sup>La remise en cause, par la Cour, de dispositifs fiscaux conventionnels a d'ailleurs fait l'objet de critiques, v. par ex. DE FREMINET P., « La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », Droit fiscal, n° 25, 21 juin 2007, pp. 10-11 soulevant la question de savoir : « (c)omment une cour de justice européenne peut-elle, saisie d'un litige, décider que tel dispositif de la convention est contraire au traité, aux principes de liberté du Traité ? ». Il y répond en ces termes : « (c)e faisant, elle se substitue aux Etats pour leur dire : voilà le véritable intérêt de vos résidents que vous n'avez pas su défendre. On oublie que si tel dispositif peut apparaître négatif pour une partie, il n'en est pas moins un élément d'une négociation d'ensemble qui peut comprendre des contreparties par ailleurs, pas forcément pour les mêmes résidents. La Cour semble oublier que chaque Etat a accepté pour ses résidents le dispositif conventionnel en apposant sa signature ».

<sup>1233</sup>Renvoi b).

<sup>1234</sup>CJ, 15 juillet 1964, aff. 6/64, Costa C/ Enel, Rec. p. 1141.

<sup>1235</sup>Sur la souveraineté nationale, v. HAQUET A., Le concept de souveraineté en droit constitutionnel français, Paris, PUF, Les grandes thèses du droit français, 2004, 333 pages. Sur la souveraineté fiscale, v. CHRETIEN M., A la recherche du droit international fiscal commun-Etude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales, Paris, recueil Sirey, 1955.

*d'imposition* »<sup>1236</sup>. Ce principe, comme de nombreux autres, comporte des exceptions. La principale exception résulte de la violation du droit de l'Union, et en particulier, des libertés de circulation au sein du marché intérieur. Même si par principe, les États restent parfaitement libres de répartir leur pouvoir d'imposition dans le cadre de conventions fiscales bilatérales, ces derniers restent soumis au droit de l'Union et sont susceptibles de voir ces conventions ratifiées souverainement remises en cause. Cette situation est justifiée au regard des dispositions visées ayant pour effet que le droit de l'Union détienne une suprématie à l'égard des conventions fiscales internationales. Les États sont seuls compétents pour ratifier de telles conventions. Cependant, si celles-ci interfèrent avec le droit de l'Union, le juge de Luxembourg se verra automatiquement compétent pour censurer de telles conventions en cas de restrictions aux libertés de circulation protégées par le principe de non-discrimination. Or, la question de l'imposition des sociétés exerçant des activités transfrontalières est très présente dans les conventions fiscales. De ce fait, la remise en cause potentielle de ces conventions ratifiées par les États participe directement de l'intégration fiscale négative mise en œuvre par le juge de l'Union.

935. Le juge a d'ailleurs consacré cette suprématie du droit de l'Union dès son premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe des entreprises en 1986, en jugeant que « (c)'est à tort que le gouvernement français fait valoir que la différence de traitement en question est due aux conventions relatives aux doubles impositions. En effet, (...) les droits découlant pour les bénéficiaires de l'article 52 du traité sont inconditionnels et un État membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention conclue avec un autre État membre (...) »<sup>1237</sup>. La disposition du Traité relative à la liberté d'établissement est, de ce fait, « inconditionnelle ». Cela revient, *a contrario*, à conditionner l'exercice de la « souveraineté fiscale » des États. Or, cette notion, par essence, ne tolère pas de telles restrictions à moins d'avoir été expressément acceptées par les États eux-mêmes. Ce n'est pas le cas en l'espèce. En ce sens, celle-ci tend à ne devenir qu'une simple compétence soumise au contrôle du juge de l'Union au regard du traitement qu'elle subit<sup>1238</sup>.

936. La conception extensive du principe de non-discrimination par la Cour contrevient à la souveraineté des États. Celle-ci passe par la censure de dispositions fiscales édictées en considération des principes prévus dans les conventions fiscales internationales ratifiées souverainement par les États. Même s'il est possible d'admettre que la limitation conventionnelle de la souveraineté voulue par les États est une marque de souveraineté, que penser de la limitation jurisprudentielle de la « souveraineté fiscale » n'ayant pas été acceptée par les États ?

937. L'intégration imposée des fiscalités directes nationales est d'autant plus grande que le juge de Luxembourg a étendu son contrôle aux règles fiscales non discriminatoires.

---

<sup>1236</sup>V. en ce sens, CJ, 12 mai 1998, C-336/96, Gilly, Rec. I, p. 2793, points 24 à 30 ; 7 septembre 2006, C-470/04, N, Rec. I, p. 7409, point 44 ; 14 novembre 2006, C-513/04, Kerckaert et Morres, Rec. I, p. 10967, point 22 à 23 ; “Test Claimants in the Thin Group Litigation”, précité, point 49.

<sup>1237</sup>CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, Rec. p. 273, point 11.

<sup>1238</sup>Pour les suites de cet arrêt s'agissant des liens entre les conventions fiscales bilatérales et le droit de l'Union, v. CJ, « Saint Gobain », précité, points 58 et 59 ; CJ, 15 janvier 2002, C-55/00, Gottardo, Rec. I, p. 413, point 32 ; CJ, 5ème ch., 12 décembre 2002, aff. C-385/00, De Groot, Rec. 2002, I, p. 11819, point 94 ; CJ, 3ème ch., 19 janvier 2006, aff. C-265/04, Bouanich, Rec. 2006, I, p. 923, point 50 ; CJ, Gde ch., 3 octobre 2006, aff. C-290/04, FKP Scorpio, Rec. 2006, I, p. 9461, point 94 ; CJ, « Denkavit International », précité, point 44. V. également Commission européenne, Droit communautaire et conventions fiscales, juin 2005, Doc (05) 2306, n° 29.

## b) L'extension du principe d'égalité de traitement aux entraves fiscales non discriminatoires

938. Nous avons démontré que la Cour a procédé à l'extension de la prohibition de discriminations à raison de la nationalité aux discriminations indirectes à raison de la nationalité. Ce type de discrimination est principalement fondé sur le critère de la résidence fiscale, car les dispositions fiscales reposent rarement sur le critère de la nationalité. La Cour s'est ainsi adaptée au domaine de compétence visé. Le critère principal, en matière d'impôt sur le revenu, est celui de la résidence, qui a pour corollaire celui du siège s'agissant de l'imposition des bénéficiaires des personnes morales.
939. L'analyse traditionnelle<sup>1239</sup> de la notion de discrimination repose sur la distinction entre résidents et non-résidents. Elle n'est néanmoins pas suffisante pour appréhender l'ensemble des régimes fiscaux nationaux au regard des libertés de circulation. Il s'agit, selon nous, de l'une des raisons pour lesquelles la Cour a étendu la prohibition aux entraves non discriminatoires<sup>1240</sup>. L'autre raison réside dans la volonté de la Cour de lutter contre les restrictions fiscales aux libertés de circulation susceptibles d'être émises par l'État d'origine du ressortissant. Il est, en effet, communément admis par la doctrine que « (l)'achèvement du marché intérieur passe incontestablement par l'élimination de toutes les entraves fiscales aux échanges et à la libre circulation des personnes, des marchandises, des services et des capitaux. Toutefois, en dépit de sa nécessité, l'élimination de ces entraves demeure difficile, notamment parce qu'elle se heurte à la souveraineté fiscale des États membres »<sup>1241</sup>.
940. La prohibition jurisprudentielle des « entraves » aux libertés de circulation a vu le jour dès l'arrêt « Daily Mail » en 1988<sup>1242</sup> en matière de liberté d'établissement. Dans cette affaire, le juge a interprété la liberté d'établissement comme prohibant les restrictions émises par l'État d'origine. Le juge a également, à cette occasion, procédé à la qualification de ce type de restrictions comme étant constitutives d'« entraves ». Cette interdiction a fait l'objet d'une

---

<sup>1239</sup>Certains auteurs traitent de « l'analyse unilatérale » de la discrimination, v. par exemple VANISTENDAEL F., in « Marché interne et souveraineté fiscale », in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, p. 257. D'autres auteurs évoquent la « conception formelle » de la discrimination, v. par exemple PERALDI LENEUF F., « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des Communautés européennes », in « La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne », Vol. I : Le cadre et les acteurs, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998 (ss. Dir. Guillermin G. et Oberdoff H.), Travaux de la CEDECE, Paris, La Documentation française, 2000, pp. 107-108.

<sup>1240</sup>Nous retrouvons également la raison selon laquelle cette conception de la discrimination axée sur la distinction entre résidents et non-résidents « était en contradiction avec les principes applicables en matière de libre circulation des marchandises, pour lesquels les articles 23 à 31 du Traité contenaient une interdiction tant pour l'importation que pour l'exportation », in VANISTENDAEL F., « Marché interne et souveraineté fiscale », in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, p. 257. Toujours dans le sens d'une extension par la Cour de la jurisprudence non fiscale au libre-échange intracommunautaire des marchandises aux autres libertés de circulation, v. HINNEKENS L., « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », L'année fiscale, mai 2004, Paris, PUF, pp. 48-51.

<sup>1241</sup>MAITROT DE LA MOTTE A., « Les entraves fiscales dans le marché intérieur », Revue des affaires européennes-Law and European Affairs, 2007-2008/1, janvier 2009, p. 7.

<sup>1242</sup>L'extension a été faite s'agissant du transfert du siège dans un autre Etat membre dans un domaine harmonisé par la directive 73/148 du Conseil. Dans cet arrêt, portant sur la liberté d'établissement, la Cour a jugé que « (b)ien que, selon leur libellé, ces dispositions visent notamment à assurer le bénéfice du traitement national dans l'Etat membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'Etat d'origine entrave l'établissement dans un autre Etat membre d'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité de sa législation et répondant, par ailleurs, à la définition de l'article 58. Ainsi que la Commission l'a observé à juste titre, les droits garantis par l'article 52 et suivants seraient vidés de leur substance si l'état d'origine pouvait interdire aux entreprises de partir en vue de s'établir dans un autre Etat membre », v. CJ, 27 septembre 1988, aff. 81/87, « The Queen c/ H. M. Treasury and Commissioners of Inland revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc », Rec. 1988, p. 5483, point 16.

consécration dans l'arrêt « Bosman »<sup>1243</sup>. Cette jurisprudence a été transposée en matière fiscale dans l'arrêt « ICI »<sup>1244</sup>. Elle est considérée, depuis, comme un principe coexistant avec celui de non-discrimination fiscale<sup>1245</sup>. Une fois de plus, la Cour n'a fait que transposer à la matière fiscale, sa jurisprudence relative aux libertés de circulation dans d'autres domaines. Néanmoins, ceci ne nous éclaire pas sur le sens de la notion d'« entrave » très utilisée par la Cour pour sanctionner nombre de dispositions fiscales nationales.

941. Selon une jurisprudence constante, l'entrave à la liberté de circulation s'apparente généralement à toute mesure nationale qui, même applicable sans discrimination tenant à la nationalité, est susceptible d'empêcher, de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice de cette liberté par un ressortissant d'un État membre<sup>1246</sup>, d'une société, ou d'un ressortissant d'un autre État membre établi sur son territoire<sup>1247</sup>. L'entrave fiscale peut également être définie en ces termes<sup>1248</sup>. Elle « *ne correspond donc pas nécessairement à un traitement inégal par des dispositions nationales. Elle se caractérise foncièrement par son effet prohibitif, voire simplement dissuasif, de l'exercice de la liberté* »<sup>1249</sup>. La distinction entre les notions de discrimination et d'entrave accroît l'intégration négative des fiscalités directes nationales en ce qu'elle en élargit le champ d'application potentiel. La discrimination nécessite, en effet, que son caractère effectif soit avéré, alors que seul un effet potentiel est suffisant pour qualifier l'entrave. La qualification de l'entrave se trouve facilitée ce qui permet une atteinte plus aisée à l'égard de la compétence fiscale des États membres au regard d'une extension du champ d'application de l'intégration fiscale négative.

942. C'est cet élément qui nous conduit à distinguer l'entrave de la discrimination fiscale alors même que la doctrine ne semble pas opérer une telle distinction. En ce sens, nous rejoignons le professeur Buisson notamment selon lequel l'entrave fiscale constitue « *un obstacle*

---

<sup>1243</sup>CJ, 15 décembre 1995, aff. C-415/93, Bosman, Rec. 1995, I, p. 4921.

<sup>1244</sup>L'extension a été faite s'agissant des groupes de sociétés donc un domaine non harmonisé, v. CJ, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, « ICI », Rec. 1998, I, p. 4695, point 21 ; v. également l'arrêt « Marks et Spencer », précité du 13 décembre 2005 réaffirmé dans « Cadbury Schweppes », précité.

<sup>1245</sup>V. par exemple, CJ, 5 mai 1997, aff. C-250/95, Futura Participations SA et Singer, Rec. 1997, I, p. 2471 dans lequel le principe de non-restriction va fonder la décision de la Cour. Ensuite, la Cour va faire du principe de la prohibition des entraves non discriminatoires, un principe de jurisprudence constante : v. « Saint-Gobain », 1999 ; « X AB et Y AB », 1999 ; « Baars », 2000 ; « Verkooijen », 2000 ; « AMID », 2000. La Cour va énoncer clairement la coexistence de ces deux principes comme deux principes indépendants susceptibles d'être mis en œuvre, v. CJ, « De Groot », 2002 confirmé par l'arrêt « De lasteyrie du saillant », précité. Ces arrêts signent la consécration de la prohibition des entraves non discriminatoires à la matière fiscale. Pour une utilisation jurisprudentielle récente de cette notion en matière de fiscalité directe des entreprises, v. CJ, arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 42 ; v. également CJ, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA, non encore publié au recueil, qui reprend le principe de jurisprudence constante selon lequel, même si les dispositions relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil « (...) elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation » point 40.

<sup>1246</sup>Cette définition a été utilisée en matière de libre circulation des travailleurs, CJ, 9 septembre 2003, aff. C-285/01, Burbaud, Rec. I, p. 8219, point 95 ; en matière de libre prestation de services, CJ, 25 juillet 1991, aff. C-76/90, Saeger et Dennemeyer, Rec. I, p. 4221, point 12 ; en matière de liberté d'établissement, CJ, 30 novembre 1995, aff. C-55/94, Gebhard, Rec. I, p. 4165.

<sup>1247</sup>CJ, « Baars », précité, point 29.

<sup>1248</sup>CJ, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, ICI, Rec., I, p. 4695, point 21 ; CJ, 5ème ch., 18 septembre 2003, Bosal Holding BV c/ Staatssecretaris van Financiën, aff. C-168/01, Rec. I, p. 9409 ; CJ, 13 décembre 2005, aff. C-446/03, Marks et Spencer, Rec. I, p. 10837 ; CJ, 29 mars 2007, aff. C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Rec. I, p. 2647, point 26 ; CJ, 4ème ch., 28 février 2008, aff. C-293/06, Deutsche Shell GmbH, non publié au recueil, point 28.

<sup>1249</sup>DIBOUT P., « La portée fiscale des libertés fondamentales de circulation (personnes, services, capitaux) », Gazette du Palais, n° 352, 18 décembre 2003, §21.

*engendré par le système fiscal d'un État membre et que cet obstacle a pour effet de contrarier les buts poursuivis par le traité instituant la Communauté européenne* »<sup>1250</sup>. Cette définition est très large. Ceci constitue un avantage comme un inconvénient. L'avantage tient à ce que la notion d'entrave fiscale soit employée dans une acception générale comme équivalent d'un obstacle en passant sous silence l'origine de l'obstacle, sa nature, et ses conséquences. L'inconvénient est que cette définition attribuée à la notion d'entrave un caractère générique non spécifique à la matière fiscale. Aussi, cette définition risque-t-elle d'accroître la confusion terminologique déjà existante au sein de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice. Selon nous, le terme de « restriction » tel qu'évoqué dans les dispositions du traité relatives aux libertés de circulation constitue le terme générique englobant d'ores et déjà tant les discriminations que les entraves. Ce terme recouvre tant les mesures fiscales dissuadant les non-résidents de procéder à des investissements dans un État membre que celles visant à dissuader les résidents d'un État à procéder à des investissements dans d'autres États membres. Le premier cas revoit aux discriminations et le second cas revoit aux entraves. La preuve en est rapportée par la jurisprudence récente de la Cour de justice relative à la fiscalité directe des entreprises<sup>1251</sup>.

943. Le terme d'« entrave » est apparu pour la première fois dans le Traité d'Amsterdam à l'article 95 §6 CE envisageant une « *entrave au bon fonctionnement du marché intérieur* » même si une utilisation en avait déjà été faite dans certaines directives précédentes<sup>1252</sup>. Pour ce qui est de la notion d'« entrave fiscale », elle a été utilisée dans certaines communications de la Commission européenne notamment celle en date du 23 octobre 2001 intitulée « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales »<sup>1253</sup>. Néanmoins, une fois de plus dans le domaine fiscal, c'est la Cour de justice qui a servi de précurseur dans l'usage de cette notion. Il est possible de la retrouver dès 1977 envisagée au préalable sous l'angle de la fiscalité indirecte avant de se voir étendre à la fiscalité directe, en passant par la sanction des atteintes aux libertés de circulation provoquées par les entraves constituées par les systèmes fiscaux des

---

<sup>1250</sup> BUISSON J., « La notion d'entrave fiscale », *Revue des affaires européennes-Law and European Affairs*, 2007-2008/1, janvier 2009, p. 13. L'auteur qualifie la notion d'entrave fiscale d'« informelle » car « développée à partir de textes issus de la Commission, qu'il s'agisse de directives ou de communications (...) » et de « multiforme » car « même si elle se cache principalement sous les habits des atteintes à la libre circulation, elle affecte nécessairement toutes les autres libertés », p. 18.

<sup>1251</sup> V. CJ, aff. C-377/07, 22 janvier 2009, Finanzamt Speyer-Germersheim contre STEKO Industriemontage GmbH. Rec. 2009, I, p. 299, point 23 dans lequel elle rappelle que les mesures interdites par l'article 56, §1 CE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États, point 23. En ce sens, v. également CJ, arrêts du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, point 44 ; du 25 janvier 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p. I-1129, point 24, et du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 40. Elle rappelle également, au point 24, le principe selon lequel les mesures nationales pouvant être qualifiées de « restrictions » au sens de l'article 56, §1 CE comprennent non seulement des mesures susceptibles d'empêcher ou de limiter l'acquisition d'actions des sociétés établies dans d'autres États (arrêt du 23 octobre 2007, Commission/Allemagne, C-112/05, Rec. p. I-8995, point 19 et jurisprudence précitée), mais également des mesures susceptibles de dissuader le maintien de telles participations dans des sociétés établies dans d'autres États (voir, par analogie, arrêts du 12 décembre 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Rec. p. I-11779, point 32, et du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 61), point 24.

<sup>1252</sup> Pour exemple, v. directive 69/335/CEE du Conseil du 17 juillet 1969 visant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux ; v. également directive 83/182/CEE du Conseil du 28 mars 1983 concernant les franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaires de certains moyens de transport. Cités par Buisson J, *in* « La notion d'entrave fiscale », *Revue des affaires européennes-Law and European Affairs*, 2007-2008/1, janvier 2009, *idem*, p. 13.

<sup>1253</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, « 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 du 23 oct. 2001.

États membres<sup>1254</sup>. La Cour de justice considère que « conformément à une jurisprudence constante, (...) doit être considérée comme une entrave toute mesure qui interdit, gêne ou rend moins attrayant l'exercice de ladite liberté »<sup>1255</sup>. Celle-ci sanctionne indifféremment l'atteinte à n'importe laquelle des libertés de circulation prévues au Traité, bien qu'elle n'évoque pas systématiquement ce terme dans chacun de ces arrêts portant sur l'atteinte fiscale à l'une des libertés de circulation. Elle semble préférer parler de « restriction »,<sup>1256</sup> mais qui, d'un point de vue matériel, en constitue le synonyme dès lors que cette notion englobe celle d'entrave. Nous retrouvons cet amalgame entre les notions de discrimination et d'entrave chez certains auteurs qui établissent une distinction typologique entre les entraves « à l'entrée » et les entraves « à la sortie »<sup>1257</sup>. Cette distinction pose problème dès lors que les « entraves à l'entrée » sont seules constitutives de discriminations, car nous ne retrouvons pas de traitement discriminatoire au sein des « entraves à la sortie ». Il existe ainsi une différence de nature entre ces notions qui ne devraient pas être assimilées, puisqu'elles ne sont pas synonymes.

944. Cette extension est fondamentale. Elle témoigne d'un accroissement constant du champ d'application de la prohibition des restrictions. Nombreux ont été ceux à critiquer l'extension de la prohibition des discriminations aux entraves non discriminatoires. Cette critique est-elle justifiée ? Pour nous, elle ne l'est pas au regard de trois arguments qui sont de nature pratique, juridique et jurisprudentielle.

945. En premier lieu, d'un point de vue pratique, cette vision est parfaitement conforme aux finalités des libertés de circulation. Celles-ci sont, en effet, considérées comme

---

<sup>1254</sup>Cette évolution est notamment relatée par le professeur Buisson J., *idem*, p.13.

<sup>1255</sup>V. CJ, 30 novembre 1995, Gebhard, aff. C-55/94, Rec. I, p. 4165, point 37 CJ, 5 octobre 2004, Caixabank France, aff. C-442/02, Rec. I, p. 8961, point 11 ; CJ, 28 février 2008, Deutsche Shell GmbH, aff. C-293/06, point 28, Rec. 2008, I, p. 1129.

<sup>1256</sup>En ce sens, BUISSON J., « La notion d'entrave fiscale », *Revue des affaires européennes-Law and European Affairs*, 2007-2008/1, janvier 2009, p. 18 relevant qu'« (i)l est permis de déduire de cette analyse que le terme « entrave » serait utilisé par la Cour, principalement et essentiellement lorsque est seule en cause la liberté d'établissement. Cette analyse est confortée par l'attitude qu'à la Cour à l'égard de la libre circulation des capitaux. Ainsi qu'il a déjà été signalé à propos de la fiscalité des personnes physiques, plus que d'entrave, la Cour retient le terme de « restriction » à la libre circulation des capitaux, ou encore aux mouvements de capitaux ».

<sup>1257</sup>Selon le professeur Maitrot de la Motte, les entraves fiscales « à l'entrée » peuvent être définies comme correspondant « aux mesures fiscales nationales qui dissuadent les ressortissants ou les entreprises d'autres Etats membres de s'établir dans ce premier Etat, d'y vendre des marchandises ou des services, ou encore d'y placer des capitaux ». Elles consistent notamment en une discrimination entre résidents et non-résidents qui désavantageraient ces derniers et les empêcheraient de profiter pleinement des libertés de circulation communautaires, *in* « Les entraves fiscales dans le marché intérieur », *Revue des affaires européennes*, 2007-2008/1, p.8. V. également du même auteur « Les entraves fiscales « à l'entrée » et le principe communautaire de non-discrimination », *revue des affaires européennes*, 2007/2008, n° 1, pp. 19-40. L'auteur considère que « (...) les restrictions à la libre circulation les plus fréquentes prennent la forme « d'entraves à l'entrée ». Ces dernières consistent, le plus souvent, à ce qu'un Etat réserve un traitement fiscal moins favorable aux produits et aux services étrangers qu'aux produits et aux services nationaux, ou édicte des réglementations fiscales moins attrayantes pour les contribuables non nationaux ou non-résidents que pour les contribuables nationaux ou résidents. Ainsi, l'entrave fiscale par excellence résulte de la mise en œuvre d'une législation ou d'une pratique fiscale directement ou indirectement discriminatoire, qui dissuade les ressortissants des autres Etats membres de bénéficier pleinement des libertés communautaires de circulation », p.19. Les entraves fiscales « à la sortie » visent « des mesures fiscales prises par un Etat membre, et qui dissuadent les ressortissants et les entreprises nationaux ou résidents de s'établir dans un autre Etat membre, d'y vendre des marchandises ou des services, ou encore d'y transférer des capitaux ». Dans ce cas, ce sont les ressortissants et entreprises de l'Etat mettant en œuvre ces mesures qui se verront empêcher de profiter pleinement des libertés de circulation, *in* « Les entraves fiscales dans le marché intérieur », *Revue des affaires européennes*, 2007-2008/1, p. 8. Pour une utilisation de la distinction entre les « entraves à l'entrée » et les « entraves à la sortie », v. également DUBUT T., « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif »? », *Droit fiscal*, avril 2008, n° hors-série, p. 52.

fondamentales, et comme fondant le marché intérieur. Limiter la liberté de circulation à l'établissement dans l'État d'accueil aboutirait à admettre les restrictions émises par l'État d'origine. En acceptant cela, nous admettons que la liberté de circulation ne puisse être effective que dans un sens. Or, cela est parfaitement incongru dans la mesure où, par nature, la circulation doit pouvoir s'exercer dans les deux sens. L'opérateur européen ne pourra s'établir librement dans l'État d'accueil que s'il peut exercer tout aussi librement son départ depuis l'État d'origine. Or, limiter l'inégalité de traitement fiscal à la discrimination aboutirait à accepter que l'État d'origine mette en œuvre des dispositifs fiscaux visant à dissuader ses ressortissants de s'établir dans un autre État membre.

946. La discrimination est impropre à qualifier les rapports entre un État membre et ses propres ressortissants dans la mesure où dans ce cas elle n'est pas effective. Cela alors même que la dissuasion est bien présente. La notion d'« entrave » est susceptible de comprendre cette forme particulière de dissuasion non discriminatoire. La circulation est censée être parfaitement libre, ce qui implique que les restrictions doivent être minimales. À ce titre, le traité fait clairement mention des limites de la discrimination tenant principalement à « *des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique* »<sup>1258</sup>. Même si la portée fiscale de ces limitations est moindre et que la liste est limitative, doublée d'une interprétation restrictive de celles-ci par la Cour, nous verrons que la Cour de justice a admis d'autres « raisons impérieuses d'intérêt général » de nature à justifier certaines entraves aux libertés fondamentales<sup>1259</sup>. Nous pouvons d'ores et déjà annoncer que la Cour a une vision extrêmement restrictive des justifications étatiques susceptibles d'être admises. Cette appréciation très restrictive corrobore la thèse de l'effectivité d'une intégration imposée très forte des fiscalités directes ayant une incidence certaine sur l'exercice de la compétence fiscale des États membres.

947. En deuxième lieu, d'un point de vue juridique, les dispositions du traité relatives aux libertés de circulation traitent, pour la plupart, de « restrictions ». Or, le choix de cette notion, conformément à sa neutralité, justifie parfaitement l'interprétation finaliste qui en est faite par la Cour. La notion de restriction constitue un terme générique qui englobe à la fois les discriminations et les entraves de quelques natures qu'elles soient. Qu'en est-il de l'extension du champ d'application de cette notion eu égard à l'exercice de la compétence fiscale des États ?

948. En troisième lieu, d'un point de vue jurisprudentiel, la Cour n'a fait que transposer à la matière fiscale sa jurisprudence traditionnelle applicable aux libertés de circulation<sup>1260</sup>. Ainsi

---

<sup>1258</sup>V. Article 45 TFUE (ex. art. 39 TCE) portant sur la libre circulation des travailleurs ainsi que l'article 52 TFUE (ex. art. 46 TCE) portant sur le droit d'établissement.

<sup>1259</sup>Renvoi Section II : « Le caractère extensif de la méthode d'interprétation jurisprudentielle des dispositions relatives aux libertés de circulation en matière fiscale ».

<sup>1260</sup>S'agissant de la jurisprudence non fiscale relative à la libre circulation des marchandises, V. notamment, CJ, 11 juillet 1974, aff. 8/74, Dassonville, Rec. 1974, p. 837, point 5 selon lequel « (t)oute réglementation commerciale des Etats membres susceptible d'entraver directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement le commerce intracommunautaire est à considérer comme mesure d'effet équivalent à des restrictions quantitatives ». Elle va tempérer ce principe notamment dans son arrêt du 20 février 1979, aff. 120/78, Rewe-Zentral AG dit « Cassis de Dijon », Rec. 1979, p. 649, point 8 en jugeant que « les obstacles à la circulation intracommunautaire résultant des disparités de la législation nationale relative à la commercialisation des produits en cause doivent être acceptées dans la mesure où ces prescriptions peuvent être reconnues comme étant nécessaires pour satisfaire à des exigences impératives tenant, notamment, à l'efficacité des contrôles fiscaux, à la protection de la santé publique, à la loyauté des transactions commerciales et à la défense des consommateurs » ; v. également arrêt CJ, du 24 novembre 1993, C-267/91 et C-268/91, Keck et Mithouard, Rec. 1993, I, p. 6097, points 16 et 17. En matière de liberté d'établissement, v. également CJ, 7 mai 1991, aff. C-340/89, Irène Vlassopoulou c/ Ministerium für justiz, Bundes-und Europaangelegenheiten Baden-Württemberg, Rec. 1991, I, p. 2357. La Cour avait jugé qu'« il convient de constater que des conditions nationales de qualification, même appliquées sans discrimination tenant à la nationalité, peuvent avoir pour

« (p)our la Cour de justice, il n'y a pas de différence de nature entre une règle fiscale et une autre règle juridique, dès lors qu'il s'agit de donner plein effet aux libertés fondamentales du Traité. Il n'y a que deux sortes de règles nationales : celles qui sont compatibles avec les principes d'un grand marché sans frontières et celles qui ne le sont pas »<sup>1261</sup>. Cette absence de distinction entre la matière fiscale et d'autres matières juridiques est justifiée par les principes de primauté et d'effet direct du droit de l'Union sur le droit interne, mais également par le fait que la fiscalité, encore plus que tout autre domaine, est susceptible de porter atteinte au respect de la libre circulation au sein du marché unique. Enfin, elle s'explique par le rôle de la Cour de justice qui doit veiller au bon respect du droit européen. Partant, même si « la Cour a hésité, plus longtemps que dans les autres domaines, à appliquer l'interdiction de la restriction non discriminatoire des libertés aux mesures fiscales, clairement par crainte des conséquences et ramifications d'une telle restriction en cette matière »<sup>1262</sup>, aucune raison véritablement fondée juridiquement ne justifierait que la Cour exonère le domaine fiscal de la prohibition des entraves émises par l'État d'origine.

949. Au contraire, il aurait pu lui être reproché de ne pas sanctionner des dispositions susceptibles de porter atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur reposant sur les pleines libertés de circulation. Bien que certaines dispositions du traité évoquent la notion de « discrimination » et d'autres, la notion de « restriction », la Cour considère que la variation sémantique n'implique pas une différenciation du régime applicable. Cette méthode aboutit à ce que la Cour « (...) procède de façon généralisée à un examen des réglementations internes, non plus tourné vers la discrimination intentionnelle, mais vers les conséquences défavorables de celles-ci sur le marché »<sup>1263</sup>. La méthode et les fondements de sa jurisprudence ont connu une évolution, parfaitement justifiés au regard de la nécessité d'un marché sur lequel les opérateurs doivent circuler librement. La liberté suppose la suppression des discriminations, mais également des entraves au sens de dissuasion à s'établir dans un autre État membre. Elle reste, en cela, parfaitement cohérente sur le plan juridique. Les libertés de circulation sont le socle du bon fonctionnement du marché intérieur. Cette évolution était dès lors prévisible, puisque ces principes constituent le fondement du bon fonctionnement du marché intérieur intégré. Ils ont dès lors vocation à s'appliquer dans le domaine fiscal.

950. La Cour recherche systématiquement la caractérisation de l'inégalité de traitement fiscal. Celle-ci n'est pas non plus indifférente aux incidences pratiques des régimes fiscaux mises en cause. Que ce soit à l'égard des « discriminations indirectes » ou à l'égard des « entraves », la méthode adoptée par la Cour reste la même. Dans les deux cas, celle-ci détermine l'existence de l'une ou l'autre situation en fonction des effets que la mesure fiscale est susceptible de produire. Il s'agit de l'illustration concrète du choix effectué par la Cour d'une méthodologie finaliste ou téléologique qu'elle applique systématiquement<sup>1264</sup>. Cette appréciation d'ordre

---

*effet d'entraver l'exercice, par les ressortissants des autres Etats membres, du droit d'établissement qui leur est garanti par l'article 52 du traité (...) »*, point 15. V. également, CJ, 30 novembre 1995, aff. C-55/94, Reinhard Gebhard c/ Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, Rec. 1995, I, p. 4165, point 37 selon lequel « (i)l résulte de la jurisprudence de la Cour que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité doivent remplir quatre conditions : qu'elles s'appliquent de manière non discriminatoire, qu'elles se justifient par des raisons impérieuses d'intérêt général, qu'elles soient propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre ».

<sup>1261</sup>NGUYEN B., « Bachmann, Warner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », Europe, n° 12, 01 décembre 1995, p. 1.

<sup>1262</sup>HINNEKENS L., « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », L'année fiscale, mai 2004, Paris, PUF, p. 65.

<sup>1264</sup>BOULOUIS J., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Montchrestien, Coll. « Domat Droit public », 2000, 6<sup>e</sup> éd., p. 234.

<sup>1264</sup>BOULOUIS J., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Montchrestien, Coll. « Domat Droit

matériel axée sur les effets des législations nationales dénote d'une incidence véritable sur l'exercice de la compétence fiscale des États à savoir sur les fiscalités directes nationales. La conception matérielle de la Cour aboutit, en effet, à ce que « *la qualification de la mesure en droit interne et les termes employés par les dispositions nationales (soient) dépourvus de pertinence* »<sup>1265</sup>. Cela témoigne d'une indifférence presque totale de la Cour à l'égard de l'esprit de la loi ou de la volonté du législateur national qui l'a édictée. Le seul aspect pris en compte par le juge de Luxembourg réside dans les effets pratiques directs, voire indirects<sup>1266</sup>, de la législation fiscale nationale. En cela, l'exercice de la compétence fiscale se trouve grandement atteint, dans la mesure où seuls les effets sur le marché intérieur importent. La cohérence du système fiscal national s'en trouve fortement altérée. L'atteinte est d'autant plus forte que la Cour va jusqu'à sanctionner les effets indirects des entraves, ce qui élargit nettement le champ de cette notion, et étend le champ des dispositions fiscales susceptibles d'être censurées.

951. À cela, s'ajoute deux éléments contribuant à une appréciation très extensive de cette notion que sont le refus de la Cour d'une appréciation globale des effets provoqués par l'entrave ce qui conduit au refus d'une « *mise en balance des aspects favorables et défavorables de la réglementation* »<sup>1267</sup>. Cela, alors même qu'une telle appréciation aurait permis de relativiser très fortement les conséquences de l'entrave, ce qui aurait pu éviter sa prohibition. S'y additionne le fait que la Cour ne remette pas en cause le caractère restrictif de la mesure en dépit du fait qu'elle soit limitée dans le temps<sup>1268</sup>, qu'elle soit limitée à un petit nombre de personnes<sup>1269</sup> ou qu'elle soit « *de faible portée ou d'importance mineure* »<sup>1270</sup>.

---

public », 2000, 6<sup>e</sup> éd., p. 234.

<sup>1265</sup>GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », Cahiers de droit européen, 2008, n° 3-4, p. 415.

<sup>1266</sup>Elle a reconnu l'effet indirect de l'entrave dans nombres de décisions. En matière fiscale, v. par exemple, CJ, 2<sup>e</sup> ch., 26 octobre 2006, aff. C-345/05, Commission des Communautés européennes c/ République portugaise, Rec. I, p. 10633, points 20-21. Elle a cependant rejeté l'existence d'une entrave en cas d'effet « *trop aléatoires* » ou « *trop indirects* », v. par exemple, CJ, 5<sup>e</sup> ch., C-418/93 (aff. jointes), 20 juin 1996, Semeraro Casa Uno Srl e.-a. C/ Sindaco del Comune di Erbusco e.-a., Rec. I, p. 2975, point 32 selon lequel « (e)n ce qui concerne l'article 52, il suffit de constater que, la législation en cause est opposable à tous les opérateurs exerçant des activités sur le territoire national, qu'elle n'a d'ailleurs pas pour objet de régler les conditions concernant l'établissement des entreprises concernées et que, enfin, les effets restrictifs qu'elle pourrait produire sur la liberté d'établissement sont trop aléatoires et trop indirects pour que l'obligation qu'elle édicte puisse être regardée comme étant de nature à entraver cette liberté ». Certains soulèvent le problème posé par l'incertitude liée à la distinction entre les effets indirects de l'entrave qui doivent être pris en compte et ceux qui ne doivent pas l'être, ce qui ne peut être apprécié qu'au regard de chaque cas d'espèce, v. en ce sens GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », Cahiers de droit européen, 2008, n° 3-4, p. 416.

<sup>1267</sup>GILLIAUX P., idem, p. 416.

<sup>1268</sup>En ce sens, v. arrêts sanctionnant une disposition nationale subordonnant un investissement direct étranger à une autorisation administrative préalable comme constitutive d'une restriction à la libre circulation des capitaux, CJ, 13 mai 2003, aff. C-463/00, Commission c/ Royaume d'Espagne, Rec. I, p. 4581, point 81 selon lequel « *cette appréciation ne saurait être remise en cause par le fait que les trois décrets royaux instaurent un régime limité à une durée de dix ans. En effet, le fait qu'un manquement aux obligations découlant du traité ait un caractère limité dans le temps ne modifie nullement sa qualification comme manquement* » ; v. également CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 19 janvier 2006, aff. C-244/04, Commission c/ République fédérale d'Allemagne, Rec. I, p. 885, point 33.

<sup>1269</sup>En matière de libre prestation de services, v. CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 19 janvier 2006, aff. C-244/04, Commission c/ République fédérale d'Allemagne, Rec. I, p. 885, point 33 selon lequel « (a) titre liminaire, il convient d'indiquer que le fait que la pratique des autorités allemandes en matière de détachement de travailleurs en provenance d'Etats tiers ne concerne qu'un nombre restreint de personnes, (...) demeure sans conséquence quant au caractère restrictif de cette pratique au regard de la libre prestation de services ».

<sup>1270</sup>V. en matière de liberté d'établissement s'agissant plus spécifiquement de la fiscalité des dividendes : CJ, 1<sup>ère</sup> ch., aff. C-170/05, 14 décembre 2006, Denkavit International BV et Denkavit France SARL c/ Min. de l'économie, des Finances et de l'Industrie, point 50 dans lequel la Cour affirme très clairement que « *même une restriction à la liberté d'établissement de faible portée ou d'importance mineure est prohibée par l'article 43 CE* ». Dans le même sens, v. par exemple CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, Rec., p.

952. Le raisonnement adopté par la Cour, renforcé par sa conception très large de la notion de restrictions aux libertés de circulation, conduit à une légitimation de l'extension de son contrôle aux fiscalités directes nationales. Cette extension est d'autant plus marquée dans le cas où la Cour est amenée à contrôler les rapports existants entre un État et l'un de ses ressortissants. Elle pénètre ainsi le lien existant entre le pouvoir de taxation de l'État souverain et ses contribuables. Cependant, lorsque nous analysons cette extension au regard des libertés fondamentales régissant le marché intérieur, nous pouvons considérer qu'elle se trouve parfaitement justifiée dans la mesure où elle « (...) *présuppose la construction d'un marché unique, à l'intérieur duquel il ne suffit pas d'abolir tout simplement les discriminations fondées sur la nationalité (...), mais où il faut également veiller à ce que l'exercice de la liberté ne soit pas empêché (...)* »<sup>1271</sup>.
953. Aujourd'hui, la prohibition des restrictions fiscales est extrêmement large. Le terme plutôt neutre de « restriction », utilisé dans la plupart des dispositions relatives aux libertés de circulation, recouvre trois hypothèses. D'une part, ce terme vise les discriminations directes ou ostensibles à raison de la nationalité. D'autre part y sont incluses les discriminations indirectes ou dissimulées dont l'effet est similaire aux premières. Enfin sont visées les entraves correspondant à une simple « gêne » ou « dissuasion » qu'elles soient directes ou indirectes adoptant la forme de désavantages fiscaux ou de contraintes fiscales<sup>1272</sup>.
954. Nombreux ont été ceux à critiquer les variations sémantiques utilisées par la Cour apparaissant, au mieux, comme susceptibles d'obscurcir le raisonnement, au pire, comme inadaptées et souvent mal utilisées. Pour nous, et sans aucune volonté de présumer d'une volonté de la Cour qu'elle n'aurait pas souhaitée, la réalité semble tout autre. Il s'agit, à notre sens, d'une conséquence inévitable qui aurait pu être très largement anticipée. C'est la résultante de l'inaction législative et collective des États en matière fiscale. La Cour se retrouve face à des situations régies par des législations fiscales de plus en plus complexes. Or, la fiscalité n'est pas un domaine de prédilection des juges de Luxembourg, non spécialistes de la matière. Ces derniers se contentent d'appliquer au mieux le droit de l'Union. Pour aboutir à une application effective de celui-ci, indispensable au bon fonctionnement du marché unique, la Cour ne semble pas avoir d'autres choix que d'adapter les instruments juridiques minimaux mis à sa disposition. Bien que son interprétation téléologique donne lieu à une extension très large de certaines dispositions générales du traité à l'égard de matières non expressément visées, comme c'est le cas de la fiscalité directe des entreprises, elle ne dépasse pas le cadre de ses fonctions. Du point de vue d'un strict respect du syllogisme autant que de la sécurité juridique, cette méthode n'est pas à l'abri des critiques. Surtout, si nous y ajoutons le fait d'un régime juridique nécessairement et intimement lié à la qualification choisie. Cependant, il nous apparaît que la Cour fait au mieux avec le peu de moyens dont elle dispose pour obtenir une certaine homogénéisation des fiscalités directes nationales devant nécessairement cohabiter dans le cadre européen. L'expérience nous a démontré qu'une cohabitation laissée à la libre appréciation des États donnait lieu à un constat se rapprochant plus d'une situation de concurrence fiscale dommageable très néfaste plutôt que du consensus nécessaire à la pleine réalisation effective du marché intérieur. En dépit de ces justifications, l'atteinte portée à l'exercice de la compétence fiscale des États est indéniable au

---

273, point 21 ; 15 février 2000, aff. C-34/98, Commission c/ France, Rec. I, p. 995, point 49 ; 11 mars 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Rec., I, p. 2409, point 43.

<sup>1271</sup>DUBUT T., « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif »? », Droit fiscal, avril 2008, n° hors-série, p. 52.

<sup>1272</sup>V. en ce sens, GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », Cahiers de droit européen, 2008, n° 3-4, p. 424.

moyen de l'effectivité de l'intégration fiscale imposée par la Cour de justice. Si nous cumulons une conception très extensive du principe d'égalité de traitement par la Cour à des justifications admises de manière extrêmement restrictive, nous aboutissons nécessairement à une réduction de l'exercice de la compétence fiscale des États de plus en plus soumis aux contraintes du droit de l'Union dont la mise en œuvre se fait à Luxembourg.

955. La preuve en est rapportée par le caractère extensif de la méthode d'interprétation jurisprudentielle des dispositions relatives aux libertés de circulation en matière fiscale.

## **Section II: Le caractère extensif de la méthode d'interprétation jurisprudentielle des dispositions relatives aux libertés de circulation en matière fiscale**

956. Le caractère extensif de l'appréciation de la Cour s'agissant des restrictions fiscales aux libertés de circulation est démontré par le caractère très aléatoire de la terminologie utilisée par la Cour de justice (I) et par sa méthodologie (II).

### **I/Le caractère aléatoire de la terminologie employée par la Cour de justice**

957. L'utilisation des diverses notions mises en cause témoigne d'un accroissement de l'intégration fiscale négative mise en œuvre par la Cour de justice. L'examen de la confusion terminologique (A) précédera l'analyse des risques d'une telle confusion (B).

#### **A) Une confusion terminologique, source d'accroissement de l'intégration fiscale imposée**

958. Du point de vue de la terminologie, nous avons choisi de traiter de la notion de « discrimination » s'agissant des restrictions fiscales provoquées par l'État d'accueil, et d'« entraves » fiscales émises par l'État d'origine<sup>1273</sup>. Ce choix est justifié par l'absence de discrimination concrète au sens terminologique du terme s'agissant des dispositifs fiscaux nationaux visant à rendre plus difficile le départ d'un contribuable qui souhaiterait s'installer dans un autre État membre. Cette situation lie uniquement le contribuable à son État. Cependant, cette distinction n'est pas celle qui a été adoptée par l'ensemble de la doctrine. Nous retenons trois écoles. En premier lieu, nombreux sont les auteurs à assimiler les

---

<sup>1273</sup>En ce sens, v. notamment LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », Cahiers de droit européen, 2007, n° 1-2, p. 35 selon lesquels « (1) exigence d'égalité de traitement fiscal se décline, schématiquement, en deux principes directeurs. Dès lors qu'une situation communautaire ne peut en principe faire l'objet d'un traitement fiscal distinct par rapport à une situation purement interne, d'une part, le droit communautaire s'oppose aux mesures fiscales discriminatoires - à l'entrée- : le contribuable communautaire se voit ainsi reconnaître le droit au traitement fiscal national dans l'Etat d'accueil. D'autre part, la réalisation du marché intérieur interdit toute entrave fiscale à l'exercice d'une liberté de circulation-à la sortie ».

discriminations aux « entraves à l'entrée » les distinguant ainsi des entraves « à la sortie »<sup>1274</sup>. Certains ont été jusqu'à émettre l'hypothèse selon laquelle « (...) le terme « entrave » serait utilisé par la Cour, principalement et essentiellement lorsqu'est seule en cause la liberté d'établissement »<sup>1275</sup>. En deuxième lieu, d'autres auteurs ont attribué aux discriminations à l'établissement dans l'État d'accueil, la définition attribuée par la Cour de justice aux entraves non discriminatoires<sup>1276</sup> émises par l'État d'origine. En troisième lieu, certains auteurs tel le professeur Berlin considère qu'« il serait plus juste de dire que la notion d'entrave inclut les discriminations, mais ne se réduit pas à celles-ci »<sup>1277</sup>. Ils assimilent ainsi les discriminations à une notion plus large que serait celle d'entrave. Cette différenciation repose sur le champ d'application inhérent à ces deux notions.

959. Cette absence d'unanimité s'agissant du choix des notions est due au flou inhérent à ces dernières. Ce flou se dévoile au sein même des arrêts de la Cour. Le syllogisme repose, en effet, par principe, sur une qualification juridique claire qui donnera lieu à un régime juridique différencié. Il n'en est rien dans la jurisprudence fiscale de la Cour relative, plus spécifiquement, à la fiscalité directe des entreprises. Les deux notions sont pourtant bien distinctes dans la mesure où leur définition diverge même si leur régime juridique ainsi que

---

<sup>1274</sup>En ce sens, v. notamment BUISSON J., « La notion d'entrave fiscale », Revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, pp.16-18, spéc. p. 17. L'auteur y relève les variations sémantiques des notions utilisées par la Cour. Celle-ci opte soit pour la notion d'« entrave », soit pour celle de « restriction » voire de « discrimination » dans des affaires pourtant largement similaires. V. également MAITROT DE LA MOTTE A., « Les entraves fiscales « à l'entrée » et le principe communautaire de non-discrimination », revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, p. 19 selon lequel si « (e)n matière d'impôts directs comme en matière d'impôts indirects, les restrictions à la libre circulation les plus fréquentes prennent la forme « d'entraves à l'entrée » (...) Si ces discriminations sont la forme la plus courante et la plus évidente que peuvent revêtir les entraves fiscales, cette forme n'est pas pour autant exclusive. Il faut en effet savoir que, parmi les différentes variétés d'entraves fiscales, il est désormais convenu de distinguer les « entraves à l'entrée » et les « entraves à la sortie » ».

<sup>1275</sup>BUISSON J., « La notion d'entrave fiscale », Revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, p. 18.

<sup>1276</sup>MAITROT DE LA MOTTE A., « Les entraves fiscales « à l'entrée » et le principe communautaire de non-discrimination », revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, p. 21 relevant que « (d)ans la mesure où elles ont pour objet ou pour effet de dissuader ou d'empêcher des ressortissants communautaires de jouir pleinement des libertés de circulation, les « entraves fiscales à l'entrée » sont incompatibles avec les exigences du Marché intérieur ». Cette définition paraît inadaptée dans la mesure où il s'agit d'une transposition de la définition attribuée par la Cour aux entraves non discriminatoires, émises, par principe, par l'Etat d'origine. Or, les « entraves fiscales à l'entrée » sont susceptibles d'être assimilées aux discriminations. En effet, la Cour a formulé la distinction entre la notion de discrimination et d'entrave dès son arrêt « Daily mail », aff. 81/87, précité, du 27 septembre 1988 relatif à liberté d'établissement. Dans cet arrêt, elle a semblé vouloir réserver l'utilisation de la qualification d'« entrave » aux mesures fiscales émises par l'Etat d'origine en affirmant que les dispositions relatives à la liberté d'établissement « (...) s'opposent également à ce que l'Etat d'origine entrave l'établissement dans un autre Etat membre d'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité de sa législation (...) », point 16. Dans un deuxième temps, elle a défini la notion d'entrave à la libre circulation comme « toute mesure nationale qui, même applicable sans discrimination tenant à la nationalité, est susceptible de prohiber, de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice de cette liberté par un ressortissant d'un Etat membre », v. en matière de liberté d'établissement, CJ, 30 novembre 1995, aff. C-55/94, Gebhard, Rec. I, p. 4165. Cette définition a été reprise dans de nombreux arrêts relatifs à la fiscalité directe des entreprises, v. par exemple : CJ, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, ICI, Rec., I, p. 4695, point 21 ; CJ, 13 décembre 2005, aff. C-446/03, Marks et Spencer, Rec. I, p. 10837 ; CJ, 29 mars 2007, aff. C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Rec. I, p. 2647, point 26 ; CJ, 28 février 2008, aff. C-293/06, Deutsche Shell GmbH, non publié au recueil, point 28.

<sup>1277</sup>BERLIN D., « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », Jurisclasseur Europe, Fasc. 1610, 3, 2005, § 72 dans lequel l'auteur précise que « les dispositions du traité relatives aux grandes libertés contiennent à la lettre des interdictions de discrimination. Cependant, on le sait, la Cour, en utilisant la notion d'entrave a élargi la portée des interdictions pour condamner parfois des législations qui, sans discrimination au moins directe, posaient des entraves à la libre circulation des marchandises ou de prestation de services ». Du même auteur, v. également « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, § 16 où l'auteur affirme qu'« (u)ne telle évolution à 180% de la discrimination marque une évolution que la Cour devrait achever rapidement pour sortir de ce piège de la logique « discriminatoire » finalement inutile, puisque les mêmes résultats pourraient être atteints avec les notions d'entraves ou de restrictions. La clarté y gagnerait également ».

les conséquences de leur mise en œuvre par la Cour tendent à aboutir à des résultats similaires qu'il s'agisse de discriminations ou d'entraves. Ces termes correspondent aux deux faces d'un même concept qui est celui des « restrictions » évoquées dans la plupart des dispositions relatives aux libertés de circulation. Les restrictions émises « à l'entrée » doivent être qualifiées de « discriminations » qu'elles soient directes ou indirectes. Quant aux restrictions émises « à la sortie », elles doivent être qualifiées d'entraves, par principe, non discriminatoires.

960. Cependant, l'appréciation qui en est faite par la Cour tend à obscurcir ces qualifications. L'étude de la jurisprudence fiscale de la Cour dénote, en effet, d'un certain obscurcisme lié à l'utilisation de ces notions. Cela alors même que celles-ci découlent d'une interprétation téléologique et arbitraire de la Cour.

961. Ce manque de clarté a été mis en évidence par la doctrine et a suscité la critique de nombreux auteurs. Ces critiques vont parfois reposer sur le flou inhérent à ces notions et d'autres fois sur l'interprétation ambiguë qui en est faite par la Cour. Ainsi Monique Luby relevait que la Cour « *s'accommode d'un lien de causalité ténu entre la discrimination et l'entrave au droit d'établissement. Et elle se contente de relever une situation « moins favorable » ou « moins attrayante » (CJ, 21 septembre 1999), parle de « contrariété » (CJ, 18 nov. 1999), alors que l'idée de discrimination laisse perplexe (CJ, 15 mai 1997). Parfois, elle esquive même la question, ne dit mot sur la discrimination retenue, évoquant d'entrée les justifications possibles* »<sup>1278</sup>. Les modalités de l'extension des restrictions aux entraves non discriminatoires ont également pu être ciblées en ce sens que la Cour « *hésite parfois entre « discrimination » et « entrave » mêlant les deux approches* »<sup>1279</sup>.

962. Quels sont les risques d'une telle confusion terminologique ?

## **B) Les risques d'une confusion terminologique**

963. Quels sont les risques d'une telle confusion des qualificatifs utilisés ? Nous en avons retenu deux. Le risque d'une insécurité juridique est le premier et il a pour corollaire l'amointrissement du champ des justifications admissibles. Ces deux risques sont globalement connus. Un troisième l'est beaucoup moins. Il s'agit du glissement potentiel d'une intégration négative avérée vers une intégration positive en cours qui s'exprimerait par la création de normes d'origine jurisprudentielle. Avant de traiter de ces risques, il convient de rappeler très brièvement la spécificité de la Cour de justice et de ses attributions. Ce rappel nous permettra de mieux cerner les risques encourus par une telle confusion terminologique.

964. L'ordre juridique européen, comme tout ordre juridique, instaure un système de protection juridictionnelle, dont la mise en œuvre appartient au juge national en sa qualité de juge commun du droit communautaire et à la Cour de justice qui « (...) *est une juridiction d'attribution dont les compétences sont limitées au seul droit communautaire, mais dont les missions tendent à l'assimiler tour à tour à une cour internationale, une cour constitutionnelle ou encore à une cour administrative* »<sup>1280</sup>. Aussi, ce sont les missions

---

<sup>1278</sup>LUBY M., « Libre établissement des sociétés et fiscalité directe : un bilan contrasté », Europe, janvier 2002, p. 7.

<sup>1279</sup>LUBY M., idem, p. 7.

<sup>1280</sup>BOUDANT J., La Cour de justice des Communautés européennes, Paris, Dalloz, Coll. « Connaissance du droit », 2005, p. 2. L'auteur la qualifie de Cour internationale dans la mesure où celle-ci « *par sa nature relève de l'ordre juridique international. Elle est appelée à statuer sur les litiges qui opposent les Etats membres quant à*

attribuées à la Cour de justice au regard de ses fonctions comme prévu par le traité qui autorisent une évolution de son statut et par là même de ses prérogatives<sup>1281</sup>.

965. La Cour de justice retient une conception moniste des relations entre les droits internes et le droit de l'Union. Dès 1964, elle qualifie l'ordre juridique communautaire d'« (...) *ordre juridique propre intégré au système juridique des États membres* ». Le ton est donné. L'intégration des États sera forte progressive et évolutive. Cette jurisprudence permet en quelque sorte de justifier un dessaisissement progressif des compétences des États membres au profit des institutions européennes. Cette conception induit une intégration de plus en plus grande de l'exercice de la compétence fiscale des États membres s'agissant des impôts directs. Cette intégration passe par la primauté du droit de l'Union<sup>1282</sup>. La vocation fiscale attribuée, par la Cour, aux libertés de circulation prévues au Traité en est une parfaite illustration<sup>1283</sup>.

966. La Cour de justice a pour principale fonction d'assurer le contrôle de la répartition des compétences entre la Communauté européenne et les États membres<sup>1284</sup>. Sa compétence est relative et non générale. Elle n'est compétente que dès lors que cela est expressément prévu par le traité. Dans notre matière, la compétence de la Cour se limite à « *constater les manquements des États membres à leurs obligations communautaires* »<sup>1285</sup>. Cette notion

---

*l'interprétation et l'application du droit communautaire (...) » ; de Cour constitutionnelle car elle « a pour mission de veiller au respect et à l'interprétation uniforme des traités et de contrôler la légalité des actes pris en exécution de ceux-ci ; elle opère alors ce contrôle de conformité par référence à la « charte constitutionnelle » de la Communauté, comme elle a elle-même qualifié le traité CE (...) » ; enfin de Cour administrative dans la mesure « le traité CECA, qui a donné naissance à la Cour de justice, a été très influencé par la tradition administrative française et les recours, que ses dispositions envisageaient, trouvaient leur origine dans le contentieux administratif (...) », pp. 2-3.*

<sup>1281</sup> Nombreux sont ceux à faire le parallèle entre les Cours suprêmes que nous retrouvons dans les États fédéraux notamment la Cour suprême des États-Unis et la Cour de justice de l'Union européenne dans la mesure où il s'agit d'une « *juridiction propre à une organisation spécifique qu'est le système communautaire, à une organisation à caractère fédéral dont elle a largement contribué à « constitutionaliser » l'ordre juridique et à renforcer l'intégration par certaines de ses décisions* », v. BOUDANT J., idem, p. 4. Cette institution si spécifique a promu la reconnaissance de l'originalité de la construction communautaire, qui se distingue très largement des organisations internationales classiques. Elle a reconnu dès 1963 un « *nouvel ordre juridique* » caractérisé notamment par « *une limitation des droits souverains* » des États membres, v. CJ, 5 février 1963, aff. 26/62, Van Gend en Loos, Rec. p. 3. Un an plus tard, dans l'arrêt Costa, la Cour affirme le principe de primauté du droit communautaire sur les droits nationaux entraînant l'irréversibilité des engagements pris par les États membres dans le cadre des Traités et soulignant de nouveau l'originalité du système juridique communautaire considérant qu'à la différence des traités internationaux ordinaires, le traité de la CEE a « *institué un ordre juridique propre intégré au système juridique des États membres (...) qui s'impose à leurs juridictions* ».

<sup>1282</sup> Le principe de primauté du droit communautaire a été reconnu dès 1964, par la Cour dans son arrêt Costa contre Enel. Il s'agit d'une règle absolue applicable à l'ensemble des normes issues du droit communautaire, et ce, vis-à-vis de l'ensemble des normes de droit interne même postérieures au Traité.

<sup>1283</sup> A cela, s'ajoute l'effet direct du droit communautaire, reconnu dès 1963 par la Cour, permettant notamment aux ressortissants et, plus spécifiquement, aux contribuables de se prévaloir des dispositions communautaires devant leurs juridictions nationales en vue de faire sanctionner le non-respect de celle-ci par les États. L'article 94 TCE (art. 115 TFUE) envisageant « un rapprochement des législations » susceptible d'être appliqué à la fiscalité directe n'a pas été reconnu d'effet direct par la Cour.

<sup>1284</sup> En vertu de l'article 7 du TCE (remplacé, en substance, par l'art. 13 TUE), elle est l'une des institutions européennes assurant « *la réalisation des tâches confiées à la Communauté* ». S'agissant des compétences contentieuses de la Cour, l'article 220 du TCE (remplacé, en substance, par l'art. 19 TUE) dispose que « (l) *a Cour de justice (...) assure (...) le respect du droit dans l'interprétation et dans l'application des traités* » mais l'article 7 du Traité (remplacé, en substance, par l'art. 13 TUE) précise, dans son alinéa 2, que son action doit s'inscrire « *dans les limites des attributions qui lui sont conférées par dans les traités* ».

<sup>1285</sup> Compétence à laquelle nous pouvons ajouter celle de statuer à titre préjudiciel s'agissant de l'interprétation du traité et de la validité des actes pris par les institutions de l'Union. Le renvoi préjudiciel prévu à l'article 267 TFUE (ex. article 234 TCE), consiste en la saisine du juge de l'Union par une juridiction nationale. Il s'agit d'« *une procédure de coopération judiciaire, incidente au règlement d'un litige, qui peut être soit facultative soit obligatoire* » nécessitant le respect de plusieurs conditions que sont : le fait que la question préjudicielle émane d'une juridiction nationale, qu'elle soit utile pour la solution du litige et qu'elle ne porte pas atteinte au système

d'« obligation » doit être entendue au sens large, en particulier, en matière fiscale, dont la spécificité réside en un désert législatif en droit européen. La Cour a eu l'occasion tout au long de sa jurisprudence, de démontrer que ces « obligations » des États membres en matière fiscale étaient plus nombreuses que le droit originaire et dérivé ne pouvaient le laisser penser. Ce recours à la voie prétorienne pallie, d'une certaine manière, les insuffisances législatives en matière de fiscalité directe des entreprises.

967. Font notamment partie des obligations des États membres le respect des libertés fondamentales ou principes fondamentaux du Traité ainsi que le principe de non-discrimination à raison de la nationalité prévu à l'article 12 du Traité CE<sup>1286</sup> et à raison de la résidence d'origine jurisprudentielle<sup>1287</sup>. Ces obligations ont connu une interprétation fiscale par le biais la jurisprudence du juge communautaire. La vision de l'existence d'une « souveraineté fiscale » des États, protégée par le principe de l'unanimité et l'absence de dispositions spécifiques au Traité, se trouve profondément altérée par la jurisprudence fournie de la Cour, qui apparaît comme ayant eu la volonté de remédier à l'insuffisance législative. Elle considère, ainsi, à juste titre, que la fiscalité directe fait obstacle à la réalisation et au bon fonctionnement du marché unique. Certains pourraient y voir un paradoxe, ou une manœuvre insidieuse en vue de permettre une soumission des États qui verraient l'exercice de leur compétence fiscale régi par la Cour de Luxembourg. Il n'en est rien. La ratification du Traité comprend une disposition permettant à la Cour d'interpréter ses dispositions. Elle a uniquement considéré que le domaine fiscal était un domaine comme les autres devant s'exercer dans le respect du droit communautaire.
968. Cette situation a conduit certains auteurs à affirmer que la Cour de justice a tout d'abord instauré « *un véritable processus de mise sous surveillance étroite de la fiscalité directe des États membres* »<sup>1288</sup>, du fait que « *(l)e rôle des juridictions nationales et de la CJCE est loin d'être négligeable dans l'application, voir l'élaboration des règles fiscales communautaires* »<sup>1289</sup>. Cependant, l'absence de disposition spécifique dans les traités devrait « *entraîner le juge à être particulièrement circonspect dès lors qu'il s'agit pour lui de poser des limites à l'usage par les États membres de leur fiscalité directe* »<sup>1290</sup>.
969. Cette « surveillance » des fiscalités nationales s'insère en réalité dans le rôle de gardienne des Traités de la Cour. Celui-ci a progressivement et largement évolué. La Cour a, depuis plus de vingt ans, entrepris son œuvre de conciliation entre l'exercice de la compétence fiscale étatique et les libertés fondamentales<sup>1291</sup>. Néanmoins, la « radicalisation » récente des prises de position de la Cour dans sa jurisprudence fiscale inquiète les administrations fiscales nationales et « *semblent mettre en doute les concepts traditionnels de la fiscalité*

---

de voies de droit institué par le traité, v. BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Litec, Editions Juris-Classeur, 2004, pp. 425-434 ; également FAVRET J.-M., Droit et pratique de l'Union européenne, Gualino éditeur, Coll. Manuels, 5<sup>e</sup> éd., 2005, pp. 521-544. Pour un développement, renvoi Titre second, Chapitre premier « Le renvoi préjudiciel, un outil de rapprochement des législations fiscales nationales ».

<sup>1286</sup>L'article 18 TFUE (ex. art. 12 TCE) prévoit que « *dans le domaine d'application du présent Traité, et sans préjudice des dispositions particulières qu'il prévoit, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité* ».

<sup>1287</sup> CJ, 14 février 1995, Schumacker, aff. C-279/93, Rec. p. I-225, point 31. La Cour a rappelé qu'« *en vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes* ». Il s'agit d'une définition générale de la discrimination, ne s'appliquant pas spécifiquement à la fiscalité directe.

<sup>1288</sup>BERLIN D, « Chronique de jurisprudence fiscale européenne » (1er mai 1993-31 décembre 1996), RTDE, 33 (1), janv.-mars 1997, p. 105.

<sup>1289</sup>COMMUNIER J.-M., « Chronique de jurisprudence fiscale communautaire », RFFP, n° 64, 1998, p. 209.

<sup>1290</sup>BERLIN D, « Chronique de jurisprudence fiscale européenne » (1er mai 1993-31 décembre 1996), RTDE, 33 (1), janv.-mars 1997, p. 105.

<sup>1291</sup> CJ, aff. 270/83, 26 janvier 1986. Il s'agit de l'affaire dite de « l'avoire fiscal ».

*nationale* »<sup>1292</sup>. Deux éléments justifient cette position. L'influence de la jurisprudence non fiscale révèle, en premier lieu, une absence de spécificité de ce domaine de compétences. En second lieu, la Cour ne fait pas de distinction entre les différents domaines du droit matériel s'agissant de son rôle d'interprète des dispositions du Traité<sup>1293</sup>.

970. L'insertion du droit de l'Union au sein du domaine de la fiscalité directe des entreprises est une création jurisprudentielle<sup>1294</sup>, ce qui consacre véritablement le « rôle créatif »<sup>1295</sup> du juge de l'Union dans ce domaine. La Cour, « *avec sa logique propre (...) fait apparaître des principes généraux de l'ordre juridique communautaire, déduits des traités, qui ont la même valeur juridique que ces derniers* »<sup>1296</sup>. Cette volonté intégrative de la Cour a pu être considérée comme entraînant des « *conséquences (qui) sont considérables et (qui) vont faire « sauter » un certain nombre de dispositions du CGI aussi bien en matière d'impôts sur les sociétés, qu'en matière d'impôt sur le revenu* » aboutissant à ce que ce dessaisissement du pouvoir fiscal du Parlement français dépasse « *très largement la moitié des recettes publiques* »<sup>1297</sup>. Au vu de ces éléments, il est autorisé de penser que nous assistons à l'évolution marquée du rôle « *interprétatif* » de la Cour à une compétence « *normative* ».

971. L'évocation d'une compétence normative de la Cour peut surprendre. Il s'agit d'une compétence appartenant par principe au législateur. La logique juridique veut que « (1) *a fonction normative* » d'une telle jurisprudence (de la Cour de justice) *devrait donc être aussi limitée que celle de n'importe quelle autre jurisprudence* »<sup>1298</sup>. Toutefois, la Cour de justice dispose d'une autorité absolue n'étant contrebalancée ou limitée par aucune autre institution. S'ajoute à cela le fait qu'elle soit investie par les traités d'une mission fondamentale qui est celle de fournir une interprétation des traités et, plus généralement, du droit de l'Union. Enfin, du point de vue des méthodes d'interprétation, celle-ci a toujours opté pour des méthodes téléologiques ou finalistes plutôt que des « *méthodes classiques d'interprétation textuelle* »<sup>1299</sup>. La Cour de Luxembourg dispose d'une place, d'un rôle et d'une compétence très particuliers. La Cour est un élément moteur du processus d'intégration européenne, et plus particulièrement, pour ce qui nous intéresse de l'intégration fiscale. L'absence de dispositions spécifiques à la fiscalité directe des entreprises dans les traités n'a jamais constitué un frein à l'intégration d'origine jurisprudentielle.

972. Serait-ce à dire que la Cour a étendu par elle-même l'objet de ses compétences ? Selon nous, ce n'est pas le cas. Elle a vu son rôle progressivement évoluer. Le juge de l'Union passe progressivement de la méthode de l'« *intégration négative* »<sup>1300</sup> à celle de « *l'intégration*

<sup>1292</sup> VANISTENDAEL F., « *Marché interne et souveraineté fiscale* », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum* Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, p. 256.

<sup>1293</sup> VANISTENDAEL F., *idem*, p. 256.

<sup>1294</sup> GEORGOPOULOS G., « *Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe-De l'affaire de l'avis fiscal français à celle de l'avis fiscal finlandais* », RTDE, n°1, janv.-mars 2005, p. 62.

<sup>1295</sup> GEORGOPOULOS G., *idem*, pp. 61-80.

<sup>1296</sup> LAMBERT T., « *L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France* », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, juillet-août 2008, n° 520, p. 464.

<sup>1297</sup> PICARD J.-F., « *La limitation du pouvoir fiscal liée au développement de la construction européenne* », in PHILIP (L.), *L'exercice du pouvoir financier du Parlement : Théorie, pratique et évolution*, Paris, Economica, P.U.A.M., 1996, pp. 52-53 cité par LEVOYER L., *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, mars 2002, p. 146 et p. 149.

<sup>1298</sup> BOULOUIS J., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, Coll. « *Domat Droit public* », 2000, 6<sup>e</sup> éd., p. 233.

<sup>1299</sup> BOULOUIS J., *idem*, p. 234.

<sup>1300</sup> V. notamment VANISTENDAEL F., « *Marché interne et souveraineté fiscale* », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum* Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, p. 262 considérant que « (p) *our autant que la fiscalité directe joue un rôle en matière de libre circulation des services et pour tous les autres facteurs de production, l'intégration du marché est inexistante ou insuffisante en raison d'une défaillance quasi-totale du législateur européen. La seule possibilité*

positive »<sup>1301</sup> en n'hésitant pas à créer de nouveaux critères qui s'imposent aux États membres. Ces critères servent à justifier les restrictions dont ils font l'objet sous couvert du respect des libertés fondamentales de circulation. Nous ne devons pas entrevoir cette évolution comme significative d'une extension injustifiée des compétences du juge de l'Union qui s'approprierait la matière fiscale, non prévue au Traité. Il s'agit simplement d'une adaptation du juge, à la fois, à l'insuffisance législative, ainsi qu'aux nombreuses justifications des États membres, qui n'en sont pas vraiment. Cette situation a conduit le juge de l'Union à devenir un créateur de norme, mais également à dépasser son pouvoir d'appréciation pour juger « l'opportunité »<sup>1302</sup> de la loi fiscale nationale.

973. Contrairement à ce qu'ont pu affirmer certains auteurs qui considèrent que « (...) *si les solutions fournies par la Cour permettent la consolidation d'une jurisprudence à la fois audacieuse et subtile, elles demeurent en apparente contradiction avec l'état de la législation communautaire* » (...)»<sup>1303</sup>. Selon nous, il ne faut pas en retirer une « contradiction » entre l'attitude la Cour de justice et l'insuffisance législative, mais bien une adaptation de la jurisprudence fiscale du juge de l'Union à cet état de fait. La jurisprudence fiscale tente uniquement de pallier l'insuffisance législative qui n'est plus vraiment justifiée.

974. Cette évolution est certes nécessaire. Nous pouvons néanmoins constater que tant que la Cour se cantonnait à interpréter les dispositions du Traité et à en surveiller l'application par les États membres, cela ne soulevait pas de problèmes, dans la mesure où les États, en ratifiant les traités européens, ont accepté le système institutionnel de l'Union prévoyant ces modalités de fonctionnement. Toutefois, la Cour en tenant le rôle que nous venons d'énoncer, soumet par-là même l'exercice de la compétence fiscale des États à des « normes » d'origine jurisprudentielle.

975. La « souveraineté fiscale » étatique s'exerce sous contrainte. L'autonomie technique au sens du « *pouvoir exclusif (de l'État) d'organiser librement et de mettre en œuvre le prélèvement fiscal dans un territoire déterminé* »<sup>1304</sup> s'en trouve gravement atteint. La liberté de déterminer son propre système d'imposition par l'État est à fortement relativiser. En outre, le critère d'exclusivité d'application territoriale, qui détermine les limites d'application d'un régime fiscal à un territoire donné, est également mis à mal. La Cour de justice élargit le champ d'application des principes de non-discrimination et des libertés fondamentales des traités à la

---

*qui reste est la « réalisation » négative du marché intégré par l'application des libertés fondamentales par la Cour de Justice » ; v. également BERLIN D., « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, p. 7 qui envisage les limites de cette méthode en relevant qu' « (...) un facteur nouveau conduit aujourd'hui la Cour à rencontrer les limites de l'intégration négative à un moment où la modification des traités originels, notamment par le fameux Traité de Lisbonne conduit à s'interroger sur le retour des Etats sur le devant de la scène ». En ce sens, v. également WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation? », RJF, 2/08, p. 94 considérant que « (l)'application de ce principe (de non-discrimination) s'accompagne, il est vrai, de la difficulté de déterminer l'Etat qui doit prendre en charge cet avantage fiscal et fait toucher du doigt les limites d'une harmonisation fiscale négative en matière de fiscalité directe par la seule jurisprudence de la Cour de justice ». V. Sur l'évolution de l'intégration « négative » à l'intégration « positive » DUBUT T., « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif »? », Droit fiscal, avril 2008, n° hors-série, pp. 48-57 ; v. également HINNEKENS L., « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », L'année fiscale, mai 2004, Paris, PUF, pp. 39-73.*

<sup>1301</sup>v. également HINNEKENS L., idem, pp.39-73 ; DUBUT T., idem, p. 48-57.

<sup>1302</sup>MAITROT DE LA MOTTE A., idem, pp. 135-136 ; LEVOYER L., L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français, LGDJ, Bibliothèque de science financière, mars 2002, p. 150 considérant qu' « (a)u fond, l'emprise de la CJCE se marque par un glissement de la nature de son contrôle : de la « conformité » à « l'opportunité ». En grossissant le trait : du technique au politique ».

<sup>1303</sup>GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe-De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal irlandais », R.T.D.E., janv.-mars 2005, 41 (1), p. 62.

<sup>1304</sup>CASTAGNEDE B. et TOLEDANO S., Fiscalité internationale de l'entreprise, Paris, PUF, Coll. Fiscalité, 1<sup>ère</sup> éd., 1987, 446 pages.

matière fiscale, afin d'« harmoniser »<sup>1305</sup> de façon prétorienne la fiscalité directe des entreprises. Cette dernière applique les mêmes critères à l'ensemble des dispositifs fiscaux d'États différents soumis à son appréciation. Cela implique que l'ensemble des vingt-sept systèmes fiscaux doit, pour ne pas se voir sanctionner, modifier leurs dispositifs fiscaux afin qu'ils soient conformes aux critères établis par elle. C'est, au demeurant, l'esprit de l'harmonisation européenne. Certains<sup>1306</sup> pourraient prétendre que ce critère de l'exclusivité d'application territoriale est susceptible de dérogations qu'elles soient législatives ou conventionnelles, impliquant des limitations de souveraineté, parfaitement conformes à la théorie de la souveraineté et ne remettant pas en cause son existence dès lors qu'il ne s'agit pas d'abandons de souveraineté. Le refus des États d'abandonner leur souveraineté en matière de fiscalité directe traduit leur volonté de ne consentir qu'à des transferts de compétences circonscrits. Mais qu'en est-il des dérogations jurisprudentielles ? À aucun moment, les États n'ont accepté, dans cette matière, des dérogations dans le sens de transferts de compétences, aux institutions européennes. L'absence de dispositions concernant la fiscalité directe dans les Traités en témoigne. Cela démontre que ces derniers souhaitent conserver cette compétence de manière exclusive. L'absence de remise en cause du principe de l'unanimité en atteste également. Une troisième illustration de cette absence de limitations de compétence volontaire<sup>1307</sup> tient à la rareté et à la portée très limitée des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises.

976. Tous ces éléments, nous conduisent à affirmer, qu'à aucun moment, depuis la constitution des Communautés européennes, les États n'ont eu à l'esprit de transférer leurs compétences dans cette matière, ni même de les limiter. De ce fait, l'idée d'une volonté souveraine des États

<sup>1305</sup>Dans le sens de la mise en œuvre d'une harmonisation prétorienne par la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice, v. CHEVALIER J.-P., « Harmonisation fiscale et intégration », Colloque des facultés de droit de Montréal et de Poitiers, Souveraineté et intégration, 24-27 mai 1992, Publications de la faculté de droit de Montréal, Les Editions Thémis, 1993, spéc. p. 247 selon lequel « la dynamique du grand marché unique ouvre la voie à une harmonisation fiscale (...) qualifiée de « rampante », ou si l'on veut, d'indirecte » ; v. également LAYER F., « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », LPA, n° 238, 29 novembre 2001, p. 13 affirmant que « (s)'intéresser à la jurisprudence contemporaine de la Cour de justice des Communautés européennes dans le domaine de la fiscalité directe, revient justement à réaliser un état d'avancement de cette harmonisation rampante. En effet, afin de pallier l'étroitesse de la base juridique initiale en matière de fiscalités directes et l'inertie communautaire dans ce domaine, la Cour de justice a développé une politique prétorienne d'harmonisation en étendant à la matière fiscale le champ d'application des principes de non-discrimination prévus par les Traités » ; v. également DIBOUT P., « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux (A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen) », Droit fiscal, 2000, n°42, p. 1365. se demandant si « (l)a construction d'une fiscalité à l'échelle communautaire ne se fait-elle pas davantage à Luxembourg qu'à Bruxelles ? » ; v. également LEVOYER L., L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français, LGDJ, Bibliothèque de science financière, mars 2002, p. 137 affirmant qu'« (a)fin de pallier l'étroitesse de la base juridique des Traités fondateurs en matière de fiscalité directe, la Cour de justice des Communautés européennes a, en effet, développé une véritable politique prétorienne d'harmonisation en étendant à la matière fiscale le champ d'application des principes de non-discrimination prévus par les traités » ; v. également FOUQUET O., « L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge », Revue administrative, n° 325, 2002, p. 57 s'interrogeant en ces termes : « (p)eut-on imaginer que la Cour de justice de la Communauté européenne aura, à l'avenir, l'occasion d'intervenir plus loin encore dans le sens de l'harmonisation de la fiscalité directe européenne ? » et répondant que « (c)e n'est pas impossible » ; v. également COMMUNIER J.-M., « Chronique de jurisprudence fiscale communautaire », RFFP, nov. 1998, n° 64, p. 209 considérant que « le rôle des juridictions nationales et de la C.J.C.E. Est loin d'être négligeable dans l'application, voire l'élaboration des règles fiscales communautaires », v. NGUYEN B., « Bachmann, Warner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », Europe, n° 12, 1<sup>er</sup> décembre 1995, pp. 1-4.

<sup>1306</sup>CHRETIEN M., A la recherche du droit international fiscal commun-Étude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales, Paris, recueil Sirey, 1955, 246 pages.

<sup>1307</sup>Sur l'absence de volonté des États de limiter leurs compétences en matière fiscale, v. BERLIN D., Droit fiscal communautaire, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, p. 187 relevant que « le transfert de la limitation de compétence ne peut découler de l'article 100 lui-même, mais bien des actes adoptés sur la base de celui-ci. Faute d'autres dispositions dans le Traité, il faut convenir que la fiscalité directe est restée en dehors du système de compétences communautaires ».

est parfaitement absente, ce qui, corrélativement, met à mal celle d'une limitation de leur souveraineté consentie. Le juge de Luxembourg a en quelque sorte « accaparé » la souveraineté fiscale des États, en même temps que la Cour de Justice voyait ses compétences s'accroître en la matière. La souveraineté fiscale est altérée. Le titre de cette compétence appartient encore aux États. Mais, l'exercice de la compétence est soumis aux multiples contraintes émanant du juge de l'Union qui apprécie et décide de la conformité des dispositifs fiscaux au principe de non-discrimination et aux libertés de circulation. Ceci aboutit presque à une « harmonisation prétorienne » de la fiscalité directe des entreprises. Le juge de l'Union a clairement affirmé et répété que « *selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire* ». Or, qui détient la compétence de contrôler le respect et l'application du droit européen dans l'ordre juridique interne ? Le juge de Luxembourg. Cela implique, que ce dernier va non seulement contrôler la conformité des dispositifs fiscaux nationaux à des dispositions européennes auxquels il aura lui-même attribué un sens fiscal. Il va également obliger les États à modifier des dispositifs entiers de leur législation fiscale, pour tenir compte non pas uniquement des directives auxquelles ils auront consenti, mais aussi, et surtout de la jurisprudence fiscale de la Cour les obligeant à respecter un certain nombre de principes issus de l'interprétation des finalités de dispositions non fiscales du Traité. Dans le cas contraire, le juge de Luxembourg n'hésite pas, avec une grande sévérité, à obliger les législateurs nationaux à apporter des corrections à leurs dispositifs fiscaux, sous réserve de sanctions très lourdes.

977. Les critères de la notion de « souveraineté fiscale » doivent, par conséquent, nécessairement évoluer. Ces derniers sont parfaitement inadaptés au contexte de l'Union européenne. La « souveraineté fiscale » ne comprend plus véritablement l'élément d'exclusivité que ce soit en termes de pouvoir étatique ou d'application territoriale. En ce sens, elle se trouve infondée et inapplicable. Par hypothèse, l'admission d'un partage de celle-ci avec les institutions européennes, lui permettrait de retrouver de son sens et surtout de son réalisme. Cette admission permettrait également de tendre vers une harmonisation fiscale qui ne serait plus « rampante » ou « indirecte »,<sup>1308</sup> mais décidé souverainement par les États, ce qui leur permettrait de recouvrer leur souveraineté qui s'exercerait collégalement, dans le respect du principe de non-discrimination et des libertés « fiscales » européennes.

978. Deux risques sont globalement mis en avant par la doctrine. Toutefois, nous pouvons interpréter ces risques comme révélant implicitement une manœuvre de la Cour visant à faire prospérer la voie d'une harmonisation fiscale d'origine prétorienne. De surcroît, il est permis d'y percevoir un glissement potentiel d'une intégration fiscale négative à l'endroit d'une intégration fiscale positive d'origine jurisprudentielle.

979. Le premier risque encouru est celui d'une forme d'insécurité juridique<sup>1309</sup>. Le caractère aléatoire de la qualification des restrictions aux libertés de circulation crée une certaine insécurité. De manière assez surprenante, ce ne sont pas les contribuables qui en pâtiront, mais bien les États. Ce sont, en effet, ces derniers qui subissent les affres de la Cour de justice. Dans la très grande majorité des arrêts de la Cour, les États voient censurer un grand nombre de leurs dispositifs fiscaux. Dans ce contexte, le caractère aléatoire des qualifications utilisées par la Cour pour sanctionner des systèmes fiscaux nationaux ne leur permet pas d'anticiper avec précision la modification de certains dispositifs. Il est très difficile, en effet,

---

<sup>1308</sup>CHEVALIER J.P., « Harmonisation fiscale et intégration », Colloque des facultés de droit de Montréal et de Poitiers, Souveraineté et intégration, 24-27 mai 1992, Publications de la faculté de droit de Montréal, Les Editions Thémis, 1993.

<sup>1309</sup>V. En ce sens, BERLIN D., « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, p. 7 et s.

d'apprécier le caractère discriminatoire ou entravant de ceux-ci. *A contrario*, les justiciables, même s'ils peuvent rencontrer des difficultés dans la prévision des conséquences fiscales de leurs opérations, bénéficieront, *in fine*, du flou inhérent aux qualifications ; fondements juridiques des condamnations des juges de Luxembourg. L'imprécision dévoile une conception très extensive de la Cour s'agissant des restrictions aux libertés de circulation susceptibles d'être provoquées par les systèmes de fiscalité directe nationaux. Ceci explique les condamnations récurrentes des États en la matière. Cette imprécision s'exerce le plus souvent au bénéfice des justiciables, et plus spécifiquement des entreprises, souhaitant profiter pleinement des libertés de circulation au sein du marché intérieur, mais, au détriment des États qui sont à l'origine de tels systèmes d'imposition. Certains auteurs qui se sont montrés assez virulents à l'égard des incohérences et du caractère vague de certains concepts créés et mis en œuvre par la Cour de justice ont reconnu les avantages que les contribuables pouvaient en retirer<sup>1310</sup>.

980. Cette insécurité juridique s'exerçant au profit des justiciables et au détriment des États est démontrée par l'analyse de l'impact du flou inhérent à ces qualifications sur l'admissibilité des justifications. Il s'agit, là, du second risque. Les dispositions du traité relatives aux libertés de circulation nous apprennent que trois types de justifications aux restrictions sont recevables. Il s'agit des raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique. De manière traditionnelle, la Cour considère que les trois justifications susvisées s'appliquent aux discriminations. Ce lien entre le principe de la prohibition des discriminations et l'exception des trois justifications est notamment présent à l'article 45 TFUE (ex. art. 39 TCE) relatif à la libre circulation des travailleurs<sup>1311</sup>. Les mêmes limitations sont prévues en matière de liberté d'établissement à l'article 52 TFUE (ex. art.46 TCE), ce qui implicitement renvoie à la prohibition des discriminations. Nous retrouvons deux de ses justifications que sont l'ordre public et la sécurité publique au sein des dispositions relatives à la libre circulation des capitaux et des paiements à l'article 65 TFUE (ex. art. 58 TCE).

981. La Cour considère que ces trois motifs sont constitutifs d'exceptions uniquement applicables aux cas de discriminations, qu'elles soient directes ou indirectes. Cette exclusivité se justifie d'un double point de vue. D'une part, seules les discriminations sont expressément évoquées dans le traité, les entraves ne sont pas prévues dans les dispositions afférentes aux libertés de circulation des personnes, services et capitaux. D'autre part, les trois motifs sont évoqués dans les dispositions relatives à ces libertés de circulation. En cumulant ces deux éléments, il résulte que seules les discriminations sont susceptibles d'être justifiées par des motifs d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique. Toutefois, ces exceptions au principe de non-discrimination n'ont jamais trouvé à s'appliquer en matière fiscale. Nonobstant, elles apparaissent comme « réservées » aux discriminations.

982. Mais, dans ce cas, que penser des justifications aux restrictions provoquées par des entraves fiscales non discriminatoires émises par l'État d'origine ? Les entraves, qui sont une pure création prétorienne, ont également des justifications créées de manière jurisprudentielle : il s'agit des « raisons impérieuses d'intérêt général ». Celles-ci constituent, traditionnellement, les justifications aux restrictions non discriminatoires plus communément appelées « entraves ». Ce qui apparaît être clair en théorie est très flou en pratique. Nous avons

---

<sup>1310</sup> Nous pouvons, à cet égard, citer le professeur Berlin selon lequel que « (c)'est en effet, grâce à la volonté des juges de tirer, au moins dans un premier temps, toutes les conséquences des libertés inscrites dans le Traité, y compris dans le domaine fiscal, que les personnes physiques ou morales établies dans la Communauté ont pu petit à petit bénéficier d'un statut moins pénalisant sur le plan fiscal que celui dans lequel les États croyaient pouvoir les enfermer », in « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, §26.

<sup>1311</sup> Le § 2 prohibe toute discrimination à raison de la nationalité et le §3 évoque les limitations à ce principe tenant aux raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique.

souligné l'idée que l'indétermination qui entoure les qualifications jurisprudentielles des restrictions fiscales aux libertés de circulation était susceptible d'avoir un impact sur les justifications admises. C'est tout à fait le cas en pratique. De nombreux auteurs ont constaté la confusion qui règne entre les justifications que sont d'une part les raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique mentionnées aux articles 39, §3 TCE (devenu art. 45§ 3 TFUE) et 46 §1 TCE (devenu art. 52 §1 TFUE), et d'autre part les raisons impérieuses d'intérêt général. Les premières sont censées être réservées aux restrictions discriminatoires. Les secondes doivent être appliquées en cas de contraintes indistinctement applicables aux ressortissants de l'État d'accueil et des autres États membres, de ce fait, non discriminatoires. Toutefois, nombreux sont les arrêts de la Cour de justice à faire l'impasse sur une telle précision<sup>1312</sup>. Or, les discriminations qui constituent, par principe, les infractions les plus graves ne peuvent être justifiées que par des dispositions du Traité que sont les raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique. *A contrario*, les entraves constitutives d'infraction moins grave peuvent être suffisamment justifiées par les raisons impérieuses d'intérêt général<sup>1313</sup>. Ces propos dénotent d'une différence de degré existante entre les discriminations constitutives d'infractions plus graves que les entraves. Néanmoins, cette différence de degré qui doit engendrer une différenciation des régimes et plus spécifiquement des justifications applicables ne fait pas l'objet d'une application stricte par la Cour<sup>1314</sup>.

983. La différenciation des notions et celle des régimes conduisent à affirmer qu'elle ne se préoccupe pas véritablement des justifications avancées par les États<sup>1315</sup>. La Cour agit comme si elle savait, par avance, qu'elles allaient faire l'objet d'un rejet. C'est d'ailleurs le cas, dans la très grande majorité des affaires qui lui sont présentées d'où la thèse selon laquelle la jurisprudence fiscale de la Cour traduit la mise en œuvre effective d'une intégration imposée. Ce caractère très aléatoire des qualifications utilisées, qui, pourtant ont une incidence certaine sur l'appréciation des justifications étudiées, nous démontre l'existence au mieux d'une conception très extensive de la Cour de Luxembourg de la notion de « restriction » prévue au traité, au pire d'une anticipation des rejets qui vont être prononcés dans la très grande majorité des justifications étatiques avancées.

<sup>1312</sup> En ce sens, v. notamment GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », Cahiers de droit européen, 2008, n° 3-4, p. 427.

<sup>1313</sup> En ce sens, v. WATHELET M., « Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ?, Panorama de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », RJF, 07/2005, p. 474.

<sup>1314</sup> En ce sens, v. LUBY M., « Libre établissement des sociétés et fiscalité directe : un bilan contrasté », Europe, janvier 2002, p. 7 qui relève que « *par principe, juger une législation « discriminatoire » revient à cantonner les justifications possibles aux seules excuses citées par l'article 46 CE (ordre public, sécurité et santé publiques). Définir une « restriction » ou une « entrave » (soit une législation indistinctement applicable) conduit à recevoir d'autres causes de justification, fondées sur des « raisons impérieuses d'intérêt général » développées par la Cour de justice. Or, la Cour s'affranchit sans cesse de ce double précepte (le 1er a été l'arrêt du 15 mai 1997 et 16 juillet 1998). Depuis, la Cour statue indifféremment, tantôt au nom de l'article 46, tantôt à l'aide de sa jurisprudence sur les raisons impérieuses d'intérêt général. Comme si, indifférente au principe de prévisibilité juridique, elle s'attachait à récuser de manière systématique toute justification avancée ».*

<sup>1315</sup> En ce sens, v. notamment DE FREMINET P., « La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », Droit fiscal, n° 25, 21 juin 2007, pp. 6-12, spéc. pp. 7-8 soutenant l'idée selon laquelle les États membres ne sont pas véritablement considérés comme parties au litige. Il prend l'exemple du refus systématique, par la Cour, de la justification étatique portant sur la réduction de recettes fiscales, n'étant pas considérée par celle-ci comme une raison impérieuse d'intérêt général. L'auteur relève notamment qu'« (i)l appartient donc au juge non pas d'accepter a priori l'argument « pertes de recettes » ou « coût fiscal » mais au moins de l'examiner pour savoir d'où provient la différence, c'est-à-dire la double imposition ou la perte fiscale qui serait subie en cas de condamnation » et poursuit en avançant que « (1)a CJCE n'y procède jamais. Il y a là une lacune grave que l'on ne trouvera pas dans les tribunaux nationaux. Elle prive le juge d'un élément d'appréciation majeur de nature à affecter le sens de sa décision », p. 7.

984. Néanmoins, cette conception très extensive est absente de l'appréciation jurisprudentielle des justifications étatiques qui vont être pour la plupart rejetées, ce qui dénote plutôt d'une conception très restrictive. Plus précisément, la Cour a élargi le champ des justifications admises. La preuve en rapportée par son manque de rigueur dans l'appréciation de celle-ci. Il lui arrive d'examiner ce qu'elle considère comme entrant dans la catégorie des « raisons impérieuses d'intérêt général » s'agissant de cas de discriminations fiscales. À l'inverse, elle apprécie l'existence d'un motif prévu au traité s'agissant de cas d'entraves fiscales. Pour autant, l'appréciation n'en est que plus sévère. Cette sévérité apparaît dans le flou inhérent à ses qualifications et à ses justifications. Si la Cour ne fait pas montre d'une très grande rigueur juridique, ce n'est pas par manque de maîtrise des dispositions des traités dont elle garantit la mise en œuvre, ce qui laisse présumer d'une très grande maîtrise de ces derniers. Ce n'est pas non plus par manque de maîtrise de certaines notions, dans la mesure où elle les a elle-même créées. L'entrave en constitue un bel exemple. Il s'agit tout simplement de l'illustration concrète d'une tendance de la Cour à se montrer très sévère à l'égard des États membres et des restrictions provoquées par leurs systèmes d'imposition directe des entreprises sur le marché intérieur, et ce, peu importe la qualification choisie ou les justifications avancées.

985. Certains relèvent « (1) *e* risque d'une utilisation dévoyée du droit communautaire » en ce sens que « (1) *e* traité CE tend à être exploité comme un moyen d'attaquer toute règle nationale dont l'effet est simplement de limiter le droit d'établissement, et à devenir un *catch all*. D'autant que la Cour s'égare dans le dédale des notions « d'entrave », de mesure « distinctement » ou « indistinctement » applicable, « clairement discriminatoire » »<sup>1316</sup>. Cela traduit surtout, selon nous, d'un manque de coordination, voire d'harmonisation des systèmes de fiscalité directe, plus spécifiquement, applicable aux entreprises. Cette carence du législateur européen a laissé la place à une action du juge visant à intégrer les fiscalités directes. Cette nécessité d'une intégration fiscale plus forte se dévoile en pratique dans chaque cas présenté à la Cour. L'importance du contentieux fiscal révèle les besoins d'une coordination des politiques fiscales nationales que le pouvoir politique se refuse à mettre en œuvre de manière collective, et surtout législative. Cette attitude des juges de Luxembourg témoigne du fait que les États recouvreraient de leurs compétences fiscales en acceptant une mise en commun à l'échelle européenne de leurs compétences en matière de fiscalité directe des entreprises. Il n'en est rien pour le moment. Cette attitude des juges corrobore notre thèse selon laquelle la jurisprudence fiscale de la Cour altère la compétence fiscale des États au regard d'une intégration fiscale et jurisprudentielle imposée, et cela, non seulement du point de vue des fondements juridiques utilisés, mais également dans l'appréciation des justifications étatiques de ce qui n'est, en réalité, que le simple exercice de leurs compétences fiscales. L'indétermination des notions de discrimination et d'entrave ainsi que l'utilisation très aléatoire de leurs justifications nous amènent à adhérer à la thèse selon laquelle « *la confusion (...) a participé à l'évolution du principe d'égalité de traitement, en conditionnant la mise en œuvre du principe de non-discrimination à l'existence d'une atteinte à une liberté fondamentale. Ainsi, le principe d'égalité de traitement est devenu le corollaire des libertés fondamentales* »<sup>1317</sup>.

986. Le troisième et dernier risque de cette utilisation « dévoyée » du droit de l'Union réside dans le glissement effectif d'une intégration fiscale négative à une intégration fiscale positive.

---

<sup>1316</sup> LUBY M., « Libre établissement des sociétés et fiscalité directe : un bilan contrasté », Europe, janvier 2002, p. 7

<sup>1317</sup> SADOWSKY M., « Droit OMC, droit communautaire et fiscalité directe », Droit fiscal, n° 9, 26 février 2009, 211, §4. V. du même auteur, SADOWSKY M., Droit de l'OMC, droit communautaire et fiscalité directe, Larcier, Coll. Droit international, à paraître en 2012.

987. Différentes méthodes ont été utilisées par la Cour en vue de tenter de concilier la protection des libertés fondamentales et l'exercice de la compétence fiscale des États membres.

988. En premier lieu, la Cour est partie d'un constat selon lequel « *si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire* »<sup>1318</sup>. Il s'agit d'un principe général de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice qui est marqué d'une certaine originalité. La Cour va, en effet, écarteler la « souveraineté fiscale » en distinguant très clairement le titre de la compétence fiscale appartenant à l'État, de l'exercice de cette compétence qui relève toujours de l'État, mais qui se trouve soumis à une condition : celle du respect du droit de l'Union primant juridiquement le droit interne.

989. Or, la définition de la notion de « souveraineté fiscale », vue par la doctrine ne contient pas de distinction entre le titre de la compétence et son exercice. L'un comme l'autre constituent les deux faces de cette notion, indivisible l'une de l'autre.

990. La souveraineté fiscale est entendue comme le pouvoir détenu par l'État de créer un système fiscal doté d'une autonomie technique et d'une exclusivité d'application territoriale<sup>1319</sup>. Cette définition est seulement adaptée à un contexte national, car elle ne prend à aucun moment, en considération, la primauté du droit de l'Union et des principes y afférant que sont notamment le principe de non-discrimination et les libertés fondamentales.

991. La jurisprudence fiscale de la Cour de justice a, au contraire, intégré cet élément juridiquement, lequel est admis depuis de très longues années par l'ensemble des juridictions nationales, et qui est inscrit clairement dans la Constitution de 1958 à l'article 55, ayant été omis par la définition doctrinale de la « souveraineté fiscale ». Même si la « souveraineté fiscale » reste étatique, son exercice nécessite la prise en considération des règles et du contexte européen. De ce fait, les sanctions encourues par les États peuvent être très lourdes et surtout, le législateur national est amené, de plus en plus, à prendre en considération ces éléments dans l'édition de la loi fiscale<sup>1320</sup>. La logique est simple, la « souveraineté fiscale » n'est plus absolue or la notion de souveraineté est par nature considérée comme devant être absolue et indivisible dans son aspect interne et caractérisée par son indépendance dans son volet externe. Ceci constitue un paradoxe qui, s'il était admis puis résolu, pourrait donner lieu à une plus grande coordination des législations fiscales nationales, voire même à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne. Les États n'auraient plus à se cantonner à une stricte protection de leur souveraineté. La fiscalité directe constitue, en sa qualité d'ultime compétence souveraine et régaliennne de l'État, après notamment l'harmonisation de la fiscalité indirecte et le pouvoir de battre monnaie, le symbole d'une compétence exclusive des États

---

<sup>1318</sup>Il s'agit d'un principe ressortant d'une jurisprudence constante de la Cour. V. par ex. CJ 14 février 1995, Schumacker, aff. C-279/93, Rec. p. I-225, point 21 ; CJ, 11 août 1995, Wielockx, aff. C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16 ; CJ, 16 juillet 1998, ICI, aff. C-264/96, Rec. p. I-4695, point 19 ; CJ, 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland, aff. C-311/97, Rec. p. I-2651, point 19 ; CJ, 7 septembre 2004, aff. C-319/02, Rec.2004, I, pp. 74-77 ; CJ, Gde ch., 18 décembre 2007, aff. C-379/05, point 19.

<sup>1319</sup>Pour une définition, renvoi § 128, *in* introduction.

<sup>1320</sup>En ce sens, v. notamment LEVOYER L., *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2002, 451 pages ; LAMBERT T., « L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 520, juillet-août 2008, pp. 461-469.

membres dans son principe, mais soumise aux très fortes contraintes du droit de l'Union, dans son application. Ceci oblige les États à s'adapter sous couvert de sanctions. Ces éléments témoignent d'une profonde altération de la souveraineté des États, même en matière fiscale dont l'autonomie technique définie comme le pouvoir de l'État de déterminer un système fiscal complet est fortement remise en cause. Ce pouvoir s'exerce sous la contrainte « négative » de l'absence de violation ou d'altération des libertés fondamentales. Ces éléments obligent les États à les prendre en considération dans l'édiction de leurs systèmes fiscaux pour éviter toutes sanctions du juge de Luxembourg chargé de vérifier la bonne application du droit européen dont les libertés fondamentales font partie intégrante.

992. Les auteurs admettent unanimement l'existence de ces contraintes du droit communautaire sur les prérogatives fiscales des États membres<sup>1321</sup>. De même, les représentants des juridictions suprêmes nationales tels le Conseil d'État, plus haute juridiction administrative, admettent que « (...) *la fiscalité est une compétence parmi d'autres, (et) adhère sans difficulté à la position selon laquelle les libertés de circulation proclamées par le Traité sont des règles de portée générale qui s'imposent en tous domaines au législateur national, même dans l'exercice de compétences aussi fortement rattachées à la souveraineté nationale que la fiscalité* »<sup>1322</sup>.

993. Cependant, l'admission de ces restrictions par la doctrine et le Conseil d'État ne vaut pas acceptation ferme et définitive de celles-ci. Nombreux sont ceux qui critiquent la jurisprudence fiscale de la CJUE. Ces critiques ne peuvent-elles pas être relativisées en se remémorant que la Cour de justice assure, au sein de l'ordre institutionnel de l'Union, la fonction de juge et non de législateur. Elle ne peut que corriger par la voie de la répression, certains éléments des dispositifs fiscaux nationaux qui, selon elles, ne seraient pas conformes au droit de l'Union composé des traités incluant les libertés fondamentales, et également des principes généraux d'origine prétorienne découlant de l'interprétation de ces libertés. Si la liberté des juges de l'Union est grande, ces derniers ne peuvent et ne doivent pas aller au-delà de leurs compétences. Certes, leur action favorise une plus grande coopération entre les États membres. Elle montre également la voie d'une future harmonisation. Néanmoins, les carences du législateur européen, consécutives à une volonté de préserver la « souveraineté fiscale » étatique, pourtant déjà profondément altérée, même en matière d'impôts directs, ne doivent pas être compensées par une « action législative » des juges de l'Union. Au mieux, ils ne pourront qu'endosser le rôle de « législateur-cadre positif »,<sup>1323</sup> mais jamais pallier, matériellement, l'insuffisance du Conseil, seul législateur en matière fiscale. La crainte comme le reproche d'un « *gouvernement des juges* »<sup>1324</sup> est invoqué très souvent, mais connaît également des contradicteurs tel le professeur Dibout pour lequel « (...) *la Cour ne saurait être taxée du grief récurrent de gouvernement des juges, tant il est clair qu'elle demeure dans le plein exercice de sa fonction d'interprétation du droit communautaire avec*

---

<sup>1321</sup> En ce sens, v. BERLIN D., « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, p. 8, §10 relevant que « (b)ien que tardivement arrivée en régime de croisière la jurisprudence fiscale de la Cour a fait apparaître depuis longtemps des avancées particulièrement significatives des contraintes que le droit communautaire fait peser sur les Etats membres ».

<sup>1322</sup> MARTIN P., « La jurisprudence fiscale de la CJCE du point de vue du Conseil d'Etat (France) », Droit fiscal, n° 12-13, 19 mars 2009, p. 6.

<sup>1323</sup> DUBUT T., « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif »? », Droit fiscal, avril 2008, n° hors-série, pp. 48-57.

<sup>1324</sup> En ce sens, v. FOUQUET O., « L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge », Revue administrative, n° 325, 2002, p. 57 selon lequel « (s)i les arrêts de la Cour de justice de la Communauté européenne constituent pour les Etats membres une incitation à définir en Conseil des ministres les règles d'une harmonisation européenne de la fiscalité directe, il faut s'en féliciter. Si la jurisprudence de la Cour de justice de la Communauté européenne demeurerait, en revanche, le seul vecteur de l'harmonisation, il faudrait s'en inquiéter. Le gouvernement des juges n'est pas la voie royale de la démocratie mais la manifestation des carences de son fonctionnement ».

*une remarquable sérénité* »<sup>1325</sup>. Nous adhérons parfaitement à ce constat.

994. Le rôle « *créatif* » du juge prévaut juridiquement et s'impose matériellement à la « souveraineté fiscale » des États. Le premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe, date de 1986, à savoir l'arrêt « *Commission contre France* », plus connu sous le nom de « l'affaire de l'avoir fiscal »<sup>1326</sup> considéré comme « *tardif* »<sup>1327</sup> dès lors qu'il n'est rendu que trente ans après l'entrée en vigueur du Traité de Rome et qu'il « *ne fai(t) finalement que refléter le développement du marché intérieur* »<sup>1328</sup>. Depuis, la jurisprudence fiscale de la Cour a très largement évolué, tant quantitativement que qualitativement. Par le biais de l'interprétation téléologique ayant donné lieu à la mise en œuvre de deux sous-méthodes qu'est « l'intégration négative » passant progressivement à « l'intégration positive », la jurisprudence fiscale du juge de Luxembourg est en passe de constituer une source du droit fiscal à part entière venant régir *a priori* et *a posteriori* l'exercice de la compétence fiscale des États membres.

995. Il est désormais admis de tous que la fiscalité directe des entreprises détient un rôle fondamental en matière de libre circulation. Toutefois, les carences du législateur européen donnent lieu à une intégration très insuffisante du marché. Ceci justifie que la méthode appliquée afin de pallier cette insuffisance soit « *la réalisation « négative » du marché intégré par l'application des libertés fondamentales par la Cour de Justice* »<sup>1329</sup>. La méthode d'intégration fiscale dite « *négative* »<sup>1330</sup> consiste en un encadrement répressif par le juge communautaire des législateurs nationaux en matière fiscale. Cette méthode s'oppose à la méthode d'intégration fiscale dite « *positive* »<sup>1331</sup> consistant en une action du législateur européen s'imposant aux États membres<sup>1332</sup>. Cette méthode de l'intégration fiscale « *négative* » semble avoir connu ses limites, insuffisante à pallier pleinement les carences

---

<sup>1325</sup>DIBOUT P., « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux (A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen) », *Droit fiscal*, n° 42, 2000, p. 1372.

<sup>1326</sup>CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, RJF 11/86 n°1020, Rec. I, p. 273.

<sup>1327</sup>BERLIN D., « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », *LPA*, 11 décembre 2008, n° 248, p. 7.

<sup>1328</sup>WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation? », *RJF*, 2/08, p. 94.

<sup>1329</sup>VANISTENDAEL F., « Marché interne et souveraineté fiscale », *in* Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, p. 262.

<sup>1330</sup>Dans le même sens, v. notamment MAITROT DE LA MOTTE A., « Les entraves fiscales dans le marché intérieur », *Revue des affaires européennes*, 2007-2008/1, janvier 2009, p. 9 qui la définit comme étant « *l'intégration qui résulte d'obligations de ne pas faire, reconnues par les juridictions communautaires* ».

<sup>1331</sup>Dans le même sens, v. notamment MAITROT DE LA MOTTE A., *idem*, p. 10 qui la définit comme étant « *l'intégration qui résulte d'obligations de faire, instaurées par le législateur communautaire* ».

<sup>1332</sup>Sur cette distinction, v. notamment DUBUT T., précité, p. 49 considérant qu'en vertu de cette distinction « *le législateur communautaire imposerait des « obligations de faire » aux Etats membres (intégration positive) tandis que le juge communautaire devrait se contenter d'imposer de simples « interdictions de ne pas faire » (intégration négative)* », *en l'occurrence, l'obligation de ne pas violer les libertés fondamentales* » ; v. VANISTENDAEL, précité, p. 262 ; v. BERLIN, « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », *LPA*, 11 décembre 2008, n° 248, p. 7, spéc. §2 considérant qu'« *un facteur nouveau (...) conduit aujourd'hui la Cour à rencontrer les limites de l'intégration négative à un moment où la modification des traités originels, notamment par le fameux Traité de Lisbonne conduit à s'interroger sur le retour des Etats sur le devant de la scène* », v. également §5 selon lequel « *(c) e n'est sans doute qu'un hasard, mais les premiers pas de l'harmonisation en la matière - 23 juillet 1990- coïncident à peu près avec les premières avancées de la Cour sur le chemin de l'« intégration négative » en matière de fiscalité directe* » ; v. MAITROT DE LA MOTTE A., précité, p. 9 définissant l'intégration « *négative* » comme étant « *l'intégration qui résulte d'obligations de ne pas faire, reconnues par les juridictions communautaires* » et qui « *consiste à saisir les juridictions nationales et communautaires aux fins de contraindre les Etats membres à retirer leurs législations fiscales restrictives* » ; quant à l'intégration « *positive* », il s'agit de « *l'intégration qui résulte d'obligations de faire, instaurées par le législateur communautaire* ».

législatives<sup>1333</sup>. L'intégration strictement négative intervient *a posteriori* après édicition et mise en œuvre de la norme fiscale nationale. Certes, la sanction peut être accompagnée d'une suppression des mesures fiscales restrictives par l'État visé, mais elle ne permet pas d'aboutir réellement à une coordination de l'ensemble des législations fiscales nationales, pourtant essentielle à une parfaite réalisation et à un bon fonctionnement du marché unique. De nombreuses dispositions fiscales restrictives perdurent malgré l'effectivité de cette méthode qui consiste en une saisie des juridictions nationales et européennes aux fins de faire sanctionner l'attitude des États qui serait contraire au bon respect du droit de l'Union et de les contraindre à supprimer leurs dispositions fiscales. Ce moyen est efficace, mais insuffisant.

996. La méthode privilégiant l'interprétation des libertés fondamentales dans un sens fiscal prend-elle la voie d'une « intégration positive » d'origine prétorienne ? Si oui, cela révélerait un certain paradoxe, puisque cette méthode est, par nature, réservée au législateur européen<sup>1334</sup>. La « souveraineté fiscale » est altérée par l'affaiblissement de l'exclusivité et de l'autonomie de la compétence fiscale des États, en matière de fiscalité directe des entreprises. Cela est provoqué par une extension progressive de l'intégration mise en œuvre par le juge de l'Union, passant d'une « intégration-négative sanctions » à une « intégration-positive création » ou plus simplement de l'interprétation « téléologique » à la « création de normes ».

997. Le juge a opté pour une technique conforme à son rôle d'interprète des dispositions du Traité en vue d'assurer la bonne application du droit de l'Union. L'originalité, en l'espèce, réside dans le fait que le droit européen primaire est inexistant s'agissant des impôts directs, ce qui n'a pas empêché la Cour de référer aux principes généraux du droit de l'Union que sont les libertés fondamentales et de les interpréter dans un sens fiscal pour pouvoir les appliquer dans cette matière. Il s'agit de l'illustration d'une méthode d'interprétation « téléologique »<sup>1335</sup>

---

<sup>1333</sup>V. notamment VANISTENDAEL F., « Marché interne et souveraineté fiscale », in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, p. 262 considérant que « (p)our autant que la fiscalité directe joue un rôle en matière de libre circulation des services et pour tous les autres facteurs de production, l'intégration du marché est inexistante ou insuffisante en raison d'une défaillance quasi-totale du législateur européen. La seule possibilité qui reste est la « réalisation » négative du marché intégré par l'application des libertés fondamentales par la Cour de Justice » ; v. également BERLIN D., idem, spéc. §2. En ce sens, v. également WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation? », RJF, 2/08, p. 94 considérant que « (l)application de ce principe (de non-discrimination) s'accompagne, il est vrai, de la difficulté de déterminer l'Etat qui doit prendre en charge cet avantage fiscal et fait toucher du doigt les limites d'une harmonisation fiscale négative en matière de fiscalité directe par la seule jurisprudence de la Cour de justice ».

<sup>1334</sup>Pour un panorama des différentes méthodes d'intégration « positive », v. article de MOLINIER J., « Les méthodes d'élimination des entraves fiscales : nouveau contexte, nouvelle approche », revue des affaires européennes, 2007-2008, n° 1, pp. 83-92.

<sup>1335</sup>V. arrêt CJ, 6 oct. 1982, CILFIT, 283/81, p. 3415 dans lequel la Cour affirme que « chaque disposition de droit communautaire doit être replacée dans son contexte et interprétée à la lumière de l'ensemble des dispositions de ce droit, de ses finalités et de l'état de son évolution à la date à laquelle l'application de la disposition en cause doit être faite ». Pour la doctrine, v. HINNECKENS L., précité, p. 40 ; BERLIN D., précité, §7 ; LAMBERT T., précité, p. 464 ; PESCATORE P., « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de Justice », in Mélanges Ganshof Van der Mersch, 1972, p. 550 ; ORMAND R., L'interprétation des traités européens selon leur « effet utile », Thèse, Paris I, 1975 ; LOUIS J.-V., « L'ordre juridique communautaire », Bruxelles, 1979, p. 25 et s. ; v. RIDEAU J., Droit institutionnel de l'union et des Communautés européennes, Paris, LGDJ, Coll. « Manuel », 1999, 3e éd., p. 178. L'auteur précise que : « (l)e recours à la méthode téléologique pour l'interprétation des traités est souvent systématique. La Cour a, en particulier, développé, en se servant de cette méthode d'interprétation, une jurisprudence constructive en matière de libre circulation des personnes et de marchandises par la référence aux objectifs généraux visés par les articles liminaires des traités constitutifs ». V. également du même auteur, p. 177 rappelant que « (l)es dispositions des traités qui définissent les domaines d'action des Communautés et la compétence de leurs institutions ont donné lieu de la part de la Cour de justice à des interprétations finalistes, informées par les exigences directes ou indirectes de réalisation et de fonctionnement des marchés communs. Ces interprétations suivant des méthodes dites de « l'effet utile » ou des « pouvoirs implicites », si elles ont été

visant à l'étude des fins, de la finalité. De surcroît, le recours à l'effet utile va également encourager la Cour à étendre son interprétation passant ainsi d'une interprétation littérale à une interprétation téléologique<sup>1336</sup>. L'effet utile peut être défini comme renvoyant à « *une directive d'interprétation qui commande que l'interprète d'un acte juridique doit interpréter les dispositions de celui-ci de façon à leur donner un sens et un effet qui ne les rendent pas inutiles* »<sup>1337</sup>. L'interprétation des dispositions du traité constitue un devoir pour la Cour. Elle détient pour fonction essentielle d'« *assurer le respect du droit dans l'interprétation et l'application du présent traité* »<sup>1338</sup>. La matière fiscale n'en est pas exemptée, ce qui peut surprendre dès lors que la fiscalité directe n'a pas été prévue au Traité. Cependant, d'autres dispositions générales atteintes par les législations fiscales nationales ont pu être interprétées par la Cour comme ayant une vocation fiscale. Cela implique que la bonne réalisation et le bon fonctionnement du marché commun comme voulu par les pères fondateurs nécessitent des législations fiscales nationales qui seraient édictées dans le respect du droit de l'Union. Ceci rend nécessaire une « coordination » voire une « harmonisation » des législations fiscales nationales.

998. De nombreux auteurs, en relevant le recours, par la Cour, à cette méthode téléologique qui consiste à rechercher les buts et les finalités des dispositions ne s'y sont pas trompés<sup>1339</sup>.

999. Le recours à cette méthode permet également de distinguer le rôle dont se sent investi le

---

*principalement appliquées aux compétences des institutions, ne s'y sont pas limitées. Dès 1956 la Cour a estimé qu'il était permis, sans se livrer à une interprétation extensive, « 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 ou utile » (CJCE, 20 nov. 1956, Féd. Charb. de Belgique, 8/55, p.291). En 1960, elle reconnaissait l'existence de compétences implicites résultant non seulement du texte mais aussi de « l'économie générale » du traité » (CJCE, 17 juillet 1960, Italie, 20/59, p.663). En 1963, elle appliquait la méthode téléologique à laquelle elle est demeurée fidèle (CJCE, 5 déc. 1963, Van Gend en Loos, 26/62, p.1) ».*

<sup>1336</sup> V. RIDEAU J., idem, p. 177 selon lequel « (l) e recours à l'effet utile et l'ampleur des conséquences que la Cour en tire rapprochent souvent l'interprétation textuelle de l'interprétation téléologique », v. CJ, 22 septembre 1988, Land de Sarre/ Min. de l'Industrie, des P. et T. et du Tourisme, aff. 187/87, Rec. p. 5013.

<sup>1337</sup> BARAV A. et PHILIP C., Dictionnaire juridique des Communautés européennes, Paris, PUF, 1993, pp. 449-450. Cette définition poursuit en précisant que « (c) ette directive d'interprétation repose fondamentalement sur la considération qu'en s'engageant les auteurs d'un acte juridique ont commis un acte intentionnel visant à un certain effet ; et ainsi on ne peut supposer qu'ils aient commis quelque chose d'inutile ».

<sup>1338</sup> Article 19 § 1 TUE.

<sup>1339</sup> Nous pouvons citer notamment, le professeur Berlin pour lequel « (l) a audace de la jurisprudence ne date pas d'aujourd'hui et n'entretient pas de lien direct avec l'harmonisation. Elle repose plus sur l'esprit et le but des traités que sur la lettre des dispositions de ceux-ci qui apparaît à bien des égards comme un prétexte », in « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », Jurisclasseur Europe, Fasc. 1610, 3, 2005, §7. Ces propos sont confirmés par le professeur Hinnekens pour lequel « (l) e droit communautaire est un chantier en construction. Cela aussi n'est pas moins vrai pour la fiscalité directe. Là où, en matière de fiscalité indirecte, l'évolution communautaire est largement le résultat d'une longue liste d'initiatives législatives détaillées, le moteur principal de son développement en matière de fiscalité directe est la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, au moyen d'une méthode d'interprétation téléologique et systématique, fonde, quand elle n'en est pas la créatrice, sur des principes fondamentaux du Traité », in HINNEKENS L., « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », L'année fiscale, mai 2004, Paris, PUF, p. 40. Ils sont rejoints par le professeur Lambert relevant que « (l) a méthode que suit la Cour est l'analyse finaliste, ou téléologique, qui consiste à rechercher les buts d'une disposition » in « L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, juillet-août 2008, n° 520, p. 464. Le professeur Marchessou apprécie également le fait que « les préoccupations de cette juridiction sont tout à fait spécifiques, voire tout à fait étrangères à celles d'une autorité interprétative nationale, dans la mesure où elle cherche à promouvoir l'ordre juridique communautaire face aux ordres juridiques nationaux. L'adoption d'une méthode téléologique pour interpréter les dispositions communautaires distingue de façon radicale la Cour de Justice, des interprètes du droit national », in L'interprétation des textes fiscaux, Paris, Economica, Série Etudes et Recherches, 1980, p. 19.

juge de l'Union de celui du juge international dès lors que « *le juge international s'estime tenu, par respect du principe de souveraineté, d'interpréter strictement les engagements des États, la Cour de justice estime, au contraire, que les finalités d'intégration des traités communautaires autorisent des interprétations qui vont contre la souveraineté des États* »<sup>1340</sup>. Cette initiative de la juridiction de Luxembourg témoigne d'une intégration très forte des États dans le cadre européen. Cette intégration vise de très nombreuses compétences étatiques, pourtant considérées comme régaliennes. Malgré, la symbolique très forte attachée à l'exercice de la souveraineté en matière fiscale, il est autorisé de penser que le juge de Luxembourg ne prend pas véritablement en considération la teneur de cette compétence spécifique. Il la situe au même niveau que d'autres compétences étatiques en la soumettant au bon respect du droit européen au moyen de sa méthode d'interprétation téléologique des dispositions du traité en vue de la réalisation des objectifs des traités.

1000. S'agissant enfin, plus spécifiquement, de l'article 10 TCE (remplacé, en substance, par l'art. 4, § 3, TUE), prohibant, par extension, les discriminations, certains ont pu considérer qu'« *un pas supplémentaire a été franchi avec un contrôle passant outre l'absence d'acte normatif et fondant la compétence sur les « objectifs des législations communautaires* »<sup>1341</sup> dans la mesure où cet article, notamment dans son alinéa 3 impose aux États membres de s'abstenir « *de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union* ».

1001. Le recours à cette méthode relevant plus de l'interprétation que de l'application *stricto sensu* des dispositions du Traité, fait-elle perdre de sa légitimité à la jurisprudence fiscale de la Cour ? Absolument pas.

1002. D'une part, cette initiative jurisprudentielle pallie les carences des Traités. D'ailleurs, en droit interne, la jurisprudence civile et administrative éclaire également certaines dispositions législatives, même s'il est avéré que le juge de l'Union est détenteur de pouvoirs accrus en comparaison de ceux détenus par les juges nationaux. Cela, dans la mesure où il ne se contente pas de tenter de concilier le respect des libertés fondamentales avec l'exercice de la compétence fiscale des États. Il approfondit son raisonnement jusqu'à pouvoir considérer que la Cour amorce une évolution de l'exercice de la compétence fiscale des États tendant à s'exercer en considération de la mise en œuvre d'un véritable marché unique. Est-ce à dire que le juge de Luxembourg, par sa méthode d'interprétation téléologique des dispositions du traité, se trouve dangereusement engagé dans une interprétation extensive ? Sûrement. Néanmoins, cette interprétation des dispositions du Traité constitue une prérogative de la Cour prévue au traité. De surcroît, les carences du législateur européen justifient cette attitude de la Cour qui tente au travers de ses arrêts de remédier à ce vide législatif. Ce faisant, la réalisation des objectifs, comme prévu au traité, est promue ; l'exercice de la compétence fiscale étatique ne saurait l'entraver.

1003. D'autre part, une légitimité certaine réside dans le fait que la Cour de justice semble, plus aujourd'hui encore que la Commission européenne, impulser une réflexion des États membres. Ces derniers n'hésitent pas à revoir des aspects entiers de leurs dispositifs fiscaux qui pourraient constituer des restrictions fiscales à la libre circulation. Au-delà de cette impulsion avérée, les principes posés dans les arrêts de la Cour de justice s'imposent à l'ensemble des États membres. Cela, dans la mesure où même si la Cour juge chaque espèce au cas par cas, les principes posés dans ces arrêts, s'agissant surtout des critères qu'elle établit permettant de considérer qu'un système fiscal est ou non compatible avec le respect des libertés fondamentales, s'imposent en réalité à tous les États membres. Cela se justifie au

<sup>1340</sup>RIDEAU J., Droit institutionnel de l'union et des Communautés européennes, Paris, LGDJ, Coll. « Manuel », 1999, 3e éd., p. 178.

<sup>1341</sup>GEFFROY J.-B., Grands problèmes fiscaux contemporains, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental-Droit financier, 1993, p. 275.

regard du rôle dévolu par la Cour, qui est garante de l'application d'un droit de l'Union uniforme dans l'ensemble des États membres. La fiscalité directe des entreprises, si surprenant soit-il, est également visée.

1004. La doctrine a très largement relevé ce passage de l'intégration « négative » à l'intégration « positive »<sup>1342</sup>. Certains défendent, à juste titre, cette évolution, en relevant que « (l) *a jurisprudence récente manifeste la volonté du juge communautaire d'encadrer davantage l'action du législateur national (...) Cet encadrement est indispensable à l'existence du marché unique dont le fonctionnement nécessite une harmonisation fiscale au moins minimale, voie dans laquelle refusent, à l'heure actuelle, de s'engager les États membres* »<sup>1343</sup>. Ce refus des États membres suppose un accroissement des pouvoirs du juge de l'Union. Cette démarche intégrative du juge ne peut qu'avoir des conséquences sur l'exercice de la compétence fiscale souveraine des États membres, et ce, en dépit de la rareté des dispositions législatives en la matière. Ceci implique que l'exercice de la compétence fiscale peut se voir altéré par les juges, qui plus est, européens. Le professeur Berlin, relevant les lacunes de la jurisprudence admet, malgré tout, que « (...) *les défauts de la jurisprudence que l'on a tenté de mettre en évidence doivent beaucoup aux efforts de la Cour de fournir, en l'absence d'avancées significatives du législateur communautaire, une illustration concrète de la réalité d'un marché intérieur (...)* »<sup>1344</sup>.

1005. Cette volonté récente des juges, témoignant d'une plus grande prise en considération de la « souveraineté fiscale » des États, n'est que leurre. L'analyse de l'évolution de la jurisprudence fiscale du juge de Luxembourg dévoile qu'en dépit d'un assouplissement de l'admission des justifications des États s'agissant des restrictions fiscales, elle est, en réalité, beaucoup plus sévère s'agissant de l'appréciation du bien-fondé de ces justifications<sup>1345</sup>. Ce qui apparaissait comme étant significatif d'une plus grande prise en considération de la « souveraineté fiscale » des États, comme illustrant un retour de ces derniers, se révèle être une atteinte plus grande portée à l'exercice de leur compétence fiscale, s'exerçant plus que jamais dans le respect des libertés fondamentales du Traité, condition *sine qua non* au bon fonctionnement du marché unique. La fiscalité directe des entreprises est bien devenue un enjeu dans l'achèvement du marché unique.

1006. D'autres justifient cette volonté des juges de concilier la protection des libertés fondamentales et l'exercice de la compétence fiscale, passant par une plus grande intégration, devenue « positive », des arrêts de la Cour de justice dès lors que « (c) *onscient des implications considérables qu'engendre la fiscalité directe sur la réalisation des objectifs de*

---

<sup>1342</sup>V. Sur l'évolution de l'intégration « négative » à l'intégration « positive » DUBUT T., « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif »? », *Droit fiscal*, avril 2008, n° hors-série, pp. 48-57 ; v. également HINNEKENS L., « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », *L'année fiscale*, mai 2004, Paris, PUF, pp. 39-73.

<sup>1343</sup>DUBUT T., *idem*, pp. 48-57.

<sup>1344</sup> Le commentateur poursuit en reconnaissance que « (c) *est, en effet, grâce à la volonté des juges de tirer, au moins dans un premier temps, toutes les conséquences des libertés inscrites dans le Traité, y compris dans le domaine fiscal, que les personnes physiques ou morales établies dans la Communauté ont petit à petit bénéficié d'un statut moins pénalisant sur le plan fiscal que celui dans lequel les Etats croyaient pouvoir les enfermer. On peut d'ailleurs imaginer que cette jurisprudence pourrait à terme être relayée par le législateur, même si les initiatives récentes de ce dernier ont surtout consisté à colmater les brèches que cette jurisprudence avait ouverte dans l'armure des souverainetés fiscales (...)* la jurisprudence récente révèle une sorte de reflux en faveur d'un respect plus grand porté aux souverainetés fiscales », *idem*, § 26/27.

<sup>1345</sup> Au vu des solutions rendues par les juges communautaires, il « *se dessine (...)* une véritable jurisprudence qui revêt un caractère contrasté : à l'assouplissement de l'examen de la recevabilité des justifications répond une appréciation rigoureuse du caractère fondé des justifications déclarées recevables. Le juge communautaire encadre de plus en plus l'activité du législateur, mais seule une réunification du faisceau des justifications doit permettre la construction de l'Europe fiscale », v. DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Droit fiscal*, n° 12-13, 19 mars 2009, p. 16.

*la Communauté (...), le juge communautaire s'est efforcé de trouver un équilibre entre une souveraineté fiscale à laquelle les États membres ne sont pas prêts à renoncer et les exigences d'un « programme d'intégration » de plus en plus complexe »<sup>1346</sup>. L'équilibre n'est pas vraiment atteint. Au sein de cette recherche d'équilibre, la « souveraineté fiscale » semble avoir le plus pâti de cette intégration, de plus en plus prononcée, mise en œuvre par la Cour de Justice. Cette dernière sous couvert d'un maintien du principe de la compétence exclusive des États membres en matière de fiscalité directe, a, par sa jurisprudence, et son action presque normative, encadré très largement l'exercice de la compétence fiscale des États membres qui s'en trouve d'autant plus altérée, et ce, même si l'édiction des dispositifs fiscaux relève encore du pouvoir de ces derniers.*

1007. L'opposition persiste entre ceux qui envisagent une intégration de plus en plus grande des différents systèmes fiscaux, dans un ordre plus global, que serait l'ordre fiscal européen, et ceux qui souhaitent maintenir le respect du principe d'un système fiscal édicté et appliqué souverainement au sens, d'exclusivement et indépendamment, par les États, dont les dispositifs fiscaux coexisteraient à côté des autres systèmes fiscaux nationaux. Cette seconde position n'est pas adaptée au cadre européen régi notamment par une ouverture des frontières, des marchés, des capitaux, des services et des personnes. Il est aujourd'hui plus que nécessaire, de passer de la coexistence des systèmes fiscaux à l'intégration non pas seulement « négative » qui reposerait sur la sanction, mais de préférence « positive », qui reposerait par la mise en œuvre de règles de droit qui s'imposeraient de façon cohérente et homogène à l'ensemble des États membres dès lors que « (...) dans un marché unique, la fiscalité est inévitablement soumise aux exigences liées à l'appartenance communautaire »<sup>1347</sup>.

1008. Certains vont d'ailleurs jusqu'à considérer que les États membres auraient tout intérêt à s'imprégner de la démarche adoptée par les juges de l'Union, dans la mesure où « *l'apport de la jurisprudence de la Cour de justice ne s'estompe cependant pas devant la compétence du législateur, ou encore, du constituant communautaire. Quitte à ne pas toujours être d'accord avec les choix du juge, les États membres auront beaucoup à apprendre de sa démarche, qui cherche sans cesse le meilleur équilibre possible entre pragmatisme et ambition. En fin de compte, c'est toujours par ce biais qu'avance l'intégration européenne* »<sup>1348</sup>.

1009. Ce sont les modalités de l'appréciation jurisprudentielle des restrictions fiscales aux libertés de circulation et de leurs justifications que nous allons désormais analyser. Les modalités méthodologiques de la Cour de justice témoignent, selon nous, d'une intégration très forte des fiscalités directes nationales.

---

<sup>1346</sup>GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe-De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », R.T.D.E., 41 (1), janv.-mars 2005, p. 62.

<sup>1347</sup>GEORGOPOULOS, idem, p. 69 évoquant « l'ouverture » du système fiscal national, illustré selon lui par « la communautarisation de la notion de cohérence fiscale ».

<sup>1348</sup>GEORGOPOULOS, idem, p. 80.

## II/Le caractère extensif de l'appréciation jurisprudentielle des restrictions et des justifications fiscales aux libertés de circulation

1010. L'analyse révèle un paradoxe entre l'adoption d'une conception très extensive de la comparabilité des situations entre résidents et non-résidents incluant bien évidemment les personnes morales que sont les entreprises (A), qui se distinguent très nettement du caractère très restrictif de l'appréciation jurisprudentielle des justifications étatiques (B).

### A) Une conception jurisprudentielle extensive de la comparabilité des situations

1011. Les modalités de l'appréciation jurisprudentielle des discriminations ou entraves fiscales et de leurs justifications sont parfaitement similaires. De plus, l'analyse de la Cour sera identique quelle que soit la liberté de circulation mise en cause. Les entreprises visées principalement par la liberté d'établissement sont ainsi directement concernées. Dans tous les cas, la Cour va adopter une analyse en quatre temps pour les considérer comme admissibles : elle va d'abord vérifier qu'elles ne sont pas discriminatoires ou entravantes; qu'elles sont bien justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général; qu'elles sont propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent, et enfin qu'elles ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre.

1012. Au demeurant, dans les deux cas, la jurisprudence manque d'uniformité, « *(d)es arrêts ajoutent une condition en précisant que la mesure restrictive doit poursuivre un objectif compatible avec le traité ou qu'elle doit être conforme aux droits fondamentaux. Inversement, la Cour oublie parfois la première condition et admet des raisons impérieuses d'intérêt général dans des situations discriminatoires* »<sup>1349</sup>. Les différentes étapes du raisonnement adopté par la Cour en vue de l'appréciation des justifications étatiques démontrent les conséquences intégratives de celles-ci sur les fiscalités directes nationales applicables aux entreprises. Notre analyse, nous l'avons déjà évoqué, portera sur la méthodologie adoptée par la Cour, non sur l'énoncé des justifications qui ont été ou pas retenues par la Cour<sup>1350</sup>. Chacune de ces étapes constitue, en effet, autant d'obstacles juridiques et de preuves, que les États doivent franchir pour bénéficier du plein exercice de leur compétence fiscale, que les traités leur réservent, du moins en théorie. Notre démonstration débute par l'appréciation extensive du caractère non discriminatoire ou non entravant par la Cour au regard de la comparabilité des situations.

1013. La Cour même si elle considère, par principe, qu'en matière fiscale, la situation des résidents et des non-résidents n'est pas comparable, subordonne ce constat à deux conditions. Dans un premier temps, l'État visé doit rapporter la preuve de l'absence de discrimination directe ou indirecte ou bien encore d'entrave à la libre circulation, s'il s'agit de l'État d'origine. Dans un second temps, en cas de différence de traitement, l'État devra prouver le caractère objectif de cette différenciation. Les deux conditions sont cumulatives. La preuve est d'autant plus difficile à établir que la Cour admet très peu de justifications étatiques aux restrictions ou du moins elle se montre très stricte dans l'appréciation de celles-ci. Dans de nombreux cas, la

<sup>1349</sup>GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », Cahiers de droit européen, 2008, n° 3-4, pp. 425-426.

<sup>1350</sup>Cela, dans la mesure où même si cet exercice comporterait un certain intérêt pédagogique, selon nous, l'étude des modalités d'appréciation de chaque étape du raisonnement de la Cour est encore plus révélatrice de l'intégration des fiscalités directes des entreprises, ce qui corrélativement, provoque une soumission de l'exercice de la compétence fiscale étatique dans le cadre de l'Union européenne.

Cour a jugé la comparabilité des situations entre résidents et non-résidents au vu de critères multiples et variés. Elle ne fait ainsi qu'appliquer le principe général de non-discrimination, selon lequel est discriminatoire le fait d'appliquer des règles différentes à des situations comparables. Celle-ci a également étendu l'application du principe aux situations fiscales faisant l'objet d'un traitement similaire alors même que ces situations n'étaient pas comparables. En cela, elle ne fait qu'appliquer la seconde définition attribuée à la discrimination, selon laquelle les mêmes règles seraient appliquées à des situations différentes<sup>1351</sup>. Elle s'assurera ainsi que des situations différentes traitées fiscalement de la même manière étaient objectivement comparables<sup>1352</sup>. Du reste, le juge se contente, à l'occasion, du seul effet restrictif pour caractériser la restriction prohibée sans même rechercher l'élément qualificatif de l'atteinte à savoir l'existence d'une discrimination fiscale directe ou indirecte voire d'une entrave fiscale.

1014. Le principal critère réside dans la nécessaire objectivité. Le mot d'ordre de la comparabilité de la situation des résidents et non-résidents, et de ce fait, de la mise en œuvre de la prohibition des discriminations et entraves fiscales réside dans cette condition. Il est désormais de jurisprudence constante que des situations similaires puissent faire l'objet d'un traitement différencié si cette différenciation se trouve objectivement justifiée. Mais que recèle ce critère ?

1015. Certains auteurs ont critiqué le flou inhérent à cette condition de situations objectivement comparables au regard notamment de l'absence de seuil fixe permettant d'apprécier celle-ci<sup>1353</sup>. Cette critique est parfaitement fondée en ce que les États n'ont pas la possibilité d'anticiper sur l'appréciation de ce critère par la Cour. Cependant, établir un pourcentage fixe pourrait avoir pour conséquence d'enfermer la Cour dans ce seuil. Sa libre appréciation de la comparabilité des situations en serait ainsi d'autant plus réduite. Or, son approche est matérielle en ce sens qu'elle se fie à la réalité des situations fiscales ainsi qu'à l'objet<sup>1354</sup> et aux effets des législations fiscales soumises à son appréciation. La fixation d'un seuil risquerait d'obstruer son analyse concrète des faits et surtout de permettre aux États de revendiquer l'hétérogénéité des situations au seul regard de ce seuil. Ainsi bénéficieraient-ils d'une possibilité supplémentaire de justifier un traitement fiscal discriminatoire ou entravant. En ce sens, le juge a eu l'occasion de préciser le critère de la comparabilité des situations des résidents et des non-résidents, néanmoins il en revient systématiquement à l'objet de la législation fiscale mis en cause<sup>1355</sup>.

---

<sup>1351</sup>V. CJ, « Shumacker », précité, point 30 ; « Royal Bank of Scotland », précité, point 26 ; « Kerkhaert et Morres », précité, point 19.

<sup>1352</sup>Cela a été le cas notamment dans l'affaire « Kerkhaert et Morres », point 19. Cependant, elle a limité cette extension dans une affaire portant sur l'impôt sur la fortune, *in* CJ, 5 juillet 2005, aff. C-376/03, Rec. p. 5821 dans laquelle elle a considéré que deux non-résidents de deux États membres différents n'étaient pas dans une situation comparable.

<sup>1353</sup>V. notamment, MAITROT DE LA MOTTE A., « Les entraves fiscales « à l'entrée » et le principe communautaire de non-discrimination », revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, pp. 29-30.

<sup>1354</sup>Dans le sens d'une prise en compte de l'objet de la législation fiscale, v. MARTIN P., « La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestations de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne », Droit fiscal, n°v44, 2000, pp. 1446-1447.

<sup>1355</sup>En effet, la Cour a dès l'arrêt « Schumacker » relevé que le contribuable non-résident ne percevait pas de « *revenu significatif* » dans son État de résidence et qu'il tirait « *l'essentiel de ses ressources imposables* » d'une activité exercée dans son État d'accueil. Elle a réutilisé ce critère de pourcentage des revenus dans son arrêt CJ, 11 août 1995, aff. C-80/94, Wielockx, Rec. I, p. 2493. Le parallèle peut être établi avec la recommandation n° 94/79 du 21 décembre 1993 de la Commission européenne relative à « l'imposition de certains revenus obtenus par les non-résidents dans un État membre autre que celui de la résidence », JOCE 1994, n° L39/22. Celle-ci a fixé le seuil à 75 % du revenu total imposable perçu par le non-résident dans l'État d'accueil pour pouvoir revendiquer le bénéfice du même traitement fiscal national que les résidents. La Cour, dans un autre arrêt, fait abstraction du seuil de pourcentage et a favorisé le critère de la progressivité de l'impôt sur le revenu afin de déclarer l'existence d'une comparabilité des situations, v. CJ, 27 juin 1996, aff. C-107/94, Asscher, Rec. I, p.

1016. Concrètement, le principe général du droit fiscal accroît la complexité de cette question. En principe, les situations des résidents et des non-résidents ne sont fiscalement pas comparables. La complexité est accrue en ce sens que, d'un point de vue national, ce postulat est parfaitement justifié dès lors que c'est sur ce critère de la résidence que va reposer la très grande majorité des systèmes fiscaux nationaux. C'est ce même critère qui sera constitutif du fait générateur de l'impôt direct. Toutefois, en dépit d'une admissibilité de principe de ce constat par la Cour, la fiscalité directe telle qu'appréhendée d'un point de vue de l'Union dévoile une comparabilité tout à fait possible et, qui plus est, objective, entre les résidents et les non-résidents. En cela, un principe important des systèmes fiscaux nationaux, et du pouvoir de taxation de l'État se trouve fortement compromis. Le critère de la résidence appréhendé, d'un point de vue national, illustre la dissemblance des situations fiscales existant entre deux particuliers ou deux personnes morales. Cette différence reposant sur la résidence qui a pour corollaire l'exploitation de l'entreprise en France est considérée par les États comme parfaitement objective dans la mesure où la distinction entre résidents et non-résidents existe objectivement. Il s'agit d'un principe fondateur des systèmes fiscaux nationaux qui délimite non seulement le principe même du prélèvement de l'impôt, mais également ses modalités d'application. Cette distinction considérée, d'un point de vue national, comme parfaitement objective et justifiée peut donner lieu à des taux d'imposition différenciés ou bien encore à des avantages fiscaux réservés exclusivement aux résidents. Si certains arrêts de la Cour ont pu laisser croire qu'elle se ralliait à cette conception de la comparabilité des situations fondées notamment sur la résidence, il a été très vite démontré qu'il n'en était rien.

1017. La Cour a pu, dans de très nombreux cas, considérer que les situations fiscales des résidents et des non-résidents étaient parfaitement et objectivement comparables. La Cour et les États s'opposent ainsi sur le critère de la comparabilité objective des situations. L'opposition porte sur les modalités d'appréciation des situations mises en cause. L'opposition des conceptions étatiques et jurisprudentielles repose sur la méthode adoptée. Alors que les États partent du postulat de principe selon lequel la simple qualification de non-résident justifie un traitement fiscal différencié, la Cour adopte une méthode d'analyse approfondissant l'étude de la réalité des situations fiscales mises en cause doublée des effets des mesures fiscales litigieuses<sup>1356</sup>. Une illustration des modalités d'appréciation de la Cour quant à l'objectivité de la comparabilité des situations apparaît notamment dans l'arrêt « Schumacker ». Cet arrêt porte sur l'imposition des personnes physiques, mais le raisonnement de la Cour peut parfaitement être transposé à l'imposition directe des entreprises dès lors que ces deux catégories de contribuable ne font pas l'objet d'un traitement différencié du point de vue de la méthodologie et du raisonnement adopté par la Cour de justice.

1018. Dans cet arrêt, la Cour réaffirme son adhésion au principe selon lequel les situations des résidents et des non-résidents ne sont pas, en principe, objectivement comparables. Toutefois,

---

3089. La Cour est revenue au critère de pourcentage en fixant celui-ci à 90 % au moins du montant des revenus mondiaux soumis à l'impôt dans l'Etat de résidence. Ce seuil conditionne l'application des avantages fiscaux aux non-résidents, v. CJ, 14 septembre 1999, aff. C-391/97, Gschwind, Rec. I, p. 5451, point 32 repris notamment au point 30 de l'arrêt « D » du 5 juillet 2005, aff. C-376/03, p. 581.

<sup>1356</sup>En ce sens, nous retrouvons le professeur Berlin relevant que « (c)ertes en principe une discrimination n'est interdite qu'entre situations comparables, et a priori les non-résidents ne sont pas dans une situation comparable aux résidents (...). Cependant cette prémisse est loin de constituer une présomption irréfragable. D'abord parce que la différence de situation ne tient pas à la simple qualification générale de non-résident. Il convient de démontrer dans chaque cas que ce dernier est bien (ou n'est pas), au regard de la législation fiscale en cause, dans une situation comparable à celle d'un résident. Or, dans certains cas, le non résident est dans une situation tout à fait comparable à celle d'un résident (...) », in « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », Jurisclasseur Europe, Fasc. 1610, 3, 2005, §75.

en s'attachant à la réalité des situations comparées au regard des effets de la législation fiscale mise en cause, elle va apprécier de nouveau les situations, mais cette fois d'un point de vue pratique, et déclarera sur ce fondement l'existence d'une discrimination fiscale. Nous retrouvons ces deux aspects dans son arrêt. Elle commence par affirmer le principe théorique selon lequel « *l'article 48 du traité ne s'oppose pas, en principe, à l'application d'une réglementation d'un État membre qui impose plus lourdement sur ses revenus le non-résident occupant un emploi salarié dans cet État que le résident occupant le même emploi* »<sup>1357</sup>. Cela, avant d'y apporter un tempérament permis par l'analyse pratique des faits et elle affirme alors qu'« (i)l en va toutefois différemment dans un cas tel que celui de l'espèce au principal, où le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi, de sorte que l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale »<sup>1358</sup>. Et d'en conclure qu'« (i)l n'existe entre un tel non-résident et un résident 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 »<sup>1359</sup>.

1019. La méthode d'appréciation de la comparabilité des situations mises en cause dénote d'une conception matérielle de la Cour, s'agissant du principe d'égalité de traitement ayant pour corollaire la non-discrimination. Elle prend ainsi en considération les effets de la différenciation au regard de l'objectif de la réalisation et du bon fonctionnement du marché intérieur reposant sur les libertés de circulation. Certains auteurs ont pu relever que la Cour était encline à « dépasser » le critère de résidence, ce qui affecte l'exercice de la compétence fiscale nationale au moyen de l'utilisation du principe européen de non-discrimination axée sur la situation de fait des individus et donnant lieu à l'assimilation entre résidents et non-résidents, ainsi « (c)ette solution, outre l'intérêt qu'elle présente sur le plan de la méthode, démontre là encore que la finalité du marché intérieur préside à la réflexion du juge »<sup>1360</sup>.

1020. Cette conception matérialiste aboutit à une plus grande prise en compte des situations de fait qui lui sont présentées. Il est possible de faire le parallèle entre l'appréciation matérielle du principe d'égalité de traitement au sens de non-discrimination et la conception matérielle de la « souveraineté fiscale » au sens d'exercice de la compétence et de la mise en œuvre des législations fiscales. De ce parallèle, il nous est autorisé de penser que le premier entraîne des incidences sur le second. La Cour va, de ce fait, s'attacher à apprécier les situations en cause au vu des effets de la législation fiscale nationale. L'appréciation portera sur les incidences de cette législation sur l'exercice des pleines libertés de circulation au sein du marché intérieur. Cette appréciation entraîne la mise sous contrôle de l'exercice de la compétence fiscale dont témoigne la mise en œuvre de la législation fiscale. Le bon fonctionnement du marché intérieur reposant sur l'élimination de toutes restrictions, domine l'exercice de la compétence fiscale en participant activement à une intégration fiscale imposée aux États membres. Pour certains, « *l'application du principe de non-discrimination poursuit clairement une finalité économique* »<sup>1361</sup>. Au-delà de la finalité économique, nous pensons que ce principe de droit

<sup>1357</sup> Point 35.

<sup>1358</sup> Point 36.

<sup>1359</sup> Point 37.

<sup>1360</sup> PERALDI-LENEUF F., « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des Communautés européennes », p. 119, in « La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne », Vol. I ; Le cadre et les actions, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998, (ss. Dir.) Guillermin G. et Oberdoff H., Travaux de la CEDECE, Paris, La Documentation française, 2000, 440 pages.

<sup>1361</sup> En ce sens que « *ce n'est pas un désavantage imposé à un groupe ou une personne qui est prise en compte, mais seulement la gêne opérée sur le marché* », in PERALDI-LENEUF F., « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des Communautés

de l'Union, au travers de son élargissement par la Cour, recèle une finalité intégrative des fiscalités directes nationales non harmonisées. Ce principe témoigne, en effet, d'une volonté de la Cour d'intégrer celles-ci pour ne pas dire d'harmoniser les systèmes fiscaux nationaux.

1021. Certains analysent cette démarche comme le signe que « *le juge communautaire se positionne véritablement comme régulateur; dans la mesure où, tout en réaffirmant la compétence du législateur national, il opère un contrôle de la finalité de son dispositif* »<sup>1362</sup>. Pour nous, cette démarche illustre une véritable volonté intégrative du juge de Luxembourg à l'égard des fiscalités directes nationales notamment applicables aux entreprises. Il accentue son analyse sur les effets de la législation fiscale nationale à l'égard du marché intérieur devant reposer sur les libres circulations. En cela, il a clairement dépassé son statut de régulateur pour aboutir à celui de contrôleur voire de « co-législateur »<sup>1363</sup>. En ignorant les principes fondateurs du droit fiscal national, comme l'atteste sa condamnation du critère de résidence, ou bien encore en s'attardant sur les effets de la législation tout en rejetant nombre de justifications étatiques visant à expliciter les motifs de telle ou telle législation, il va à l'encontre de la loi adoptée souverainement par les parlementaires nationaux. Il semble ainsi avoir élargi son rôle de régulateur et tend à devenir un « co-législateur ». La jurisprudence fiscale de la Cour de justice a non seulement mené à la remise en cause de très nombreux dispositifs fiscaux nationaux, mais elle a parfois même inspiré les législateurs nationaux qui, lors de modifications législatives, ont été contraints de transposer certaines règles et certains critères formulés par le juge de Luxembourg.

1022. Une démonstration identique peut être effectuée s'agissant de la liberté d'établissement des personnes morales ayant été la première à être expressément reconnue par la Cour de justice en matière fiscale dans son arrêt « Commission c/France »<sup>1364</sup> dès 1986 et largement reprise depuis. Différentes leçons doivent être retirées de cet arrêt fondateur. Dès ce premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe, la Cour a affirmé que les traitements fiscaux différenciés fondés sur la résidence équivalaient à ceux portant sur la nationalité. D'une certaine manière, elle assimile personnes physiques et personnes morales. Cette assimilation se traduit au travers du principe selon lequel, s'agissant des sociétés, le siège social joue le même rôle que la nationalité<sup>1365</sup>. Cette analogie s'explique par le fait que, dans le cas contraire, les libertés de circulation se trouveraient parfaitement dépourvues de leur contenu<sup>1366</sup>. Il s'agit du premier apport de cet arrêt.

1023. La liberté d'établissement des personnes morales est parfaitement assimilable à celle des personnes physiques. Pour autant, une nuance doit être faite. Un amalgame entre la liberté d'établissement des personnes morales et une liberté spécifique semble inopportun. En effet, comme l'a très justement relevé le professeur Berlin, s'agissant des personnes morales « *il peut y avoir application de l'article 45 alors même que la personne morale étrangère -non*

---

européennes », p. 113, in « La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne », Vol. I ; Le cadre et les actions, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998, (ss. Dir.) Guillermin G. et Oberdoff H., Travaux de la CEDECE, Paris, La Documentation française, 2000, 440 pages.

<sup>1362</sup> L'auteur poursuit en affirmant qu'il s'agit là d'« *un contrôle minimum, qui consistera exclusivement dans l'examen de la rationalité de la législation au regard des objectifs poursuivis. Un contrôle de l'arbitraire, qui s'organise non plus seulement autour de la subjectivité de la règle, mais également de son objectivité* », v PERALDI-LENEUF F., idem, p. 114.

<sup>1363</sup> DUBUT T. évoque son statut de « législateur-cadre positif », in « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif »? », Droit fiscal, avril 2008, n° hors-série, pp. 48-57.

<sup>1364</sup> CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, Rec., 1986, p. 285.

<sup>1365</sup> CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, Rec., 1986, p. 285. V. également CJ, Commerzbank 13 juillet 93, C-330/91, p. 4017 ; ICI, précité.

<sup>1366</sup> V. en ce sens, CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, Rec., 1986, p. 285, point 18 ; 8 mars 2001, Metallgesellschaft, précité, point 42.

*résidente- s'est établie sur le territoire d'un autre État membre par le biais d'une filiale et est donc devenue de ce fait résidente. Il y avait donc danger que cet article puisse ne plus s'appliquer à des situations « purement internes » dans lesquelles un État discriminerait fiscalement entre les filiales établies sur son territoire c'est-à-dire entre ses propres résidents »*<sup>1367</sup>. La filiale constitue une entité juridique disposant de la personnalité morale, ce qui la rend parfaitement indépendante à l'égard de la société mère au sein du groupe de sociétés. En ce sens, le risque était grand de voir les États revendiquer l'existence d'une « situation purement interne ». Or, ce type de situation échappe, par principe, à l'ordre juridique de l'Union. Ceci leur aurait permis d'éviter la prohibition des discriminations ou entraves fiscales aux libertés de circulation. Cependant, cela n'a pas dissuadé la Cour d'étendre la protection relative à la liberté d'établissement aux sociétés mères s'établissant dans un autre État membre au travers de filiales<sup>1368</sup>, et ce, dès son premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe des entreprises en 1986. Elle n'a fait qu'appliquer les dispositions de l'alinéa 1er de l'article 49 TFUE (ex. art. 43 TCE) interdisant les restrictions « à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre ». Quant à l'alinéa 2, il dispose clairement que l'accès, la constitution ou la gestion de sociétés doit se faire « dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants ». Cet alinéa impose une égalité de traitement national vis-à-vis des établissements stables établis sur le territoire national et créés par des ressortissants d'autres États membres. Cette similarité de traitement national peut être interprétée comme visant également la fiscalité.

1024. Le premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe a également été l'occasion pour la Cour, de poser les fondations de ce qui allait devenir une jurisprudence constante s'agissant de la fiscalité directe des entreprises. Il s'agit du second apport de cet arrêt. Celle-ci a précisé que les différences fondées sur la résidence étaient similaires à celles fondées sur la nationalité<sup>1369</sup>. Elle y affirme également la comparabilité objective des situations fondées sur une similarité des règles d'imposition des bénéficiaires. Selon elle, la seule qualité de non-résident n'était pas suffisante pour justifier un traitement fiscal différencié entre les établissements stables de sociétés non résidentes et celles résidant sur le territoire national<sup>1370</sup>. Les avantages essentiellement perçus par les sociétés non résidentes dans leur État membre ne sont pas non plus de nature à justifier un traitement discriminatoire<sup>1371</sup> et ce, peu importe la forme juridique de l'établissement constitué<sup>1372</sup>.

1025. Cet arrêt a également été l'occasion de rejeter l'argument de l'absence d'harmonisation fiscale européenne comme justifiant des traitements fiscaux différents<sup>1373</sup> ainsi, que celui du risque d'évasion fiscale<sup>1374</sup>, de l'existence de conventions fiscales<sup>1375</sup> ou bien encore de la

---

<sup>1367</sup>BERLIN D., « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », Jurisclasseur Europe, Fasc. 1610, 3, 2005, §81.

<sup>1368</sup>V. CJ, « Commission c/ France » dit « avoir fiscal » rendu en 1986, aff. 270/85, Rec. p. 273, points 13 et 14 selon laquelle « l'article 52 vise à assurer le bénéfice du traitement national à tout ressortissant d'un Etat membre qui s'établit, ne serait-ce qu'à titre secondaire, dans un autre Etat membre pour y exercer une activité non salariée et interdit toute discrimination fondée sur la nationalité résultant des législations en tant que restriction à la liberté d'établissement » ; v. également CJ, 5<sup>e</sup> ch., 29 avril 1999, aff. C-311/97, Royal Bank of Scotland, Rec. I, p. 2651, points 22 et 23.

<sup>1369</sup>CJ, idem, point 18.

<sup>1370</sup>CJ, idem, point 20.

<sup>1371</sup>Point 21.

<sup>1372</sup>Point 22.

<sup>1373</sup>Point 24.

<sup>1374</sup>Point 25.

<sup>1375</sup>Point 26.

cohérence du système fiscal<sup>1376</sup>. Il s'agit du troisième apport de cet arrêt. La Cour a justifié cette extension de la comparabilité des situations entre les sociétés ayant leur siège dans l'État membre soumises à une obligation fiscale illimitée, et les sociétés étrangères soumises à une obligation fiscale limitée n'étant imposées que sur les bénéfices réalisés sur ce territoire. Du point de vue de la Cour « *cette circonstance, qui résulte de la souveraineté fiscale limitée de l'État de la source du revenu par rapport à celle de l'État du siège de la société, n'est pas de nature à empêcher que l'on puisse considérer les deux catégories, toutes autres choses étant égales, comme se trouvant dans une situation comparable en ce qui concerne le mode de détermination de la base imposable* »<sup>1377</sup>. La Cour met les États face à leur responsabilité. L'exercice de la compétence fiscale n'est plus de nature à justifier un traitement fiscal discriminatoire.

1026. Elle a de plus transposé aux personnes morales la condition de la comparabilité objective des situations fiscales au regard de la loi fiscale nationale entre les sociétés résidentes et les établissements stables de sociétés non résidentes. Elle remet ainsi en cause pour les personnes morales, le principe selon lequel la qualité de non-résident suffit à justifier un traitement fiscal différencié. Ceci conduit à la révision de nombreux dispositifs des législations fiscales nationales. Certains auteurs se sont étonnés de ce que « (...) *ce sont aujourd'hui les groupes de sociétés qui offrent au juge fiscal communautaire l'occasion de faire évoluer les règles relatives à la fiscalité directe* »<sup>1378</sup>. Un très grand nombre de dispositions fiscales nationales relatives aux groupes de sociétés ont effectivement fait l'objet de modifications législatives à la suite d'arrêts rendus par la Cour de justice que ce soit celles relatives à la remontée des pertes ou bien encore à l'imposition des bénéfices distribués grâce à la formulation de nombreux renvois préjudiciels<sup>1379</sup>.

1027. Dès lors, le principe de non-discrimination au vu de son appréciation par le juge de Luxembourg ne serait-il pas en mesure de constituer un palliatif à l'absence d'harmonisation fiscale européenne en matière de fiscalité directe des entreprises ?

1028. *A priori*, il ne le semble pas. La nature des deux notions diverge. L'une, la non-discrimination, induit des obligations « de ne pas faire ». L'autre, l'harmonisation, impose des obligations « de faire ».

1029. La méthode est également différente. Le principe de non-discrimination est un véritable symbole voire un fondement juridique de l'intégration négative en ce sens qu'il a été étendu à la matière fiscale. Cette extension est justifiée dès lors qu'aucune raison valable ne permet d'exonérer la fiscalité de cette prohibition générale. Du reste, cette extension au domaine fiscal n'a pas été expressément prévue au Traité, ce qui dénote de la mise en œuvre d'une intégration négative dans le sens d'une intégration fiscale imposée aux États membres. La méthode de l'harmonisation fiscale est quant à elle significative d'une intégration fiscale positive. En effet, l'acte purement harmonisateur est la directive. L'adoption de ce type d'actes en matière fiscale suppose un vote à l'unanimité du Conseil. Les États doivent l'accepter expressément. En ce sens, la méthode est positive.

1030. Toutefois, l'analyse de la jurisprudence fiscale de la Cour nous apprend que des liens

---

<sup>1376</sup>V. CJ, 5<sup>e</sup> ch., 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, Metallgesellschaft Ltd autres, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd, Rec. 2001, I, p. 1727, point 69 ; Lankhorst, précité, point 42 ; CJ, 18 septembre 2003, aff. C-168/01, Bosal Holding BV c/ Staatssecretaris van Financiën, Rec. 2003, I, p. 9409. La Cour relève, le plus souvent, l'absence de lien direct entre l'impôt visé et la volonté de préserver la cohérence du système fiscal ou bien encore l'insuffisance de correspondance entre le contribuable et l'imposition visée.

<sup>1377</sup>V. CJ, 5<sup>e</sup> ch., 29 avril 1999, aff. C-311/97, Royal Bank of Scotland, Rec. I, p. 2651, point 29.

<sup>1378</sup>DELAUNAY B., « Les entraves fiscales au sein des groupes de sociétés », Revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, p. 59.

<sup>1379</sup>Renvoi Titre second, Chapitre premier, Section II « Les incidences pratiques de l'intégration négative de la fiscalité directe des entreprises permise par le renvoi préjudiciel ».

existent entre ces deux notions ou plutôt entre ces deux méthodes. Dès son premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe des entreprises, celle-ci a posé le principe selon lequel « *l'absence d'une harmonisation des dispositions législatives des États membres en matière d'impôts sur les sociétés ne peut pas justifier la différence de traitement en question. S'il est vrai qu'en l'absence d'une telle harmonisation, la situation fiscale d'une société dépend du droit national qui lui est appliqué, l'article 52 du Traité CEE interdit à chaque État membre de prévoir dans sa législation, pour les personnes qui font usage de la liberté de s'y établir, des conditions d'exercice de leurs activités différentes de celles définies pour ses propres ressortissants* »<sup>1380</sup>. Nous retrouvons au sein du même considérant, l'évocation de l'harmonisation et du principe de non-discrimination. Ce dernier serait-il une alternative à l'absence de réalisation d'une véritable harmonisation fiscale à l'échelle européenne ? On peut, en conséquence, se demander si « *en l'absence d'harmonisation, la règle de non-discrimination doit-elle être considérée comme un palliatif, une demi-solution ou serait-elle en soi une réponse suffisante aux problèmes soulevés par la concurrence fiscale entre les États membres ?* »<sup>1381</sup>. Du point de vue de la compétence fiscale, il semblerait que les atteintes à celle-ci par le principe de non-discrimination dénotent d'une volonté intégrative des fiscalités directes nationales. Le but est-il de mettre fin à la concurrence fiscale dommageable ? Si c'est le cas, cet objectif n'est pas explicite. Le juge semble uniquement vouloir supprimer toutes distorsions aux libertés de circulation permises par des inégalités de traitement fiscal. Ces traitements choisis par les États favorisent les résidents fiscaux et les maintiennent sur leurs territoires, ou attirent les investisseurs. Ne peut-on pas y voir un lien entre le principe de non-discrimination et le rétablissement d'une concurrence fiscale loyale entre les États membres. Le juge de Luxembourg ne tente-t-il pas de mettre en œuvre une coordination voire une « harmonisation fiscale prétorienne », comme cela lui a été si souvent reproché par la doctrine<sup>1382</sup> ? Pour cela, il faudrait qu'il soit détenteur de compétences normatives<sup>1383</sup> et non plus uniquement juridictionnelles. Ses prérogatives en terme d'interprétation et d'application des dispositions du Traité sont si étendues, de sorte qu'il est possible d'en douter. L'utilisation extensive du principe de non-discrimination telle qu'effectuée par le juge serait finalement un bon moyen de rapprocher des législations fiscales nationales au moyen de la multiplication d'« obligations de ne pas faire ». Les États tentent ainsi de protéger leurs compétences fiscales en refusant expressément toute harmonisation. Cependant, celles-ci se trouvent atteintes insidieusement par la mise en œuvre de ce principe et plus globalement par la méthode de l'intégration négative dont la déclinaison fiscale des libertés de circulation en constitue une bonne application.

1031. Le principe de non-discrimination n'est pourtant pas suffisant pour fonder une éventuelle harmonisation ni une coordination véritable de la fiscalité directe des entreprises dès lors que celui-ci continuera à être examiné par le juge qui, le cas échéant, devra vérifier que les législations fiscales harmonisées ne sont pas appliquées de manière discriminatoire. Le seul

<sup>1380</sup>V. CJ, « Commission c/ France », 1986, précité, point 24.

<sup>1381</sup>BOUUAERTS I.-C., « La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice européenne », *Journal de droit fiscal*, sept.-oct., 1991, p. 291. V. également, DIBOUT P., « L'Europe et la fiscalité directe », *LPA*, n° 153, 23 décembre 1998, pp. 8-17 relevant que « *la suppression de telles entraves fait l'objet d'une jurisprudence particulièrement importante de la Cour de justice sur le terrain de la non-discrimination, qui, à cet égard, souligne les carences de l'harmonisation* ».

<sup>1382</sup>Par exemple, v. NGUYEN B., « Bachmann, Warner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », *Europe*, n° 12, 01 décembre 1995, pp. 3-4 qui traite des « *limites de la méthode prétorienne d'harmonisation fiscale* ».

<sup>1383</sup>V. par exemple, LEVOYER L., *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, mars 2002, p. 137 selon lequel « *(a) fin de pallier l'étroitesse de la base juridique des Traités fondateurs en matière de fiscalité directe, la CJCE a, en effet, développé une véritable politique prétorienne d'harmonisation en étendant à la matière fiscale le champ d'application des principes de non-discrimination prévus par les Traités. Or, à travers la quête acharnée de la libre circulation des personnes, des biens et des services, la CJCE, élargissant les bases juridiques de l'encadrement, s'érige de plus en plus en censeur de la compétence fiscale des Parlements nationaux par la création d'un droit communautaire purement prétorien* ».

choix des États membres réside dans celui d'une intégration choisie ou d'une intégration subie.

1032. À ce stade, nous ne souhaitons pas examiner l'ensemble des justifications étatiques qui ont été retenues ou non par la Cour. Cet exercice a déjà été fait et bien fait à maintes reprises. La démonstration de la mise en œuvre d'une intégration fiscale imposée par la Cour de justice serait plus probante au regard de la méthode que celle-ci adopte pour conclure au rejet presque systématique des justifications qu'elle n'admet que dans 5 % des cas qui lui sont présentés. La mise en œuvre d'une condition comme la nécessité de prouver l'existence de « raisons impérieuses d'intérêt général » constituant la troisième étape de son raisonnement va dans ce sens. Cette condition est une pure création prétorienne non prévue dans les traités. Cette création des juges de Luxembourg dénote d'une volonté de freiner les États dans l'exercice de leur compétence fiscale et de faciliter le rapprochement des législations fiscales nationales à l'échelle de l'Union.

## **B) Une appréciation jurisprudentielle restrictive des justifications étatiques**

1033. Le conseiller d'État Philippe Martin a eu l'occasion d'affirmer qu'« *(u)ne pratique moins restrictive des justifications d'intérêt général, d'autant que la moindre restriction à une liberté de circulation menace d'invalidier une mesure fiscale, semblerait plus proche des conceptions usuelles du Conseil d'État en matière de conflit éventuel entre normes juridiques de haut niveau* »<sup>1384</sup>. Qu'est-ce qui justifie une telle affirmation? L'analyse de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice témoigne d'une appréciation très restrictive des justifications étatiques s'agissant des atteintes fiscales relatives aux libertés de circulation.

1034. Cette démonstration repose sur trois moyens. En premier lieu, nous aborderons le caractère vague et restrictif de la notion de « raisons impérieuses d'intérêt général » traduisant une vision très limitative, par la Cour, des justifications admises qui ne sont pas clairement délimitées. En deuxième lieu, il sera question du contrôle de proportionnalité révélant également une appréciation jurisprudentielle très restrictive doublée d'une appréciation discrétionnaire et subjective des objectifs à atteindre. En troisième et dernier lieu, nous évoquerons le cas des discriminations à rebours en nous demandant si elles constituent une exception au principe de la prohibition des discriminations et entraves fiscales aux libertés de circulation. Ainsi, notre analyse se fera en trois temps.

1035. Nous avons déjà pu signaler l'absence dans le Traité de justifications étatiques aux restrictions fiscales comme constitutives de « raisons impérieuses d'intérêt général ». Or, cette notion est très largement utilisée dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice comme motif aux restrictions fiscales provoquées à l'égard des libertés de circulation. Le juge n'a fait, une fois de plus, que transposer à la matière fiscale, une notion dégagée dans sa jurisprudence, et plus spécifiquement, celle relative à la libre circulation des marchandises<sup>1385</sup>. Cette notion n'a pas fait l'objet d'une définition par la Cour de justice<sup>1386</sup> et pourtant son

<sup>1384</sup>MARTIN P., « La jurisprudence fiscale de la CJCE du point de vue du Conseil d'Etat (France) », Droit fiscal, 19 mars 2009, n° 12-13, p. 9.

<sup>1385</sup>V. Par exemple, CJ, 20 septembre 1988, aff. 302/86, Commission c/ Danemark, Rec. p. 4606.

<sup>1386</sup>La directive 2006/123/ CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative aux services

appréciation révèle une grande sévérité de la Cour<sup>1387</sup>. Il s'agit d'une création purement prétorienne, au même titre que les entraves non discriminatoires qu'elles sont censées justifier. La critique juridique est évidente et la doctrine s'en est très largement fait l'écho relevant notamment l'insécurité juridique inhérente à l'aléa entourant l'admission des justifications étatiques<sup>1388</sup>. Néanmoins, la Cour n'a fait que s'adapter aux mesures restrictives à la sortie « fiscale » des contribuables émises par l'État d'origine. À ce titre, nous avons pu rappeler que les libertés de circulation doivent pouvoir s'effectuer dans les deux sens, et que de façon corrélative, une interprétation des dispositions du traité nous permet d'entrevoir la notion de « restriction » comme une notion neutre. Sa neutralité implique l'absence de limitations à l'établissement dans l'État d'accueil.

1036. Il est vrai que la Cour a pu appliquer la notion de « raisons impérieuses d'intérêt général » aux discriminations directes et indirectes alors même que celles-ci ne doivent être justifiées que par les raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique comme prévu au Traité. Toutefois, ces motifs étant parfaitement inappropriés au domaine fiscal<sup>1389</sup>, la Cour a fait le choix discrétionnaire d'adapter sa solution. Cette adaptation est nécessitée par l'objectif de réalisation du marché intérieur. Elle se trouve ainsi pertinente et justifiée. Cet état de fait

---

dans le marché intérieur, JO L du 27 décembre 2006, pp. 36-68. Au sein de cette directive, nous retrouvons l'évocation de cette notion définie au travers de la reprise des différentes justifications considérées par la Cour de justice comme constitutives de telles raisons impérieuses d'intérêt général. La directive précise qu'il s'agit « *des raisons reconnues comme telles par la jurisprudence de la Cour de justice, qui incluent les justifications suivantes : l'ordre public, la sécurité publique, la santé publique, la préservation de l'équilibre financier du système de sécurité sociale, la protection des consommateurs, des destinataires de services et des travailleurs, la loyauté des transactions commerciales, la lutte contre la fraude, la protection de l'environnement et de l'environnement urbain, la santé des animaux, la propriété intellectuelle, la conservation du patrimoine national historique et artistique, des objectifs de politique sociale et des objectifs de politique culturelle* », v. article 4, point 8. Pour autant, cette directive affirme très clairement que celle-ci ne s'applique pas en matière fiscale, v. article 3, point 3. Ainsi, il ne semble pas que nous puissions nous en inspirer en vue de la transposition de cette liste au domaine fiscal. A titre d'information, cette liste n'est pas considérée comme limitative. Cela est très clairement affirmé au considérant 40 de la présente directive selon lequel « (1) *a notion de « raisons impérieuses d'intérêt général » à laquelle se réfèrent certaines dispositions de la présente directive a été élaborée par la Cour de justice dans sa jurisprudence relative aux articles 43 et 49 du traité est susceptible d'évoluer encore* ».

<sup>1387</sup>Sauf exceptions des arrêts « D » et CJ, 14 novembre 2006, aff. C-513/04, Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Etat belge, Rec. 2006, I, p. 10967. Ces arrêts ont été appréciés par la doctrine comme marquant un recul temporaire, mais un recul malgré tout de la Cour de justice qui aurait souhaité faire montre d'une plus grande souplesse dans son appréciation des justifications étatiques aux restrictions fiscales aux libertés de circulation. En ce sens, v. WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation? », RJF, 2/08, p. 102 selon lequel dans ces deux arrêts « (...) *la Cour semble avoir été prise au propre piège de sa sévérité et s'est sentie obligée d'imposer sans grande justification deux barrières à sa jurisprudence* ». Dans le même sens, v. BERLIN D., « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248. Du même auteur, v. « Discrimination et convention fiscale bilatérale. A propos de l'arrêt D. comme désillusion », in Liber Amicorum Malherbe J., Bruylant, 2006, p. 99, §40 et s.

<sup>1388</sup>V. par exemple, WATHELET M., idem, p. 102 selon lequel « (s)ur le plan des justifications, la situation, également critiquable à certains égards, est moins claire. Si quantitativement, la plupart des arrêts s'inscrivent dans la ligne de la jurisprudence classique de la Cour, certains autres sont porteurs d'insécurité juridique et plus particulièrement à l'égard de deux justifications avancées par les Etats membres : la nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, d'une part, et la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, d'autre part ».

<sup>1389</sup>Un consensus doctrinal apparaît quant au caractère inadéquat de ces justifications au regard de la fiscalité directe. A titre d'exemples, v. DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », Droit fiscal, 19 mars 2009, n° 12-13, p. 11 relevant que « *ces dernières étant dépourvues d'intérêt en matière fiscale la Cour a admis libéralement comme justifications au soutien des quatre grandes libertés de circulation des « raisons impérieuses d'intérêt général » ou, selon l'appellation anglo-saxonne, la « rule of reason »* » ; v. également TALON J.-F., « La justification des entraves fiscales », Revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, p. 41 selon lequel « *les restrictions de toute nature que la législation fiscale des Etats membres apporte à l'exercice des libertés de circulation répondent à des impératifs essentiellement budgétaires et ne sauraient trouver une justification pertinente dans les nécessités de police mentionnées par le traité* ».

n'a pas empêché la doctrine de critiquer cette appréciation prétorienne des dispositions du traité au vu de l'objectif du marché intérieur. Certains ont été jusqu'à affirmer qu'« *il n'est pas excessif de relever que (...) les contribuables se trouvent placés dans une situation d'incertitude juridique, à la merci de nouveaux critères admis par le juge communautaire ou appréciés plus souplement par lui. Les fluctuations récentes de la jurisprudence de la Cour en la matière sont encore moins de nature à rassurer le contribuable. À cet égard, se pose inévitablement la question de l'inscription et de la délimitation dans le traité de la compétence de la Cour en matière de fiscalité directe* »<sup>1390</sup>. Cette position, qui n'est pas isolée<sup>1391</sup>, nous apparaît quelque peu excessive en dépit de son caractère justifié.

1037. Dans la très grande majorité des cas présentés à la Cour, ce sont les États membres qui ont fait l'objet de condamnations. Les arrêts de la Cour de justice ont été le plus souvent rendus au bénéfice des contribuables qui souhaitaient pouvoir profiter pleinement de leurs libertés de circulation au sein du marché intérieur. L'incertitude juridique demeure. Elle a lieu à l'encontre des États membres, et de leurs administrations fiscales. Ce sont ces derniers qui sont les principales victimes collatérales de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice. Cette dernière émet pour principale volonté de permettre à l'ensemble des ressortissants européens de bénéficier pleinement et équitablement des libertés de circulation. Prévoir une délimitation de sa compétence dans les traités en limitant voire en excluant la fiscalité directe, reviendrait à protéger les États membres. Ces derniers se verraient ainsi ouvrir toutes possibilités de mettre en œuvre des mesures fiscales, et ce, en dépit de leur effet restrictif sur le marché intérieur. Au vu de la tendance actuelle, une éventuelle délimitation dans les traités reviendrait fort probablement à entraîner une limitation de la compétence de la Cour en matière de fiscalité directe. Ceci aurait pour conséquence de porter préjudice aux contribuables qui ne seraient plus en mesure de faire valoir leurs droits d'exercer librement leur départ et leur établissement dans un autre État membre. Certes, le rejet presque systématique des justifications étatiques peut laisser penser que la position de la Cour est parfois excessive. Néanmoins, il n'est pas possible d'affirmer que ce soit les contribuables qui en pâtissent le plus.

1038. Cette critique peut également être nuancée au regard de l'objet de la notion de « raisons impérieuses d'intérêt général ». Si la Cour s'était, en effet, strictement conformée au traité, cela aurait eu pour conséquence d'instaurer une interdiction de principe des restrictions « de toute nature » et plus spécifiquement fiscales aux libertés de circulation, qui n'aurait connu aucune exception. Les motifs d'ordre public, de sécurité et de santé publique sont parfaitement inappropriés à justifier les restrictions fiscales. Ce sont les seules exceptions

---

<sup>1390</sup>DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Droit fiscal*, 19 mars 2009, n° 12-13, pp. 15-16. Dans le même sens, nous retrouvons WATHELET M., « Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ? Panorama de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », *RJF*, 07/2005, p. 482 selon lequel « (c)e système est créateur de grande insécurité juridique tant pour les contribuables que pour les Etats qui ont des difficultés à concevoir un régime qui soit à la fois parfaitement compatible avec le droit communautaire et qui ne les mette pas dans une situation désavantageuse par rapport à leurs collègues, peut-être moins respectueux de la légalité communautaire ».

<sup>1391</sup>Certains gouvernements avaient déjà exprimé la volonté d'intégrer une nouvelle disposition au traité visant à retirer ou à limiter la compétence de la Cour en matière de fiscalité directe. Cette volonté n'a jamais été suivie d'effet. V. WATHELET M., *idem*, p. 482 relevant que « certains dans le même temps avaient proposé, lors des négociations sur le traité constitutionnel, d'enlever à la Cour de justice tout pouvoir de juger des implications fiscales des dispositions du Traité relatives aux libertés fondamentales ou de l'obliger à prendre en considération (ou à accepter!) la perte de recettes fiscales comme justification des discriminations ou restrictions aux libertés fondamentales. Comme pareilles dispositions exigeaient l'unanimité, elles ne furent pas retenues mais les Gouvernements continuent, plus ou moins officiellement, à se plaindre des conséquences budgétaires parfois très importantes que provoquent les arrêts de la Cour de justice. Ces préoccupations se reflètent dans la presse ou font parfois même l'objet de lettres officielles adressées à des institutions communautaires ».

évoquées dans les dispositions relatives aux libertés de circulation. Juridiquement, la situation aurait été celle d'une interdiction de principe sans aucune exception possible. La Cour en créant la notion de « raisons impérieuses d'intérêt général » a par là même créé la possibilité de justifications étatiques aux restrictions fiscales. Plutôt que d'entrevoir une insécurité juridique totale due à l'origine prétorienne de cette notion, il est possible de renverser cette théorie en nous conformant à l'objet de cette notion qui est d'assurer une sécurité juridique, certes minimale, mais effective, à l'égard des systèmes d'imposition des États membres. Cela justifie certains aspects qui, de prime abord, apparaissent comme restrictifs à l'égard de l'objectif d'un bon fonctionnement du marché intérieur fondé sur l'exercice des libertés de circulation. Lorsque nous nous fions à l'objet de cette notion, nous pouvons démontrer une certaine protection de la compétence fiscale des États, mais, sans pour autant que l'exercice de cette compétence ne puisse se faire au détriment du droit de l'Union<sup>1392</sup>.

1039. Bien que cette notion puisse illustrer une certaine volonté de la Cour de protéger la compétence fiscale des États, il est indéniable que l'objectif prédominant reste celui de l'exercice des libertés de circulation. En vue de répondre à cet objectif, la Cour adopte une conception extrêmement restrictive de la notion de « raisons impérieuses d'intérêt général ». Cette conception restrictive altère l'exercice de la compétence fiscale des États en faveur de l'exercice des libertés de circulation, ce qui se traduit par la mise en œuvre effective d'une intégration fiscale imposée aux États membres.

1040. Nous allons nous interroger, plus spécifiquement, sur les justifications aux restrictions à la liberté d'établissement plus fréquente s'agissant de la fiscalité directe des entreprises, au regard de la notion de « raisons impérieuses d'intérêt général ».

1041. Dans le premier arrêt rendu par la Cour en 1986, en matière de fiscalité directe, était contestée la liberté d'établissement. Dès cet arrêt, la Cour a annoncé en quelque sorte sa volonté d'adopter une conception restrictive des justifications étatiques au regard de la notion de « raison impérieuse d'intérêt général »<sup>1393</sup>. Dans ce premier arrêt, la Cour a, en effet, condamné le risque d'évasion fiscale comme étant susceptible de justifier une restriction à la liberté d'établissement<sup>1394</sup>. Toutefois, elle a, par la suite, accepté certaines justifications comme étant constitutives de telles « raisons impérieuses d'intérêt général » aboutissant à admettre des restrictions fiscales aux libertés de circulation. La Cour a admis la justification tirée du principe de territorialité<sup>1395</sup>, de la préservation de la cohérence du système fiscal national<sup>1396</sup>, de la nécessité de préserver ou d'accroître l'efficacité des contrôles fiscaux<sup>1397</sup>, de

---

<sup>1392</sup> En ce sens, nous retrouvons notamment le professeur Talon relevant que « (c)'est essentiellement sur la notion de « raison impérieuse d'intérêt général » que la Cour fonde sa recherche d'un équilibre entre le respect des compétences fiscales retenues par les Etats membres et la protection des libertés communautaires », in TALON J.-F., « La justification des entraves fiscales », Revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, p. 41.

<sup>1393</sup> Pour une analyse générale de la notion de raisons impérieuses d'intérêt général et de ses justifications, v. GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », Cahiers de droit européen, n° 3-4, 2008, spéc. pp. 430-438.

<sup>1394</sup> CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, Rec. p. 273, point 25 ; v. également en ce sens, CJ, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, Imperial Chemical Industries, Rec., I, p. 4695, point 26 ; CJ, 11 mars 2004, aff. C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Rec., I, p. 2409, point 51

<sup>1395</sup> Cet argument a été admis pour la première fois dans l'arrêt « Futura Participations et Singer » du 15 mai 1997, aff. C-250/95, Rec., I, p. 2471, spéc. point 22. Cette justification a été remise en cause dans les arrêts CJ, « Bosal », §37 à 40 ; « Manninen », §38 et 39 ; et par les conclusions de l'avocat général dans l'affaire « Marks et Spencer », précité, §58 à 64 qui explique la distinction entre cette affaire et l'affaire Futura Participations et Singer en précisant que la solution adoptée par la Cour répondait à la nécessité de « coordonner le pouvoir fiscal de l'Etat d'imposition et celui de l'Etat d'établissement d'un même contribuable », §61. Pour un refus de cette justification, v. CJ, 2<sup>e</sup> ch., 29 mars 2007, aff. C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG c/ Finanzamt Köln-Mitte, Rec. 2007, I, p. 2647.

<sup>1396</sup> Cette justification a été acceptée pour la première fois dans l'arrêt très contesté du 28 janvier 1992, aff.

prévenir le risque de fraude ou d'évasion fiscale<sup>1398</sup> ou encore de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres<sup>1399</sup>. Cependant, elle a

---

204/90, Bachmann, Rec., I, p. 249 ; v. également du même jour « Commission c/ Belgique », aff. C-300/90, Rec. I, p. 305 rendu en matière de déduction de cotisations d'assurance. Elle a été rejeté depuis, notamment dans les arrêts CJ, « ICI », précité ; « Metallgesellschaft Hoechst », précité ; « Bosal Holding », précité ; « Lenz », précité ; « Asscher », précité ; « Baars », précité et « Verkooijen », précité. V. également CJ, Danner du 3 oct. 2002, aff. 136/00, Rec., I, p.8147 ; Weidert-Paulus du 15 juillet 2004, aff. 242/03, §13-14 ; « Lankhorst Hohorst », précité. Cependant, deux arrêts rendus à la fin de l'année 2008 marquent un retour de cette justification en matière de fiscalité directe. V. CJ, 4ème ch., 23 octobre 2008, aff. C-157/07, Finanzamt für Körperschaften III in Berlin c/ krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, Rec. 2008, I, p. 8061. Dans ce dernier arrêt, la Cour admet pour la première fois depuis l'arrêt « Bachmann », sur le fondement de cette justification, la conformité au droit de l'Union d'une réglementation d'un Etat membre prévoyant que pour le calcul de l'imposition due par une société résidente, les pertes d'un établissement stable situé dans un autre Etat membre, après avoir été préalablement déduites seront réintégrées lorsque l'établissement stable dégagera des bénéficiaires. V. également CJ, 4<sup>e</sup> ch., aff. C-418/07, 27 novembre 2008, Société Papillon, Rec. I, p. 8947 dans lequel la Cour a considéré que le régime d'intégration fiscale français était justifié au regard de la cohérence du régime fiscal en ce qu'il excluait de son champ d'application les sous-filiales résidentes détenues par l'intermédiaire de filiales non résidentes. Cependant, en dépit de cette justification, ce régime a été considéré comme disproportionné par la Cour de justice. Elle précise que pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, la Cour exige l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé, le caractère direct de ce lien devant être apprécié au regard de l'objectif de la réglementation en cause. En ce sens, v. arrêts précités Papillon, point 44 ; et CJ, aff. C-182/08, 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG contre Finanzamt München II, Rec. 2009, I, p. 8591, point 78 ; CJ 20 octobre 2011, aff. C-284/09, Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne, non encore publié au recueil, point 86. Cette justification a été récemment rejetée par la Cour dans des arrêts relatifs à la fiscalité directe des entreprises, v. CJ, aff. C-377/07, 22 janvier 2009, Finanzamt Speyer-Germersheim contre STEKO Industriemontage GmbH, Rec. 2009, I, p. 299 ; CJ, Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne, précité, point 87.

<sup>1397</sup> V. CJ, 15 mai 1997, aff. C-250/95, Futura Participations et Singer, Rec., I, p. 2471, points 32 et 35. Néanmoins, la justification tirée de l'efficacité des contrôles fiscaux a été rejeté dans de très nombreux cas. Dans la plupart de ces cas, la Cour de justice s'est fondée sur l'existence de la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 visant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs. Selon la Cour, cette directive permet de fournir aux Etats les moyens suffisants en vue de l'obtention d'informations permettant un contrôle fiscal efficace. A titre d'exemples, v. CJ, « Schumacker », précité, point 45 ; 4 mars 2004, aff. 334/02, Commission c/ France, Rec., I, p.2229 ; 8 juillet 1999, aff. 254/97, Baxter, Rec., I, p. 4809, point 19. La Cour a attribué une portée très large à cette directive, *in* CJ, 4ème ch., 11 octobre 2007, aff. C-451/05, ELISA, Rec. I, p. 8251. Toutefois, la nécessité de garantir l'efficacité des systèmes fiscaux comme étant une raison impérieuse d'intérêt général justifiant les restrictions aux libertés de circulation a été admise dans l'arrêt CJ, 3ème ch., 14 septembre 2006, aff. C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Rec. 2006, I, p. 8203 avant de faire l'objet d'un rejet récemment dans un arrêt relatif à la fiscalité directe des entreprises, v. CJ, aff. C-377/07, 22 janvier 2009, Finanzamt Speyer-Germersheim contre STEKO Industriemontage GmbH, Rec. 2009, I, p. 299.

<sup>1398</sup> Cette justification a été exclue pour la première fois dans le premier arrêt rendu en matière de fiscalité directe, CJ, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, Rec. p. 273, point 25. La Cour a réitéré mais tout en nuancant sa position dans l'arrêt CJ, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, Imperial Chemical Industries, Rec., I, p. 4695, point 26 dans lequel elle précise que cette justification ne peut être admise que lorsque la législation fiscale litigieuse « a pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale ». Cette condition a été reprise dans l'arrêt CJ, 11 mars 2004, aff. C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Rec., I, p. 2409, point 50. Elle a également admis cette justification dans le cas où les « montages purement artificiels » auraient pour but « d'échapper à l'emprise de la législation fiscale », *in* CJ, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, Lankhorst Hohorst, Rec., I, p. 11779, point 37. La Cour a également précisé que cet objet spécifique devait être prouvé, et qu'ainsi il n'était pas susceptible de le faire reposer sur une présomption générale de fraude, v. également CJ, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, Imperial Chemical Industries, Rec., I, p. 4695, point 26 ; CJ, 11 mars 2004, aff. C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Rec., I, p. 2409, point 50. Pour une admission sous conditions, v. CJ, grande chambre, aff. C-196/04, 12 septembre 2006, « Cadbury Schweppes plc. et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue », Rec. 2006, I, p. 7995. ; CJ, gde ch., 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rec., 2007, I, p. 2107. Pour une admission récente de cette justification s'agissant du cas spécifique du transfert de bénéfices sous la forme d'avantages anormaux ou bénévoles par des sociétés résidentes vers des sociétés entretenant un lien d'interdépendance avec celles-ci et établies dans d'autres États membres, *in* CJ, 3<sup>e</sup> ch., 21 janvier 2010, aff. C-311/08, Société de Gestion Industrielle (SGI) contre État belge, Rec. 2010, I, p. 487.

<sup>1399</sup> Il a été reconnu pour la première fois dans l'arrêt CJ, grande chambre, 13 décembre 2005, aff. C-446/03,

systématiquement rejeté nombre de justifications étatiques telles les justifications tirées d'objectifs purement économiques comme la perte de recettes fiscales<sup>1400</sup> ou bien la prise en compte d'avantages fiscaux perçus par le non-résident dans son État d'origine venant en quelque sorte compenser certaines différenciations fiscales défavorables<sup>1401</sup>, ou bien encore les arguments tirés du défaut d'harmonisation européenne des législations fiscales<sup>1402</sup> ou de la situation économique ou financière de l'État membre ainsi que la promotion de l'économie d'un secteur<sup>1403</sup> ou la règle *de minimis*<sup>1404</sup>.

1042. Nous constatons un plus grand nombre de justifications faisant l'objet d'un rejet par la Cour que celles ayant fait l'objet d'une admission. De surcroît, au rejet de nombre de justifications étatiques comme étant non constitutives de raisons impérieuses d'intérêt général, vient s'ajouter l'appréciation très stricte par la Cour de « *la portée fiscale du principe de territorialité et des raisons d'intérêt général dont elle a reconnu le bien-fondé en sorte que l'impact de ces justifications sur le régime des libertés de circulation est demeuré limité* »<sup>1405</sup>. Même si la Cour admet un plus grand nombre de justifications, celle-ci se montre très

---

Marks et Spencer plc. c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), Rec. 2005, I, p. 10837. En ce sens, v. également CJ, 15 mai 2008, aff. C-414/06, Lidl Belgium GmbH and Co. KG c/ Finanzamt Heilbronn, Rec. 2008, I, p. 3601. Pour un développement, v. BERGERES M.-C., « Une limite à la liberté d'établissement : la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition », Droit fiscal, n°40, 4 octobre 2007, pp. 14-15 concluant qu'« *il est possible de considérer que la mise en œuvre d'un traitement cohérent et coordonné des pertes reste encore très largement hypothétique. Certes, les solutions progressent mais pourrait-on dire au coup par coup et les principes restent trop souvent dans les limbes. Plus que jamais, le droit communautaire avance à coup d'arrêts. Ceci explique en la matière son caractère pour le moins chaotique* » », spéc. p. 15. Cette justification tenant à la nécessité de sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres peut être admise dès lors, notamment, que le régime en cause vise à prévenir des 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. V. arrêts CJ, du 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, point 42; du 18 juillet 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 54; 8 nov. 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, point 58 ; ainsi que du 18 juin 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, point 66. Il résulte également de la jurisprudence de la Cour que, dès lors qu'un État membre a choisi de ne pas imposer les sociétés bénéficiaires établies sur son territoire à l'égard de ce type de revenus, il ne saurait invoquer la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres afin de justifier l'imposition des sociétés bénéficiaires établies dans un autre État membre, v. arrêts précités « Amurta », point 59, et « Aberdeen Property Fininvest Alpha », point 67 ; v. également plus récemment CJ 20 octobre 2011, aff. C-284/09, Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne, non encore publié au recueil, point 78. Pour une admission récente de cette justification, v. CJ, 3<sup>e</sup> ch., 21 janvier 2010, aff. C-311/08, Société de Gestion Industrielle (SGI) contre État belge, Rec. 2010, I, p. 487 ; et CJ, 25 février 2010, aff. C-337/08, X Holding BV, Rec. 2010, I, p. 1215.

<sup>1400</sup>Elle a toujours refusé d'admettre cet argument comme justifiant une restriction à l'exercice des libertés de circulation. Cela est conforme à son principe de jurisprudence constante selon lequel « *un objectif de nature purement économique ne peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général de nature à justifier une restriction à une liberté fondamentale garantie par le traité* ». Ce principe a notamment été rappelé dans l'arrêt CJ, « Verkooijen », précité point 48. Sur la réduction de recettes fiscales v. notamment CJ, « ICI », précité, point 29 ; « Saint-Gobain », précité, point 49 à 51 ; « Danner », précité, point 56 ; « Manninen », précité, point 49 ; « Bosal », précité, point 42 ; « Marks et Spencer », précité, point 44 ; 21 novembre 2002, C-436/00, « X et Y », Rec. I, p.10829, point 50 ; « Lankhorst-Hohorst », précité, point 36. Plus récemment, v. arrêts CJ, 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, point 59 ; CJ, aff. jointes C-436/08 et C-437/08 ; CJ, 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH (C-436/08) et Österreichische Salinen AG (C-437/08) contre Finanzamt Linz, non encore publié au recueil, point 126 ; CJ 20 octobre 2011, aff. C-284/09, Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne, non encore publié au recueil, point 83.

<sup>1401</sup>A titres d'exemples, v. CJ, 1986, « Commission c/ France », point 21 ; « Commerzbank », §19 ; « Aascher », §53 ; « Saint-Gobain », §54 ; « Verkooijen », §61, « Amid », §27 ; « De groot », §97 ; « Lenz », §41 à 43.

<sup>1402</sup>« Commission c/ France 1986 », point 24 ; « Bachmann », point 11.

<sup>1403</sup>Pour exemple, CJ plénière, 6 juin 2000, Verkooijen, aff. C-35/98, Droit fiscal 2000, n°42, comm.792.

<sup>1404</sup>CJCE, 15 février 2000, Commission contre France, aff. C-169/98 et aff. C-34/98, Droit fiscal 2000, n° 11, p. 469.

<sup>1405</sup>TALON J.-F., « La justification des entraves fiscales », Revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, p. 48.

restrictive dans leur appréciation<sup>1406</sup> et conclut, le plus souvent, à leur rejet. À titre d'illustration, le fait que la différence de traitement fiscal n'ait existé que pendant une période limitée dans le temps n'est pas en mesure de la justifier dès lors que cela n'empêche pas la production d'« effets importants » s'agissant de la restriction aux libertés de circulation applicables aux entreprises<sup>1407</sup>.

1043. Ce caractère très restrictif apparaît notamment au regard du contrôle de proportionnalité de la norme fiscale litigieuse. Le principe de proportionnalité est un principe général du droit de l'Union. Celui-ci est évoqué à l'article 5 TUE (ex. art. 5 TCE) régissant la délimitation de l'exercice des compétences attribuées à l'Union. Le principe de proportionnalité est défini à l'alinéa 4 de l'article 5 comme exigeant que « *le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités* »<sup>1408</sup>. Les traités témoignent de la nécessité d'une compétence de l'Union dont l'exercice doit être proportionnel aux objectifs à atteindre. Toutefois, l'exercice de la compétence de l'État membre n'est pas exonéré du respect de la condition de proportionnalité. La compétence fiscale en matière d'imposition directe des entreprises, pourtant réservée par principe aux États, le prouve. La Cour dans son appréciation de la conformité des systèmes nationaux de fiscalité directe aux libertés de circulation, procède au contrôle de la proportionnalité de la mesure fiscale litigieuse. Il est possible d'affirmer que la Cour de justice a étendu la condition de proportionnalité, en principe réservée à l'exercice des compétences de l'Union, à l'exercice de la compétence fiscale des États membres. Cette extension est fondamentale en ce qu'elle limite l'exercice de la compétence des États dans un domaine qui leur est en principe réservé. En principe, les États sont parfaitement libres de déterminer le niveau et les conditions nécessaires à la protection de l'intérêt général que nécessiterait la mise en œuvre de mesures fiscales déterminées à l'échelle nationale. Néanmoins, cette détermination se trouve circonscrite par le respect des dispositions du traité et notamment du principe général de proportionnalité.

1044. Cette ultime étape du raisonnement de la jurisprudence fiscale de la Cour est importante, car l'appréciation de la proportionnalité de la restriction fiscale étatique illustre l'admissibilité de sa justification, mais sans pour autant en garantir l'admission. Le contrôle de proportionnalité signe son admission si elle se trouve confirmée. En dépit en de la rareté de ce contrôle, justifiée par le rejet préalable systématique de nombre de justifications étatiques, il est très fréquent que celui-ci aboutisse également à une déclaration jurisprudentielle de non-proportionnalité. Le principe de proportionnalité recouvre deux aspects. D'une part, la preuve de la garantie de la réalisation de l'objectif poursuivi par la mesure fiscale litigieuse doit être établie. D'autre part, la preuve que cet objectif ne doit pas pouvoir être réalisé par des mesures fiscales moins restrictives doit être rapportée<sup>1409</sup>.

---

<sup>1406</sup>V. en ce sens, DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Droit fiscal*, 19 mars 2009, n° 12-13, pp. 10-16. V. également WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation? », *RJF*, 2/08, pp. 96-101.

<sup>1407</sup>Pour une illustration récente s'agissant de la fiscalité directe des entreprises appréciée au regard de la liberté de circulation des capitaux, v. CJ, aff. C-377/07, 22 janvier 2009, Finanzamt Speyer-Germersheim contre STEKO Industriemontage GmbH, *Rec.* 2009, I, p. 299.

<sup>1408</sup>Cette disposition précise ensuite que « *(l)es institutions de l'Union appliquent le principe de proportionnalité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité* ».

<sup>1409</sup>Certains auteurs ont précisé le champ de cette seconde condition en affirmant que celle-ci implique que « *(l)a mesure en cause ne peut dépasser le maximum qui consiste, dans l'absolu, à ne pas imposer plus de contrainte qu'il est nécessaire pour réaliser l'objectif visé. Tout en restant en-deçà, elle doit aussi respecter un plafond contextuel en ce sens que d'autres mesures moins contraignantes ne doivent pas permettre d'atteindre le même résultat* », GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », *Cahiers de droit européen*, n° 3-4,

1045. Le caractère très restrictif du contrôle de proportionnalité constitue une nouvelle illustration de la contrainte apportée à l'exercice de la compétence fiscale des États membres qui traduit une intégration négative de la fiscalité directe des entreprises. Les modalités du contrôle de proportionnalité accroissent la substance des obligations de ne pas faire imposées aux États. Le caractère très limité intervient particulièrement dans la charge de la preuve qui doit être rapportée par les États membres. Quant au contenu de la preuve, elle porte sur la garantie de la réalisation de l'objectif poursuivi par la mesure fiscale restrictive ainsi, que sur la preuve de l'impossibilité d'aboutir à la réalisation de cet objectif au travers d'autres moyens moins restrictifs<sup>1410</sup>. Cette double preuve est si difficile à rapporter qu'elle fournit le sentiment d'une « *présomption d'illicéité (qui) pèse sur la règle nationale entravante* »<sup>1411</sup>. En dépit du caractère simple de cette présomption, la preuve est négative, et de ce fait, elle est très difficile à rapporter pour les États membres incriminés. Cette présomption découle notamment du « *resserrement du contrôle de proportionnalité des justifications des restrictions fiscales* »<sup>1412</sup>.
1046. Ce positionnement de la Cour trouve sa justification dans le fait qu'elle axe son raisonnement en gardant à l'esprit l'objectif européen de la bonne réalisation du marché intérieur. Cela signifie que des objectifs strictement nationaux ne seront pas considérés par celle-ci comme justifiant des restrictions aux libertés de circulation fondant le bon fonctionnement du marché intérieur. Ce constat peut être fait s'agissant du contrôle de proportionnalité, mais aussi, plus spécifiquement, des solutions fiscales avancées et défendues par la Cour comme étant moins restrictives. Ce décalage entre la vision européeniste de la Cour et nationaliste des États, a pu provoquer la surprise de certains, et notamment du conseiller d'État Philippe Martin ayant relevé que « *(s)'agissant du contrôle de proportionnalité, la recherche par la CJCE de solutions potentiellement moins restrictives que la mesure fiscale incriminée a parfois conduit à suggérer des solutions dont le réalisme ne paraît pas certain au juge national qui imagine peut-être plus concrètement les obstacles juridiques à l'adoption de la solution suggérée* »<sup>1413</sup>. L'intégration fiscale négative est

---

2008, pp. 439.

<sup>1410</sup>V. notamment à titre d'illustrations, CJ, arrêt « Futura participations » 15 mai 97, C-250/95, §38 à 40 dans lequel l'argument de la proportionnalité a été décisif. V. également CJ, « Lasteyrie du Saillant » 9 mars 1999, précité ainsi que « Marks et Spencer » ou CJ, 4ème ch., 27 novembre 2008, aff. C-418/07, Société Papillon, Rec.2008, I, p. 8947. Pour des contre-exemples récents, v. CJ, 15 mai 2008, aff. C-414/06, Lidl Belgium GmbH and Co. KG c/ Finanzamt Heilbronn, Rec. 2008, I, p.3601 ou CJ, gde chambre, 18 juillet 2007, aff. C-231/05, Oy AA, Rec. 2007, I, p. 6373.

<sup>1411</sup>PERALDI-LENEUF F., « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des Communautés européennes », p.115 in « La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne », Vol. I ; Le cadre et les actions, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998, (ss. Dir.) Guillermin G. et Oberdoff H., Travaux de la CEDECE, Paris, La Documentation française, 2000, 440 pages. Selon l'auteur, « (l)'intérêt de la démarche jurisprudentielle est d'avoir imposé un renversement de la charge de la preuve qui reposait sur les opérateurs économiques vers les États membres. Une forme de présomption d'illicéité pèse sur la règle nationale entravante, sauf au gouvernement à démontrer qu'elle est nécessaire pour la préservation d'un intérêt général. La Cour de justice procède donc ici à un contrôle de proportionnalité de la mesure qui ne cherche en fait qu'à censurer l'arbitraire du juge national ». L'auteur ne traite pas du contrôle de proportionnalité sous l'angle fiscal, pour autant, il nous semble que le même raisonnement puisse être adapté au contentieux fiscal soumis à la Cour de justice.

<sup>1412</sup>DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », Droit fiscal, 19 mars 2009, n° 12-13. Le professeur Delaunay relève à juste titre que « (l)a Cour peut alors censurer la réglementation à l'un de ces deux stades : si elle ne permet pas de répondre à l'objectif visé ou si une mesure moins restrictive peut être mise en œuvre. Or, la jurisprudence actuelle ne semble ne privilégier, de façon discutable, que le second stade, n'examinant pas même le premier par préférence », p. 14.

<sup>1413</sup> Ce dernier précise que « (d)e manière plus générale, le juge national se demande pourquoi il serait impossible de faire une balance entre d'une part le caractère parfois très limité d'une restriction fiscale à une liberté de circulation et d'autre part les inconvénients éventuels de solutions alternatives, en apparence possibles et moins restrictives, mais potentiellement porteuses de coûts anormalement élevés pour les contribuables et la collectivité », in « La jurisprudence fiscale de la CJCE du point de vue du Conseil d'Etat (France) », Droit fiscal,

démontrée par le fait que la Cour va parfois jusqu'à formuler des propositions « législatives » à l'État membre mis en cause en vue de lui garantir la conformité de son dispositif fiscal à l'égard des libertés de circulation<sup>1414</sup>. Cependant, les modalités de la méthode du contrôle de proportionnalité tel qu'effectué par la Cour nous apparaissent encore plus entravante au regard de la compétence fiscale. Certains auteurs soulignent les risques de cette méthode d'appréciation jurisprudentielle de la proportionnalité qui vise à apprécier la « pertinence » de la mesure fiscale visée ce qui conduit à une transformation progressive du contrôle de légalité en un contrôle d'opportunité<sup>1415</sup>.

1047. Le seul « recours » permis aux États est d'aller dans le sens de l'arrêt de la Cour de deux manières possibles. Soit ils reformulent leur législation fiscale en envisageant la suppression de toute discrimination ou entrave à la libre circulation. Cela passera le plus souvent par une uniformisation du régime applicable aux résidents et non-résidents. L'autre « recours » serait la suppression pure et simple de la législation fiscale mise en cause.

1048. Selon nous, cette tendance de la Cour à aller vers un contrôle d'opportunité apparaît fondée en droit. L'opportunité est le premier critère de l'admission de la proportionnalité de la mesure fiscale litigieuse. Le contrôle de proportionnalité contient, en effet, une double exigence. La première exigence, qui nous intéresse plus particulièrement, est celle de la preuve par les États que la mesure restrictive est apte à réaliser l'objectif poursuivi. Or, cette exigence renvoie à l'efficacité de la mesure fiscale et, de fait, à l'opportunité de celle-ci afin de réaliser l'objectif poursuivi. En ce sens, le contrôle d'opportunité exercé par la Cour se trouve parfaitement justifié dans la mesure où celle-ci ne fait qu'apprécier si la mesure fiscale répond à la première condition du contrôle de proportionnalité.

1049. Le contrôle de proportionnalité qui intervient très rarement du fait du rejet presque systématique des justifications étatiques pour bien d'autres motifs constitue la dernière arme utilisée par la Cour en vue de la condamnation de nombre de mesures fiscales considérées comme restrictives au regard des libertés de circulation. Il est surprenant de constater que ce qui aurait dû être le dernier palier à franchir par les États en vue de l'admission de leurs dispositifs a été transformé par la Cour comme le dernier moyen en vue de condamner ceux-ci. Il est tout à fait compréhensible que certains auteurs craignent un passage du contrôle de légalité au contrôle d'opportunité dans la mesure où les rares cas d'appréciation par la Cour de la proportionnalité de la mesure fiscale ont le plus souvent abouti à la condamnation de la mesure fiscale litigieuse.

1050. Est-ce à dire que la Cour de justice dépasse le champ de ses compétences ? Il ne le semble pas. Pour nous, elle adapte son interprétation téléologique aux mesures fiscales nationales en tentant systématiquement d'en envisager les effets et la finalité. Cette interprétation est faite avec pour principal objectif la bonne réalisation du marché intérieur passant par l'absence de discriminations ou d'entraves fiscales aux libertés de circulation. C'est la réalisation de cet

---

19 mars 2009, n° 12-13, p. 9.

<sup>1414</sup>V. A titre d'exemples les propositions faites par la Cour de justice dans les arrêts « De lasteyrie du saillant », précité, point 54 ; CJ, 9 mars 1999, aff. C-212/97, Centros, Rec. 1999, I, p. 1459, point 37 ; « Bachmann », précité, points 24 et 25.

<sup>1415</sup> En ce sens, v. DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », Droit fiscal, 19 mars 2009, n° 12-13, p. 15 relevant que « (d)e façon croissante, le juge communautaire de la fiscalité directe est conduit à se prononcer sur la pertinence des mesures fiscales nationales. Son contrôle de légalité se transforme progressivement en un contrôle d'opportunité. Ce faisant, il existe un risque que la Cour de justice se dote d'un pouvoir de réformation a posteriori des dispositifs fiscaux nationaux au moyen duquel elle vient en quelque sorte rattraper par un contrôle d'opportunité ce qu'elle n'a pas obtenu au stade du contrôle de la légalité. Un tel contrôle affectant la compétence fiscale des États serait d'autant plus critiquable qu'il est insusceptible de recours ».

objectif strictement européen qui donne lieu à la spécificité de sa méthode et qui justifie un contrôle de la proportionnalité qui peut parfois sembler être un contrôle d'opportunité. Qui traite de l'opportunité, traite de la finalité<sup>1416</sup>. Il est indéniable que, dans tous les cas, les mesures fiscales litigieuses avaient pour principale finalité de préserver des intérêts nationaux, le plus souvent, au détriment des intérêts européens dont le bon fonctionnement du marché intérieur en est l'un des principaux. Aussi—était-il parfaitement prévisible qu'elles soient censurées par la Cour. Il est certain qu'il aurait été préférable en vue d'une préservation de la compétence fiscale des États, que ceux-ci acceptent une action concertée et collective en vue de la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale de l'Union. Il n'en est rien. Même s'il est certain que la méthode d'appréciation matérielle des dispositions non fiscales du traité, à laquelle s'ajoute une appréciation subjective des mesures fiscales nationales litigieuses, est susceptible de critiques en ce qu'elle dénote d'une sorte d'élargissement par la Cour de ses attributions. Toutefois, il ne s'agit que de la conséquence d'une carence du législateur européen en matière de fiscalité directe des entreprises. Cette déficience qui illustre une volonté des États de préserver leurs compétences fiscales a pour corollaire une perte de compétences. Cette carence a vu l'intégration fiscale négative de la Cour se substituer aux échecs répétés de l'intégration positive des États membres. Cette altération de la compétence fiscale des États repose notamment sur une évolution considérable de la méthode d'appréciation des restrictions fiscales étatiques. Cette évolution marque, selon nous, le passage d'un contrôle de légalité du droit de l'Union à un contrôle d'égalité des ressortissants européens dans le domaine fiscal.

1051. Cette évolution du contrôle de la Cour de justice relative à la déclinaison fiscale des libertés de circulation est également démontrée par son extension aux « situations purement internes ». Il s'agit de la troisième étape de notre démonstration reposant sur l'hypothèse des discriminations à rebours qui témoigne de l'imprécision inhérente à la distinction entre les

---

<sup>1416</sup>Sur le lien entre le contrôle d'opportunité et le contrôle de la finalité de la mesure fiscale litigieuse, v. DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Droit fiscal*, 19 mars 2009, n° 12-13, p. 16 selon lequel « (l) e risque d'opportunité nous semble toutefois ne pas devoir être exagéré dans la mesure où la démarche de la Cour semble être somme toute assez mesurée. Elle paraît proche de celle du droit public français en matière de sauvegarde des libertés. Une analogie établie avec le contrôle d'adéquation exercé par le juge administratif français sur la légalité d'une mesure de police administrative portant atteinte à une liberté fondamentale est de nature à rassurer sur la nature du contrôle exercé. (...) Le contrôle de la proportionnalité qu'elle opère constitue au surplus un moyen pour la Cour de protéger efficacement les libertés communautaires de circulation. Certains auteurs préconisent d'aller plus loin en imaginant un mécanisme de *ruling* qui permettrait aux Etats de concevoir un système fiscal national avec une plus grande assurance de conformité avec le droit communautaire ». Pour un avis contraire s'agissant de l'hypothèse du « *ruling* », v. WATHELET M., « Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ? Panorama de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », *RJF*, 07/2005, p. 482 selon lequel « (c)ette solution ne convainc pas dans la mesure où elle conduirait à confier davantage encore de compétence à la Cour de justice, indépendamment du fait que l'Etat membre est en principe auteur et non pas destinataire d'un *ruling*. Pour dissiper le risque d'opportunité dans le contrôle du juge communautaire en matière d'examen de la proportionnalité des justifications aux restrictions en cause, il paraît plus sage de faire le pari d'un contrôle de proportionnalité assis sur la finalité de la mesure litigieuse » en ce sens « (i)l apparaît ainsi clairement que le contrôle de proportionnalité a pour fondement un examen de la finalité de la mesure ». V. également TALON J.-F., « La justification des entraves fiscales », *Revue des affaires européennes*, 2007/2008, n° 1, p. 56 relevant que « ce contrôle, qui repose sur des éléments objectifs, consiste essentiellement à rapprocher les effets produits par la mesure litigieuse du but qu'elle est censée poursuivre ». V. également, MIGNON E., « L'apport des juridictions communautaire et européenne au droit fiscal français », *LPA*, n° 97, 15 mai 2002, p. 65 selon laquelle « (c) e contrôle de proportionnalité est beaucoup plus strict que celui qu'exerce la France sur les atteintes au principe d'égalité justifiées par un motif d'intérêt général qui ne relève que du contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation ». Dans le même sens, v. MARTIN P., « La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestations de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne », *Droit fiscal*, n° 44, 2000, pp. 1444-1448 relevant que « dans le degré de précision, la Cour va au-delà de la motivation des décisions du juge français ».

situations européennes protégées et les situations « purement internes » censées être ignorées<sup>1417</sup>.

1052. Sont en principe exclues de la prohibition des restrictions aux libres circulations, celles effectuées avec des États tiers<sup>1418</sup> et celles effectuées au sein du territoire national d'un État membre. Le principe paraît clair. Les libertés de circulation ne prohibent pas les discriminations « à rebours »<sup>1419</sup> et excluent les situations « purement internes »<sup>1420</sup>. Néanmoins, il est très difficile de déterminer précisément le seuil à partir duquel la situation visée passera du statut de « situation purement interne », non visée par la protection européenne à une situation comportant un élément d'extranéité permettant sa requalification en situation européenne, et protégée par les dispositions du traité afférentes aux libertés de circulation. Certains auteurs ont relevé trois types de situations considérées comme interne et non régies par le droit de l'Union que sont : les discriminations à rebours comme étant « *la situation du contribuable national sédentaire qui se plaint d'un traitement moins favorable que celui réservé aux ressortissants des autres États membres* » ; les situations « purement internes » que sont soit « *(les) situation(s) où le seul élément d'extranéité n'est pas de nature économique* » ; et « *les cas dans lesquels le lien avec l'une des quatre grandes libertés de circulation est tenu* »<sup>1421</sup>.

1053. Les discriminations à rebours constituent-elles une véritable exception au principe de la prohibition des discriminations fiscales à raison de la nationalité ? Les discriminations à rebours peuvent être définies comme désignant « *la situation d'un État membre traitant de façon plus défavorable ses ressortissants que les étrangers (ou les non-résidents), en prévoyant, par exemple, des taux plus élevés pour leurs nationaux (ou résidents) ou en offrant des avantages aux non-résidents qu'il refuse à ses ressortissants* »<sup>1422</sup>. Le problème de l'existence d'une véritable discrimination fiscale est posé. Il nous faut rappeler que la prohibition des discriminations au même titre que le droit général de l'Union repose principalement sur le critère d'extranéité<sup>1423</sup> imposant que la comparabilité des situations mises en cause s'effectue sur plus d'un État membre. Or, les discriminations à rebours

---

<sup>1417</sup> Certains auteurs relèvent à juste titre qu' « (à) la différence des actions et politiques de la Communauté qui tendent à instaurer une réglementation commune ou à harmoniser les règles nationales existantes, les règles de libre circulation ne sont a priori pas applicables aux situations purement internes, c'est-à-dire celles qui ne présentent pas de point de rattachement suffisant avec les échanges entre États membres. Elles ne paraissent pas davantage exiger un traitement uniforme des situations sur le territoire de chaque État membre et ainsi faire obstacle aux discriminations à rebours », v. PICOD F., « Libre circulation et situation interne », Revue des affaires européennes, n° 1, 2003/2004, p. 48. Cette affirmation n'empêche pas le constat selon lequel « (...) l'exercice d'un flux ou d'un échange quelconque entre États membres peut suffire à permettre l'application d'une règle de libre circulation », idem, p. 50.

<sup>1418</sup> Sauf exception de la libre circulation des capitaux. Il est prévu à l'article 63 TFUE (ex. art. 56 TCE) que celle-ci est applicable aux échanges entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers.

<sup>1419</sup> CJ, 8 décembre 1987, aff. 20/87, Gauchard, Rec. p. 4879.

<sup>1420</sup> CJ, 26 janvier 1993, aff. C-112/91, Hans Werner, Rec. I, p. 429.

<sup>1421</sup> MIGNON E., « L'apport des juridictions communautaire et européenne au droit fiscal français », LPA, n° 97, 15 mai 2002, pp. 64-65.

<sup>1422</sup> CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 151. V. également la définition donnée par le professeur Lenaerts K. selon lequel la caractérisation de la discrimination à rebours apparaît « *lorsque les États membres traitent leurs propres ressortissants ou des situations nationales d'une manière moins favorable que les ressortissants d'autres États membres ou que des situations qui trouvent leur origine dans d'autres États membres* », in « L'égalité en droit communautaire - Un principe unique aux apparences multiples », Cahiers de droit européen, 1991, n° 1/2, p. 17.

<sup>1423</sup> V. GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe - De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », R.T.D.E., janv.-mars 2005, 41 (1), p. 67, l'auteur rappelle que « (...) la discrimination « à rebours » - à savoir la possibilité pour les ressortissants communautaires d'invoquer le droit communautaire à l'encontre de leur propre État - est admise dans la jurisprudence communautaire, à condition qu'un élément d'extranéité soit présent ».

désignent un désavantage, dans notre cas fiscal, aux dépens d'entreprises se trouvant dans une situation purement interne et ne pouvant dès lors bénéficier des avantages issus du droit de l'Union. Ces dernières n'exercent, en effet, aucune des libertés de circulation. Les discriminations à rebours visent, par nature, un désavantage fiscal prévu par la législation fiscale nationale à l'égard de ses propres ressortissants. En conséquence, elles constituent des situations « purement internes », qui les excluent en principe du champ d'application du droit de l'Union qui nécessite une mise en œuvre effective des libertés de circulation européennes dans plus d'un État membre.

1054. Toutefois, comme l'a très justement relevé le professeur Picod : « *(d)es opérateurs nationaux ont fait observer que l'application faite à leur égard d'une réglementation nationale que d'autres opérateurs étaient en mesure de contester sur le fondement des libertés de circulation provoquait une discrimination à leur encontre peu compatible avec l'idée de marché commun ou de marché intérieur. Ces opérateurs se prétendent ainsi victimes de discriminations à rebours* »<sup>1424</sup>. La discrimination à rebours relève ainsi de la différence de traitement en termes de protection juridique. Dans un cas, celui de l'utilisation effective des libertés de circulation, le contribuable se voit protégé par les dispositions du droit de l'Union. Dans d'autres hypothèses, le contribuable en est exclu dans la mesure où il est considéré comme n'entrant pas dans le champ d'application du droit de l'Union.

1055. Il est également possible de défendre la thèse selon laquelle en dépit de l'inapplication du droit de l'Union relatif aux libertés de circulation s'agissant des situations purement internes « *(c)ette logique peut toutefois être infléchie à condition de dépasser la lettre du traité et de faire prévaloir l'esprit et le cœur* »<sup>1425</sup>. Privilégier « *le cœur* » semble pertinent, mais il n'est pas sûr que nous puissions nous en prévaloir juridiquement. Quant à « *l'esprit* », il renvoie quelque peu à la méthode d'interprétation téléologique de la Cour, et en ce sens, il n'est pas certain que les discriminations à rebours de nature fiscale ne puissent un jour faire l'objet de condamnations par la Cour de justice qui les estimerait contraires à l'esprit et à la finalité du traité.

1056. Au demeurant, la Cour a étendu la prohibition des restrictions aux libertés de circulation aux entraves fiscales non discriminatoires, n'est-il pas possible d'envisager une telle extension prétorienne aux discriminations à rebours ? Nous retrouvons un même élément au sein des deux situations envisagées, qui est : l'absence de véritable discrimination au sens terminologique du terme. Les deux cas se caractérisent par l'appréhension par l'Union du lien existant entre le contribuable et l'État membre. Dans le premier cas, ce dernier est freiné au regard de la liberté qu'il détient de quitter son territoire d'origine. Dans le second cas, le contribuable choisit de se maintenir sur le territoire de l'État d'origine, mais se trouve désavantagé fiscalement par rapport aux ressortissants d'autres États membres qui viendraient s'y établir.

1057. À cela s'ajoute le fait que les deux situations illustrent une même attitude des États tendant à un seul et même objectif : celui d'augmenter leurs recettes fiscales. Celui-ci s'illustre soit, par la volonté de maintenir les contribuables sur le territoire national, soit par la volonté d'attirer les investisseurs d'autres États membres en leur offrant notamment des avantages fiscaux. La réalité est que ces deux situations sont significatives d'une attitude concurrentielle de l'État d'un point de vue fiscal, et surtout, cette attitude étatique dénote d'une perturbation effective des règles de concurrence sur lesquelles reposent notamment le marché intérieur. En cela, la Cour de justice peut condamner les discriminations à rebours en ce qu'elles sont

---

<sup>1424</sup>PICOD F., « Libre circulation et situation interne », Revue des affaires européennes, n° 1, 2003/2004, p. 51.

<sup>1425</sup>PICOD F., idem, p. 51.

susceptibles de porter une atteinte indirecte au bon fonctionnement du marché intérieur. De surcroît, les discriminations s'exerçant dans un cadre strictement national pourront toujours, le cas échéant être condamnées sur le fondement de la prohibition des aides d'États ou du Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises si les conditions sont remplies<sup>1426</sup>.

1058. Au-delà de l'utilisation de ces fondements, deux moyens sont susceptibles d'aboutir à une extension du champ d'application du droit de l'Union aux discriminations à rebours<sup>1427</sup>. Il s'agit, d'une part, de la mise en œuvre d'une plus grande souplesse entre la situation visée et la liberté de circulation protégée et, d'autre part, du recours à la notion de citoyenneté afin d'étendre la possibilité de revendiquer le principe général de non-discrimination. Ces deux moyens permettent ainsi de prohiber et de sanctionner les différences de traitement strictement interne qui auraient pour effet de décourager un ressortissant européen d'user de son droit à la libre circulation.

1059. Le principe posé par la Cour de justice, s'agissant des discriminations à rebours, induit deux éléments. Le premier est que « *si les États membres devaient s'abstenir de créer des barrières et des entraves, cela valait pour les transactions transfrontalières, mais qu'à l'intérieur de ses frontières, chaque État membre était libre de créer des entraves, fussent-elles contraires aux règles du jeu posées par le traité* »<sup>1428</sup>. Le deuxième élément est que la cour les considère encore comme une exception au principe général de l'interdiction des discriminations à raison de la nationalité en admettant leur validité<sup>1429</sup> ce qui permet d'éviter que le principe de non-discrimination deviennent une « *clause d'égalité généralisée* »<sup>1430</sup>. Toutefois, ces éléments ne l'ont pas empêché d'atténuer cette conception restrictive du champ des libertés de circulation dans un arrêt rendu en 1994 dans lequel la Cour de justice a tempéré la conception restrictive à l'égard du champ d'application des libertés de circulation s'agissant de l'octroi de mer perçu dans les DOM-TOM en considérant que « *le principe de libre circulation joue pour les flux transnationaux, mais joue implicitement a fortiori pour les flux nationaux* »<sup>1431</sup>. Il n'est pas certain que la compétence fiscale des États membres continue indéfiniment à faire l'objet de la protection permise par les discriminations à rebours. La Cour a étendu la prohibition aux entraves non discriminatoires. Ainsi, le risque existe qu'elle poursuive son œuvre s'agissant des discriminations à rebours.

1060. L'atteinte portée à l'exercice de la compétence fiscale des États est visible dans les dispositions générales du traité. En effet, le traité sur la Communauté européenne a prévu nombre de dispositions susceptibles d'interférer sur l'exercice du pouvoir de taxation des États. Les modifications apportées par le traité de Lisbonne ont donné lieu au maintien de ces dispositions. Nous avons traité de l'intégration négative des fiscalités directes au regard des dispositions relatives aux libertés de circulation permettant un bon fonctionnement du marché intérieur. Cependant, celles-ci ne sont pas les seules susceptibles d'altérer la compétence

---

<sup>1426</sup>En ce sens, v. MAITROT DE LA MOTTE A., « Les entraves fiscales « à l'entrée » et le principe communautaire de non-discrimination », revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, p. 33.

<sup>1427</sup> En ce sens, v. DUBOUT E., L'article 13 du traité CE-La clause communautaire de lutte contre les discriminations, Bruxelles, Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, 2006, p. 216.

<sup>1428</sup>MERCIER J.-Y., « Heurts de textes et conflit de doctrine : le droit communautaire ronge peu à peu les nationalismes fiscaux », Revue des affaires européennes, 1995, n° 2, p. 65.

<sup>1429</sup>CJ, 8 décembre 1987, aff. 20/87, Ministère public c/ André Gauchard, Rec. I, p. 4879 sur la liberté d'établissement, point 12, la Cour a considéré que « (l)absence de tout élément sortant d'un cadre purement national dans une espèce déterminée a ainsi pour effet, en matière de liberté d'établissement tout comme dans les autres secteurs, que les dispositions du droit communautaire ne sont pas applicables à une telle situation ».

<sup>1430</sup>MARTIN P., « La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestations de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne », Droit fiscal, n° 44, 2000, p. 1446.

<sup>1431</sup>CJ, 9 août 1994.

fiscale étatique. Deux moyens d'action prévus au traité peuvent être envisagés comme étant susceptibles de justifier un rapprochement des fiscalités directes nationales. Il s'agit du célèbre article 115 TFUE (ex. art. 94 TCE) prévoyant la possibilité pour le Conseil d'arrêter des directives à l'unanimité en vue d'un rapprochement des dispositions législatives réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Nous retrouvons également les articles 116 et 117 TFUE (ex. art. 96 et 97 TCE) prévoyant la possibilité pour la Commission ou pour le Conseil de réglementer à la majorité qualifiée, certaines disparités entre ces dispositions nationales qui peuvent fausser les conditions de concurrence sur le marché intérieur. Le lien commun entre ces dispositions est double. D'une part, nous distinguons dans chacune d'entre elles l'objectif d'un marché intérieur fonctionnement parfaitement. D'autre part, il nous apparaît que ces dispositions peuvent chacune justifier une action législative de l'Union en matière de fiscalité directe des entreprises. Cet aspect de la fiscalité est susceptible de porter atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur. Ainsi, cette atteinte justifie une action de l'Union européenne. En ce sens, ces dispositions expliquent qu'une atteinte soit portée à l'exercice de la compétence fiscale des États membres qui ne respecteraient pas l'objectif de l'établissement et du bon fonctionnement d'un marché intérieur intégré.

1061. À ces dispositions s'ajoutent celles visant les distorsions provenant des aides d'État. Nous retrouvons ces dernières au traité. Il s'agit des articles 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) à 109 TFUE (ex. art. 89 TCE). Celles-ci visent à empêcher que les aides accordées par les États faussent ou menacent de fausser la concurrence sur le marché intérieur. L'objectif du bon fonctionnement du marché intérieur est palpable. L'intégration européenne des fiscalités directes sera renforcée à travers ces dispositions du traité interprétées en référence aux finalités générales de celui-ci. Ainsi, « *dans l'optique néo-libérale du Traité de Rome, qui réserve une place prééminente au principe de libre concurrence, toute interférence des pouvoirs publics dans le fonctionnement du marché est appréhendée négativement* »<sup>1432</sup>. Cette appréhension négative se trouve parfaitement justifiée au regard de l'esprit entourant les aides publiques « *caractéristiques d'un État libéral qui ne veut ou ne peut pas imposer autoritairement des solutions, mais qui tente d'inciter* »<sup>1433</sup> les opérateurs économiques à tenir certains comportements susceptibles d'être vus comme anticoncurrentiels.

1062. La réalisation de cet objectif explique que les aides publiques se trouvent soumises à une procédure de notification obligatoire à la Commission. Au même titre que les précédentes, ces dispositions, en dépit de l'absence de référence expresse au domaine fiscal, intègrent par extension ce domaine spécifique de manière à soumettre l'exercice de la compétence fiscale étatique aux règles de bon fonctionnement du marché intérieur. Cette intégration est permise par la formulation très générale de l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) visant les aides « *sous quelque forme que ce soit* ». Ces dispositions s'inscrivent également dans l'objectif d'un achèvement du marché intérieur. Cette réalisation passe non seulement par le plein exercice des libertés fondamentales, mais également par la suppression des distorsions de concurrence. Les distorsions fiscales de concurrence sont sanctionnées au travers de la prohibition des aides d'État à caractère fiscal qui visent également à lutter contre la concurrence fiscale dommageable<sup>1434</sup>.

---

<sup>1432</sup>KEPPENNE J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 66, Février 2000, p. 26.

<sup>1433</sup>CHEROT J.Y., Les aides d'Etat dans les Communautés européennes, Economica, 1998, *in* introduction.

<sup>1434</sup>v. Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, SEC (1998) 1800 final du 11 novembre 1998, JO n° C384 du 10 décembre 1998, pp. 3-9. La Commission européenne annonce dès le premier paragraphe que « (l)es dispositions du traité en matière d'aides d'Etat avec leur mécanisme propre, contribueront également de leur côté à l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable ».

## Conclusion Chapitre premier

1063. Les libertés de circulation font partie des dispositions générales du traité qui fondent le marché intérieur. Elles n'ont pas un objet expressément fiscal. La libre circulation constitue un droit fondamental garanti aux citoyens de l'Union européenne sur le marché intérieur défini comme 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 traité.

1064. Ce droit fondamental est susceptible d'être remis en cause par l'édiction de mesures fiscales nationales empêchant son plein exercice. Or, le marché intérieur intégré apparaît comme nécessitant une intégration européenne de nombreux aspects des fiscalités directes nationales, et plus spécifiquement des fiscalités directes applicables aux entreprises. Celles-ci sont en mesure de provoquer des restrictions fiscales au bon fonctionnement du marché intérieur ainsi que des distorsions fiscales de concurrence. Le développement de l'activité économique doit pouvoir s'y effectuer dans des conditions de libre concurrence, inaltérée et sans distorsions de quelque nature qu'elles soient. Nous y retrouvons la volonté d'une libre circulation des opérateurs économiques sur le marché qui doit s'effectuer sans obstacle fiscal dans des conditions fiscales de concurrence qui doivent être égales à tous. Cette liberté est revendiquée par les contribuables qui sont à l'origine des multiples contestations des impositions nationales devant leur juge national qui procède à la formulation de questions préjudicielles devant la Cour de justice.

1065. Les entreprises sont directement visées par ce droit fondamental notamment au moyen de la liberté d'établissement qui requiert une interdiction des restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre ainsi que la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre (art. 49 § 1 TFUE, ex. art. 43 §1 TCE). La liberté d'établissement comporte ainsi l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés (art. (art. 49 §2 TFUE, ex. art. 43 §2 TCE) au sens de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif (art. 54 §2 TFUE, ex. art. 48 §2 TCE). Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union sont assimilées, pour l'application de ces dispositions, aux personnes physiques ressortissantes des États membres (art. 54 §1 TFUE, ex. art. 48 §1 TCE).

1066. Les restrictions prohibées renvoient au principe d'égalité de traitement. Ce principe est le corollaire des libertés de circulation. Ce principe général du droit de l'Union a fait l'objet d'une extension au domaine fiscal. Le principe d'égalité de traitement vise les discriminations directes ou « ostensibles » fondées sur la nationalité ainsi que « toutes formes dissimulées de discrimination » ou « indirectes » qui reposent sur d'autres critères laissés à la libre appréciation du juge de l'Union. Cette extension permet d'atteindre de nombreux dispositifs fiscaux applicables aux entreprises souhaitant profiter de leur liberté de circulation. Le champ de ces contraintes s'est accru par l'extension prétorienne du principe d'égalité de traitement aux entraves fiscales non discriminatoires. La jurisprudence fiscale de la Cour a ainsi permis de proscrire les discriminations fiscales directes ou indirectes à l'entrée comme les entraves fiscales à la sortie. Le principe d'égalité de traitement comprenant en son sein ces deux aspects a été étendu par le juge de l'Union au domaine fiscal. Par conséquent, le principe

d'égalité de traitement qui a pour vocation première d'assurer l'unité du marché intérieur promeut la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne d'origine prétorienne. Ce principe devient un élément révélateur des contraintes européennes exercées sur l'exercice de la compétence fiscale étatique. Toutefois, il s'agit de principes ayant été appliqués dans d'autres domaines juridiques. Aucun motif ne justifierait une exonération de la fiscalité directe des entreprises.

1067. En conséquence, les libertés de circulation aidées du principe d'égalité de traitement comme appréhendées par la Cour de Luxembourg, dans sa jurisprudence fiscale, constituent un véritable fondement juridique de l'intégration fiscale négative imposée aux États membres. Cela alors même que le marché intérieur relève des compétences partagées des États membres et de l'Union (art. 4 TFUE). Son bon fonctionnement nécessite, néanmoins, l'absence de restrictions fiscales nationales aux libres circulations. La fiscalité directe des entreprises relève de la compétence exclusive des États, mais dès lors qu'elle est parfaitement susceptible d'interférer sur le bon fonctionnement du marché intérieur, celle-ci nécessite une prise en compte des institutions européennes et, plus spécifiquement, de jurisprudence fiscale de la Cour de justice.

1068. Ce paradoxe explique la déclinaison fiscale des libertés de circulation telle qu'elle a été mise en œuvre par le Cour de justice. L'attribution d'une portée fiscale à ces dispositions générales du traité se justifie au regard des manifestations effectives de la fiscalité directe des entreprises sur le bon fonctionnement du marché intérieur au travers de restrictions fiscales aux libertés de circulations. De surcroît, les restrictions fiscales émanant de la fiscalité directe des entreprises n'ont pas fait l'objet d'une législation suffisante par le Conseil en vue de pallier les effets de celles-ci. L'intégration fiscale positive est restée minimale principalement en raison du protectionnisme accru de la part des États s'agissant de leurs compétences dans ce domaine. De ce fait, en dépit de l'absence de dispositions spécifiques à la fiscalité directe des entreprises, celle-ci est bien présente au traité, par référence aux dispositions générales afférentes à la réalisation et au bon fonctionnement du marché intérieur ainsi qu'à la mise en œuvre d'une Union économique et monétaire. La nécessaire réalisation des objectifs de l'organisation européenne a une incidence certaine sur l'exercice de la compétence fiscale étatique qui s'en trouve ainsi limitée et soumise au respect du droit de l'Union.

1069. Un parallélisme évident s'exprime entre l'évolution des modalités de l'intégration fiscale négative permise par une appréciation extensive des dispositions générales du traité et l'évolution intégrative économique du marché intérieur. Le marché intérieur intégré devient ainsi un révélateur des disparités existantes entre les systèmes de fiscalité directe nationale. Il constitue également un remède à ces disparités au moyen d'une « homogénéisation fiscale » mise en œuvre de manière prétorienne par le juge de Luxembourg grâce à l'interprétation téléologique des libertés de circulation combinées au principe d'égalité de traitement conformément à son rôle d'interprète des dispositions du traité.

1070. De cette interprétation découle une mise en conformité progressive des vingt-sept systèmes fiscaux nationaux avec les règles du marché intérieur ce qui conduit à leur rapprochement effectif. La fiscalité directe des entreprises dans l'Union apparaît ainsi comme un dispositif complémentaire des politiques et objectifs européens, et plus spécifiquement, des libertés économiques. La jurisprudence fiscale de la Cour de justice révèle parfois des incohérences au regard notamment de la confusion terminologique naissant de l'utilisation de ces différentes notions. De surcroît, elle adopte une conception matérielle des dispositions du traité appréhendées du point de vue de leurs effets pratiques, ce qui étend, le contrôle de la Cour à l'exercice du pouvoir de taxation des États. Ce contrôle est également démontré par le caractère très extensif de l'appréciation de la Cour s'agissant des restrictions fiscales qui s'oppose très nettement à une appréciation très restrictive des justifications étatiques à de

telles restrictions.

1071. Cependant, il est indéniable qu'en dépit d'une appréciation extensive, celle-ci se trouve parfaitement justifiée juridiquement et d'une grande efficacité à contourner les multiples obstacles inhérents à la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne qui serait acceptée par les États. Les libertés fondamentales ne sont plus uniquement économiques et vouées à une Union strictement économique. L'attribution d'une portée fiscale à celles-ci autorise l'affirmation selon laquelle elles participent désormais à la mise en œuvre d'une Union fiscale définie comme étant une homogénéisation à l'échelle européenne des dispositifs des systèmes fiscaux nationaux ayant une incidence sur les objectifs et politiques de l'organisation européenne.

## Chapitre second : L'encadrement des aides d'Etat à caractère fiscal

1072. De nombreuses politiques européennes sont susceptibles de restreindre la compétence fiscale des États. Les plus souvent citées sont la politique de l'environnement ou celle des transports<sup>1435</sup>. Une troisième politique détient une importance fondamentale au regard de l'exercice de la compétence fiscale des États membres : il s'agit de la politique de la concurrence au sein du marché intérieur.
1073. Les aides d'États sont à lier principalement au droit de la concurrence régi pour partie par le droit de l'Union. Néanmoins, le principe de l'incompatibilité des aides publiques avec le droit communautaire intègre les aides fiscales susceptibles de provoquer des distorsions fiscales de concurrence. Aussi en dépit du caractère concurrentiel de la prohibition, le droit fiscal et plus spécifiquement la compétence fiscale des États membres se trouvent affectés par cette prohibition.
1074. La prohibition des aides d'État à caractère fiscal est partie intégrante de l'objectif général et fondamental du bon fonctionnement et de l'achèvement du marché intérieur. Il se réalise par deux éléments : la suppression des distorsions fiscales de concurrence susceptibles de compromettre cet objectif, et la lutte contre la concurrence fiscale dommageable permise par le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises adopté le 1er décembre 1997.
1075. Nous partons du postulat, largement admis, par les institutions européennes que toute aide d'État, qu'elle réponde ou pas aux conditions de licéité, entraîne nécessairement un empiétement sur le libre jeu de la concurrence. Malgré tout, les dispositions du traité témoignent d'une certaine préservation de la compétence des États en matière de politique économique. Cette protection est démontrée par le fait que les dispositions du traité formulent un principe d'incompatibilité des aides d'État avec le marché intérieur, mais sans pour autant les soumettre à une interdiction générale et absolue. Par ailleurs, ce principe est tempéré par l'énumération de dérogations à l'incompatibilité des aides qu'elles soient autorisées de plein droit<sup>1436</sup> ou sous conditions<sup>1437</sup>. La Commission a elle-même étendu la possibilité, pour les États, d'accorder des aides d'États dans des secteurs étendus<sup>1438</sup>.
1076. Nous ne prétendons pas à une étude exhaustive de la problématique de l'incompatibilité des aides publiques dans le droit de l'Union. Toutefois, nous allons analyser la notion d'aide fiscale, ainsi que son régime applicable. Cela, afin d'en faire ressortir ses incidences en termes d'intégration des fiscalités directes nationales liées à l'entreprise. Nous souhaitons analyser,

---

<sup>1435</sup>V. par exemple, BERLIN D., « Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », Jurisclasseur Europe, Fasc. 1610, 3, 2005, § 99 à 102.

<sup>1436</sup>Les aides autorisées de plein droit sont prévues à l'article 107 §2 TFUE (ex. art. 87§2 TCE) selon lequel « (s)ont 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 ».

<sup>1437</sup>Les aides compatibles avec le marché intérieur sous certaines conditions sont prévues à l'article 107§3 TFUE (ex. art. 87 §3 TCE). Sont visées : « a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions (...) ; 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 Etat membre ; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques (...) ; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine (...) ; e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil, sur proposition de la Commission »

<sup>1438</sup>V. Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Doc. Com (2004), 434 du 9 février 200, §§43 à 50.

plus spécifiquement, l'incidence de la réglementation des aides d'État à caractère fiscal sur l'exercice de la compétence fiscale des États membres dès lors que leur soumission éventuelle au contrôle de la Commission « *limite fortement la marge de manœuvre de l'État membre concerné en ce qui concerne tant la procédure de mise en œuvre de la mesure que la détermination de ses modalités* »<sup>1439</sup>.

1077. Nous allons démontrer de quelle manière il est très aisé d'intégrer les dispositifs fiscaux nationaux dans le champ de la réglementation ainsi que de la prohibition des aides d'État. Les règles de libre concurrence sont intégratives des fiscalités directes des entreprises. En encadrant les aides publiques à caractère fiscal, les institutions européennes sont également amenées à contrôler indirectement les systèmes fiscaux nationaux. L'exercice de la compétence fiscale étatique est ainsi appréhendé comme étant susceptible de provoquer des distorsions de concurrence au sein du marché unique.

1078. Nous posons la question de savoir de quelle manière les dispositions relatives aux aides d'État sont-elles susceptibles de participer à l'intégration fiscale imposée ? Cela, alors même qu'il s'agit de dispositions non expressément fiscales visant uniquement à régir les règles de bonne concurrence sur le marché intérieur. L'encadrement des aides d'État à caractère fiscal constitue un moyen de la mise en œuvre de l'intégration fiscale négative. Aussi allons-nous aborder l'intégration fiscale imposée sous l'angle des fondements juridiques et prétoriens de l'intégration européenne des aides d'État sous forme fiscale (section I) avant d'en traiter sous l'angle du contrôle des critères constitutifs de ces aides tel qu'effectué par la Commission européenne (section II).

## **Section I : Un encadrement permis par une extension de la réglementation générale des aides d'État au domaine fiscal**

1079. Cette extension a été provoquée à la fois par le caractère malléable de la notion d'aide d'État fiscale (I) et par l'adoption par la Commission d'une conception matérielle et fonctionnelle de cette notion (II).

### **I/Le caractère flou de la notion d'aide d'État fiscale**

1080. Le flou inhérent à cette notion est dû à l'absence de définition claire dans les traités (A) ce qui « autorise » l'extension de la notion d'aide d'État à celles de nature fiscale (B).

#### **A) Une notion non clairement définie par les traités**

1081. Les aides accordées par les États sont prévues aux articles 107 à 109 TFUE (ex. art. 87 à 89 TCE). Elles sont insérées dans la troisième partie du Traité visant « Les politiques et actions internes de l'Union » dans le Titre VII portant sur « Les règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations ». Nous les retrouvons plus

---

<sup>1439</sup>KEPPENNE J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 66, Février 2000, p. 26.

spécifiquement dans le chapitre 1 visant « les règles de concurrence ». Leur emplacement nous apprend que l'esprit de la prohibition des aides publiques est de permettre un bon fonctionnement du marché intérieur sans distorsions de concurrence qui auraient notamment pour objectif de favoriser certaines entreprises ou certaines productions. Cet emplacement démontre également que les rédacteurs du traité ont souhaité en quelque sorte préserver les compétences des États en matière de politique économique dès lors que les aides étatiques constituent un « *instrument privilégié de la politique économique des États* »<sup>1440</sup>. Le chapitre premier traite dans sa première section des « règles applicables aux entreprises ».

1082. Y figurent notamment les articles 101 et 102 TFUE (ex. art. 81 et 82 TCE)<sup>1441</sup>, qui prévoient l'incompatibilité, mais surtout la prohibition expresse des accords entre entreprises ou des décisions d'associations d'entreprises ainsi que toutes les pratiques concertées susceptibles d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence sur le marché intérieur. Ces dispositions vont jusqu'à énumérer le type de comportements d'entreprises susceptibles d'entrer dans le champ de la prohibition. Ces comportements que ce soient des ententes ou des abus de position dominante pour les plus connus sont susceptibles d'affecter le jeu de la libre concurrence. Les comportements des États membres au moyen des aides publiques sont également en mesure de fausser le jeu de la concurrence sur le marché intérieur. Cependant, l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) est beaucoup plus souple dans sa rédaction. Cette disposition se cantonne à une simple déclaration d'incompatibilité tempérée par l'énumération de plusieurs dérogations<sup>1442</sup>. Les effets de ces comportements néfastes sont ainsi similaires, mais leurs régimes divergent. Les entreprises sont tenues par une interdiction, alors que les États bénéficient en quelque sorte d'un régime de faveur en étant soumis à un principe d'incompatibilité relativisé par un grand nombre de dérogations. Est-ce à dire que les États voient leurs compétences en matière de politique économique préservées ? Absolument pas. Le régime strict de l'incompatibilité des aides publiques rend leur régime presque similaire à une prohibition de celles-ci. Par ailleurs, l'extension, par la Commission, de ces dispositions aux aides fiscales renforce la soumission des compétences étatiques en s'étendant à leurs compétences dans le domaine fiscal.

1083. L'article 107 §1 dispose que « *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* ». Le premier alinéa pose le principe de l'incompatibilité des aides publiques « *accordées par les États ou au moyen de ressources d'État* », et ce « *sous quelque forme que ce soit* ». Le

<sup>1440</sup>En ce sens, v. WATHELET M. et PARTSCH P.-E., « Délimitation des contours de la notion d'aide d'Etat en droit communautaire », in Les aides d'Etat en droit communautaire et en droit national, Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Coll. Commission Droit et vie des affaires, 1999, p. 11. Les auteurs affirment, s'agissant des dispositions relatives aux aides accordées par les États, que « (c)ette retenue dans la prohibition n'est pas fortuite. En effet, si au même titre que les comportements d'entreprises visés aux articles 85 et 86 ( art. 105 et 106 TFUE), les interventions des États dans l'économie sont susceptibles de porter atteinte à la concurrence dans la Communauté et plus largement à la réalisation du marché unique, il ne saurait être perdu de vue que les aides étatiques constituent un instrument privilégié de la politique économique des États ».

<sup>1441</sup>L'article 101 alinéa 1 TFUE (ex. art. 81 TCE) dispose que « (s)ont 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 poursuit dans son alinéa 2 en déclarant que « (l)es accords ou décisions interdits en vertu du présent article sont nuls de plein droit ». L'article 102 TFUE (ex. art. 82 TCE) dispose qu'« (e)st 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 (...) »

<sup>1442</sup>Les dérogations au principe de l'incompatibilité des aides publiques sont prévues aux alinéas 2 et 3 de l'article 107 TFUE.

problème se pose de l'absence de définition des aides visées. L'évocation des aides attribuées « sous quelque forme que ce soit », par sa formulation très générale, nous autorise à considérer que les aides publiques à caractère fiscal sont comprises dans le champ de cette disposition.

1084. De plus, cette disposition ne précise pas le champ du principe d'incompatibilité des aides. Cet alinéa se limite à la formulation d'une condition à la prohibition des aides publiques à savoir que ces aides « affectent les échanges » ou « faussent ou menacent de fausser la concurrence ». Au travers de cette condition, nous retrouvons l'objectif fondateur de l'organisation européenne à savoir l'établissement et le bon fonctionnement du marché intérieur. Au même titre que pour les libertés de circulation, c'est la notion de marché intérieur intégré qui justifie l'intégration fiscale imposée, mais cette fois sous l'angle de la prohibition des distorsions fiscales de concurrence qui prendraient la forme d'aides fiscales publiques.

## B) Une extension juridiquement justifiée

1085. Les aides d'État sous forme fiscale sont à intégrer dans la disposition du traité déclarant l'incompatibilité de principe des aides accordées par les États avec le marché intérieur. Cela peut paraître surprenant dans la mesure où l'aide classique est par définition une prestation financière consentie par une autorité publique or les aides fiscales « se traduisent non par l'octroi de capitaux, mais bien par des avantages qui allègent les charges grevant normalement le budget des entreprises »<sup>1443</sup>. En dépit de cette différence de nature, le principe de l'incompatibilité des aides fiscales est justifié juridiquement au regard de l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) qui visent les aides « sous quelque forme que ce soit ». La nature sociale ou fiscale ainsi que la forme de l'aide qu'elle soit législative, réglementaire, administrative ou résultant de pratiques administratives importent peu<sup>1444</sup>. L'aide est par nature positive, mais elle peut également être négative comme dans le cas des aides fiscales<sup>1445</sup>. Surtout, cette qualification très générale permet à la Commission ainsi qu'au juge

---

<sup>1443</sup>BERGERES M.C., « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », Rec. Dalloz, Cahier Droit des affaires, 5 septembre 2002, n° 30, p. 2394. Du même auteur, v. « Les juridictions nationales et les aides d'Etat contraires au droit communautaire », Recueil Dalloz 1998, p. 27 et s.

<sup>1444</sup>Pour un développement, v. notamment CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 401-412. L'auteur y traite non seulement de l'indifférence de la forme de l'aide mais également de ses buts ou objectifs. Ce qui prime est l'analyse des effets de la mesure mise en cause.

<sup>1445</sup>L'extension de l'incompatibilité prévue au traité, aux aides fiscales « négatives », a été reconnue de très longue date par le juge de l'Union ainsi que par la Commission. En effet, le juge a dès un arrêt du 23 février 1961 jugé que « le traité ne définit pas expressément la notion de subvention ou d'aide visée en son article 4, C ; Que la terminologie usuelle voit dans une subvention une prestation en monnaie ou en nature accordée pour le soutien d'une entreprise en dehors du paiement, par l'acheteur ou l'utilisateur, des biens ou services qu'elle produit ; qu'elle voit dans une aide une notion très voisine, qui en accentue cependant le caractère téléologique, l'aide paraissant spécialement destinée à la poursuite d'une fin déterminée, laquelle ne pourrait en général être atteinte sans un concours étranger ; que la notion d'aide est cependant plus générale que la notion de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grevent le budget d'une entreprise et qui, par-là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont d'une même nature et ont des effets identiques ; Attendu que ces définitions, ne se trouvant pas dans le traité, ne peuvent être acceptées que si elles sont confirmées dans leur contenu par les dispositions du traité ou par les fins voulues par lui », in CJ, 23 février 1961, aff. 30/59, « De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c/ Haute autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier », p. 39. Cette position jurisprudentielle a été reprise par le juge qui l'a étendue aux différentes catégories d'impôts, v. CJ, 12 juillet 1973, aff. 70/72, Commission c/ Allemagne, Rec. 1973, p. 813. V. également CJ, 2 juillet 1974, aff. 173/73, Italie c/ Commission, Rec. 1974, p. 709, jugeant que « (l)'article 92 du traité CEE a pour objectif de prévenir que les échanges entre

de l'Union d'élargir le champ des mesures fiscales susceptibles d'être prohibées. La Commission l'a d'ailleurs elle-même admis en affirmant, dans son rapport de 2004, qu'« *un inventaire exhaustif de la totalité des cas dans lesquels une mesure fiscale peut être qualifiée d'aide est impossible à établir. La forme que peut prendre une aide sous forme fiscale dépend de l'évaluation des méthodes d'imposition et de l'ingénierie fiscale* »<sup>1446</sup>. À cette difficulté s'ajoute celle d'établir une frontière claire « *entre les mesures qui peuvent constituer des subventions publiques et les mesures qui relèvent de l'économie fiscale générale d'un État* »<sup>1447</sup>.

1086. Se pose alors la difficile question de la distinction entre les mesures fiscales générales participant aux politiques économiques étatiques et les mesures fiscales sélectives prohibées au regard des aides d'État, mais qui participent aussi, en quelque sorte, des politiques économiques des États.

## **II/L'adoption d'une conception matérielle et fonctionnelle de la notion d'aide d'État fiscale**

1087. La Commission européenne, aidée par le caractère discrétionnaire de ses prérogatives dans ce domaine (B), a adopté une appréciation reposant sur les effets de l'aide d'État fiscale (A).

### **A) Une appréciation orientée sur les effets de l'aide d'État fiscale**

1088. La portée très générale de l'article 107 TFUE est confirmée par le choix effectué par la Commission d'examiner la compatibilité des aides « *non pas en fonction des formes qu'elles peuvent revêtir, mais en fonction de leurs effets* »<sup>1448</sup> ce qui accroît substantiellement le champ d'application des mesures susceptibles d'être qualifiées d'aides d'État. Cette notion a pu être jugée « *inclusive* », voire « *intrusive* »<sup>1449</sup>. Elle privilégie la prise en compte des effets sur la

---

*Etats membres soient affectés par des avantages consentis par les autorités publiques qui, sous des formes diverses, faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions, l'article 92 ne distingue donc pas selon les causes ou les objectifs des interventions visées, mais les définit en fonction de leurs effets de telle sorte que ni le caractère fiscal, ni le but social éventuels d'une mesure prise par un Etat membre ne suffisent à l'exclure du champ d'application de l'article 92* », point 2. v. également CJ, 7 mai 1985, aff. C-18/84, Commission c/ France, Rec. 1985, p.1339. Quant à la Commission européenne, elle a déclaré dès 1963, que le régime communautaire des aides d'Etat s'appliquait aux subventions étatiques mais également aux aides dites « négatives » reposant sur une diminution volontaire des ressources publiques. Celle-ci a été jusqu'à établir une liste de mesures susceptibles d'être considérées comme des aides incompatibles, v. Réponse à la question parlementaire n°48 de M. Burgbacher, JO C 125 du 17 août 1963 et Décision n°72/263 du 25 juillet 1973, JOCE L 253 du 10 septembre 1973, p. 10. Pour la doctrine, v. WATHELET M. et PARTSCH P.-E., « Délimitation des contours de la notion d'aide d'Etat en droit communautaire », in Les aides d'Etat en droit communautaire et en droit national, Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Coll. Commission Droit et vie des affaires, 1999, p. 12 ; COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, p. 135.

<sup>1446</sup>Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Doc. Com (2004), 434 du 9 février 2004, §6.

<sup>1447</sup>V. Conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 17 septembre 1998, in CJ « République italienne c/ Commission », aff. C-6/97, Rec. 1999, I, p.2981, point 27.

<sup>1448</sup>Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, SEC (1998) 1800 final du 11 novembre 1998, JO n° C384 du 10 décembre 1998, §7. Le juge de l'Union a dès un arrêt de 1974 jugé que « *l'article 92 (art. 107 TFUE) ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions visées, mais les définit en fonction de leurs effets* », CJ, 2 juillet 1974, aff. 173/73, Italie c/ Commission, Rec. 1974, p.709.

<sup>1449</sup>V. Le compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008 sur « Les aides

forme de la mesure adoptée. Ainsi, en optant pour une conception matérielle et fonctionnelle<sup>1450</sup> de la notion d'aides d'État, la Cour s'est conformée à la méthode choisie par le juge de l'Union dès 1974. Elle a pu juger que « *l'article 92 (art. 107 TFUE) ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions visées, mais les définit en fonction de leurs effets* »<sup>1451</sup>. À l'indifférence de la forme de l'aide permettant d'englober les aides fiscales dans le champ de l'incompatibilité, s'ajoute une appréciation très stricte des institutions européennes à l'égard des « *causes* » ou des « *objectifs* » justifiant une telle intervention des autorités publiques. Les enjeux d'une telle exclusion sont fondamentaux en termes d'exercice de la compétence de l'État dans des domaines qui lui sont en principe réservés. Comme le relève, à juste titre, un auteur « *(1) e principe de l'indifférence des buts ou des causes d'une certaine mesure signifie que l'objectif (social, économique, écologique, culturel, etc..) visé par l'État n'est pas acceptable comme justification de son existence, même si l'État est obligé par sa loi interne (y compris la Constitution) d'atteindre ses buts, et bien que l'on se situe dans un domaine de compétence réservé en principe à l'État, comme c'est le cas de la fiscalité directe* »<sup>1452</sup>.

1089. Cette situation revient à ignorer les éventuelles justifications étatiques à l'égard de l'octroi de certaines aides. Par principe, les seules dérogations admissibles sont celles qui auront été prévues dans les traités ce qui restreint énormément le champ des justifications étatiques à l'octroi d'une aide<sup>1453</sup>. Ces dérogations seront recevables après examen par la Commission de telles aides. Ce raisonnement poserait en quelque sorte une présomption d'incompatibilité à l'égard des aides fiscales accordées par les États. La présomption est simple. Toutefois, les États se trouvent dans l'obligation de rapporter la preuve de la compatibilité des aides qu'ils auront attribuées souverainement. L'exercice souverain d'une compétence fiscale leur étant, par principe, réservé n'est absolument pas suffisant pour justifier l'octroi d'une telle aide<sup>1454</sup>. En dépit d'une absence de spécificité juridique des aides octroyées sous forme fiscale, il n'est pas possible de nier la spécificité politique de telles aides. Au travers de l'incompatibilité des aides fiscales avec le marché intérieur, c'est bien la compétence fiscale comme participant de la politique économique de l'État qui se trouve directement atteinte. Elle l'est d'autant plus

---

d'Etat sous forme fiscale », in *Droit fiscal*, n°48, 27 novembre 2008, p. 10 relatant les propos tenus par le professeur Dubout.

<sup>1450</sup>V. WATHELET M. et PARTSCH P.-E., « Délimitation des contours de la notion d'aide d'Etat en droit communautaire », in *Les aides d'Etat en droit communautaire et en droit national*, Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Coll. Commission Droit et vie des affaires, 1999, p. 13 selon lesquels « *(1) es institutions communautaires ont donc développé une notion pragmatique et fonctionnelle de l'aide axée sur ses effets* ».

<sup>1451</sup>CJ, 2 juillet 1974, aff. 173/73, Italie c/ Commission, Rec. 1974, p. 709.

<sup>1452</sup>CARLOS DOS SANTOS A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 405.

<sup>1453</sup>V. la liste des dérogations admises aux alinéas 2 et 3 de l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE).

<sup>1454</sup>Pour la Commission européenne, v. Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, SEC (1998) 1800 final du 11 novembre 1998, JO n° C384 du 10 décembre 1998, point 8. Pour la jurisprudence, v. notamment CJ, 25 juin 1970, aff. 47/69, France c/ Commission, Rec. p.487 ; TPI, T-67/94, 27 janvier 1988, Ladbroke c/ Commission, Rec. II, p.1, point 54. Pour la doctrine, v. notamment CARLOS DOS SANTOS A., idem, p. 406 affirmant explicitement que « *l'argument de la souveraineté fiscale n'est pas opposable lorsque cette souveraineté est susceptible de fausser la concurrence dans le marché* ». V. également KEPPELNE J.-P., « *Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat* », *Journal des tribunaux-Droit européen*, n° 66, Février 2000, p. 25 selon lequel « *(...) la fiscalité, notamment celle des sociétés, ne fait, à l'heure actuelle, l'objet d'aucune harmonisation au niveau communautaire et relève donc toujours de la pleine et entière compétence des Etats membres. Ces derniers sont libres de déterminer la physionomie de leur système fiscal et d'en faire varier les différents paramètres comme ils l'entendent. Le fait qu'un Etat membre agisse dans le cadre de l'exercice de ses compétences fiscales propres ne l'exonère toutefois pas du respect du droit communautaire et, en particulier, ne suffit pas à exclure que certaines des mesures de nature fiscale qu'il adopte puissent être considérées comme des aides publiques et de ce fait soumises à la discipline des articles 87 et 88 du Traité CE* ».

que l'absence de prise en compte de la forme que l'aide peut revêtir aboutit à englober tout type d'impôt susceptible de composer un système fiscal national « y compris les impôts écologiques, les contributions pour la sécurité sociale et les taxes parafiscales »<sup>1455</sup>. Ce sont toutes les catégories d'impôts nationaux qui sont en mesure d'être affectées par le principe d'incompatibilité prévu par le droit de l'Union. Cela signifie qu'en pratique chacune des dispositions fiscales nationales adoptées souverainement par les États est susceptible d'être contredite par les institutions européennes en cas d'incompatibilité avec le droit de l'Union comme étant constitutif d'une aide d'État non conforme. La notion d'aide d'État en matière fiscale connaît une application très extensive. Cela peut paraître étonnant puisque cette notion n'a pas fait l'objet d'une définition au traité et que les aides fiscales n'ont pas été expressément prévues dans ces dispositions. Ces éléments démontrent un encadrement très strict des aides d'État à caractère fiscal, ce qui participe à l'intégration fiscale imposée par les institutions européennes et, en l'occurrence, de la Commission aidée de la Cour de justice.

## **B) Une appréciation encouragée par le caractère discrétionnaire des prérogatives de la Commission dans ce domaine**

1090. La qualification d'« aide » au sens de cette disposition a été consacrée, précisée et encadrée en matière de fiscalité directe des entreprises par la Commission européenne dans sa communication du 11 novembre 1998 portant sur « l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises »<sup>1456</sup>. Il s'agit de la première communication de la Commission spécifique aux aides d'État dans le domaine fiscal. L'autre spécificité réside dans la limitation de celle-ci à la fiscalité directe des entreprises. Cette « exclusivité » dénote d'une véritable prise en charge par la Commission européenne de ce domaine de compétence étatique en principe exclusif. En principe seulement, puisque son appréhension sous l'angle de la réglementation des aides d'État aboutit à la soumission des États du fait d'une réelle contrainte produite principalement par la Commission. Celle-ci dispose d'un pouvoir quasi discrétionnaire dans ce domaine.

1091. Cette communication fait suite aux engagements pris par la Commission au point J du Code de conduite. Ces engagements consistent dans la publication de lignes directrices facilitant l'application des règles relatives aux aides d'État en matière de fiscalité directe des entreprises<sup>1457</sup>. Celle-ci a déterminé plusieurs critères conduisant à qualifier une aide d'État fiscale comme tombant sous le coup de la prohibition. Cette qualification nécessite de réunir cumulativement quatre critères dont certains ont été précisés par la jurisprudence du juge de l'Union et repris par la communication de la Commission européenne. La mesure fiscale visée doit : procurer à ses bénéficiaires un avantage qui allège les charges qui normalement grèvent leur budget<sup>1458</sup> ; l'avantage doit être octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État qu'il soit accordé par des entités régionales ou locales et qu'il se fasse par le biais de dispositions

---

<sup>1455</sup>CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 416.

<sup>1456</sup>V. Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, SEC (1998) 1800 final du 11 novembre 1998, JO n° C 384 du 10 décembre 1998.

<sup>1457</sup>A la suite de cette communication, la Commission a publié de nombreux règlements, avis, lignes directrices, documents cadres et communications en matière d'aides d'État. La Commission a adopté son dernier rapport sur les actions prises dans le domaine des aides fiscales le 9 février 2004.

<sup>1458</sup>La Commission européenne a précisé ce critère en considérant que l'avantage retiré par l'entreprise de la réduction de la charge fiscale pouvait prendre la forme soit d'une réduction de l'assiette imposable, soit d'une réduction totale ou partielle du montant de l'impôt, ou bien encore d'un ajournement ou d'une annulation voire même d'un rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale, v. § 9.

fiscales législatives, réglementaires, ou bien encore administratives<sup>1459</sup> ; la mesure en cause doit affecter la concurrence et les échanges entre États membres, ce qui suppose que le bénéficiaire de la mesure exerce une activité économique, indépendamment de son statut juridique ou de son mode de financement<sup>1460</sup> ; enfin la mesure doit être spécifique ou sélective au sens qu'elle favorise « certaines entreprises ou certaines productions » et peut résulter aussi bien d'une exception aux dispositions fiscales de nature législative, réglementaire ou administrative que d'une pratique discrétionnaire de l'administration fiscale<sup>1461</sup>. Ces critères sont parfaitement conformes à ceux énoncés à l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) visant la qualification des aides d'État appréhendées de manière générale. L'énoncé de ces critères par la Commission se trouve parfaitement conforme au principe selon lequel la forme de l'aide octroyée importe peu. Ce principe étant clairement évoqué dans cette disposition qui porte sur les aides accordées « *sous quelque forme que ce soit* ».

1092. La Commission européenne et la Cour de justice ont été amenées à prendre en considération les aides fiscales dans la mesure où, en dépit de leur nature négative, celles-ci favorisent indirectement l'octroi d'un avantage à l'égard des opérateurs économiques en bénéficiant<sup>1462</sup>. En effet, les aides fiscales qui prendront le plus souvent la forme d'allègements voire d'abattements fiscaux<sup>1463</sup> ou d'exonérations fiscales<sup>1464</sup> sont susceptibles de conduire à des distorsions de concurrence entre les entreprises opérant sur le marché intérieur. Ces distorsions de concurrence, en dépit de leur nature fiscale, sont parfaitement incompatibles avec l'objectif de bon fonctionnement du marché intérieur et renvoient encore à une discrimination qui pourrait exister entre les entreprises bénéficiant d'une aide publique et celles n'en bénéficiant pas. En effet, le marché intérieur repose notamment sur l'idée de neutralité liée à la volonté d'une libre concurrence voire de manière sous-jacente à celle de neutralité fiscale exigeant la suppression des distorsions fiscales de concurrence. L'extension de l'incompatibilité aux aides fiscales publiques s'exprime au moyen de l'élargissement de la notion d'aide généralement positive aux aides fiscales qui sont par nature négatives. De plus, l'aide fiscale est appréhendée de manière indirecte à savoir au regard de l'incidence sur les

---

<sup>1459</sup>V. Communication 1998, précitée, §10. La Cour s'est fondée sur la jurisprudence de la Cour de justice pour préciser ce second critère s'agissant notamment de l'extension de la prohibition aux aides de nature régionale ou locale, v. CJ, 14 octobre 1987, aff. 248/84, Allemagne c/ Commission, Rec. 1987, p. 4013.

<sup>1460</sup>La Commission en s'appuyant sur une jurisprudence constante de la Cour de justice est venue préciser la portée de ce critère en considérant que « (s)elon une jurisprudence constante, aux fins de cette disposition, la condition de l'affectation des échanges est remplie dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les États membres. Le simple fait que l'aide renforce la position de cette entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, permet de considérer que ces échanges ont été affectés », §11. Il est très aisé d'y arriver.

<sup>1461</sup>La Commission en se fondant sur la jurisprudence de la Cour de justice a apporté un tempérament à ce critère très large en précisant que « (l)e caractère sélectif d'une mesure peut cependant être justifié « par la nature ou l'économie du système », v. CJ, 2 juillet 1974, aff. 173/73, Italie c/ Commission, Rec. 1974, p.709.

<sup>1462</sup>En ce sens, v. par exemple BERGERES M.C., « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », Rec. Dalloz, Cahier Droit des affaires, n° 30, 5 septembre 2002, p. 2395 relevant que « (c)ertes, a priori, le régime des aides paraît assez éloigné de celui de la fiscalité. En effet, l'aide est une prestation positive directe ou indirecte d'une autorité étatique. En revanche, la fiscalité débouche sur une ponction des résultats de l'entreprise. Ceci étant, une ponction limitée peut avoir des effets comparables à une aide dans la mesure où c'est le mode de calcul du bénéfice imposable qui est visé ».

<sup>1463</sup>v. CJ, 15 juin 1993, aff. C-225/91, Matra SA c/ Commission des Communautés européennes, Rec. 1993, I, p. 3203. Cette affaire visait des subventions régionales ainsi que des abattements fiscaux.

<sup>1464</sup>CJ, 10 juin 1993, aff. C-183/91, Commission des Communautés européennes c/ République hellénique, Rec. 1993, I, p.3131 affirmant que « (s)'agissant, comme en l'espèce, d'une aide octroyée sous forme d'exonération fiscale et dont l'illégalité a été dûment constatée (...) », point 17 ; v. également CJ, 15 mars 1994, aff. C-387/92, Banco de Crédito Industrial SA, devenue Banco Exterior de España SA c/ Ayuntamiento de Valencia, Rec. I, p. 877 ayant jugé que « (c)onstitue une aide d'Etat au sens de l'article 92 §1 du traité une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'Etat, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables ».

résultats de l'entreprise. L'analyse que nous avons menée de l'intégration des fiscalités directes au regard des dispositions générales du traité nous amène à une double constatation. D'une part, celle de l'extension de ces dispositions au domaine fiscal qui n'avait pas été expressément envisagée par les traités. D'autre part, celle de la création d'un objectif de neutralité fiscale nécessaire au marché qui n'a pas non plus été évoqué dans les traités. En matière de fiscalité directe des entreprises, nous connaissons une extension de la base juridique des traités par les institutions européennes, en vue d'arriver à une neutralité fiscale qui s'impose aux États, alors même que cet objectif n'a pas été expressément prévu aux traités, cela dans une matière qui relève en théorie de la compétence exclusive des États.

1093. Cette volonté de neutralité fiscale est démontrée par la procédure de restitution des aides qui témoigne également des prérogatives discrétionnaires de la Commission aidée par la Cour de justice. Qu'en est-il des modalités de restitution des aides d'État irrégulières ?

1094. Le traité prévoit une procédure stricte dans son article 108 TFUE (ex-art. 88 TCE) dont le paragraphe 1 dispose que la Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant déjà dans ces États. Cette disposition lui confère un pouvoir exclusif de contrôle des aides d'État et visent les aides déjà mises en œuvre dans les États et qui auraient fait l'objet d'une acceptation préalable susceptible d'être remise en cause *a posteriori*. L'autre hypothèse est évoquée au paragraphe 2 qui dispose qu'en cas de déclaration d'incompatibilité de l'aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État avec le marché intérieur, l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai déterminé par la Commission. Le paragraphe 3 précise que la Commission doit être informée en temps utile pour présenter ses observations. Si elle estime qu'un projet tendant à instituer ou à modifier des aides n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue par le traité. La mise en œuvre effective de ces projets par l'État membre nécessite le rendu de la décision finale de la Commission. Aussi, une aide qui n'aurait pas respecté cette procédure et qui n'aurait pas fait l'objet d'une acceptation expresse de la Commission sera considérée comme étant illégale et devra faire l'objet d'une restitution immédiate, et ce, peu importe qu'elle soit compatible ou non avec le marché intérieur.

1095. Les voies de recours procédurales sont également très strictes. D'une part, en cas de non-respect de 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 (art. 108 §2 TFUE). Il s'agit d'une procédure en manquement spécifique aux aides d'État<sup>1465</sup>. La Communication a formulé, de longue date, le principe d'une récupération presque systématique des aides illégalement octroyées. Elle a été très largement suivie par la Cour de justice. Ces deux institutions font systématiquement prévaloir l'intérêt de l'Union, et en particulier la libre concurrence sur le marché intérieur, sur les intérêts nationaux axés notamment sur la compétitivité des entreprises. D'autre part, les concurrents de l'entreprise bénéficiaire de l'aide illégale peuvent également exiger la restitution<sup>1466</sup> de celle-ci au moyen notamment du recours pour excès de pouvoir leur permettant de solliciter l'annulation de la

---

<sup>1465</sup> CJ, aff. C-301/87, République française contre Commission des Communautés européennes, 14 février 1990, Rec. 1990, I, p. 307, spéc. point 23 au sein duquel la Cour juge que « *cette voie n'est qu'une variante du recours en manquement, adaptée de manière spécifique aux problèmes particuliers que présentent les aides étatiques pour la concurrence dans le marché commun* ».

<sup>1466</sup> Le recours du concurrent contre le bénéficiaire de l'aide publique a été admis pour la première fois dans l'arrêt CJ, aff. C-39/94, Syndicat français de l'Express international (SFEI) et autres c/ La Poste et autres, 11 juillet 1996, Rec. 1996, I, p. 3547.

décision d'octroi de l'aide et du recours de pleine juridiction en vue de l'obtention de dommages-intérêts<sup>1467</sup>.

1096. Les aides d'État accordées sous forme fiscale ne font pas exception. Elles sont soumises au même traitement que n'importe quelle aide d'État. La Commission européenne l'a clairement affirmé dès sa première communication sur les aides d'État relevant de la fiscalité directe des entreprises du 11 novembre 1998<sup>1468</sup>. Elle soumet les aides d'État fiscales à la procédure instituée par l'article 108 TFUE<sup>1469</sup>. Cela implique une notification obligatoire de l'aide fiscale qui se verra modifiée ou supprimée en cas d'incompatibilité avec le marché intérieur. Celle-ci se verra également restituée de manière impérative lorsqu'elle aura déjà été mise en œuvre en violation des règles de procédure<sup>1470</sup>. La Commission formule une exception au principe de la restitution de l'aide fiscale. Elle considère que la récupération de l'aide par l'État est impérative dès lors que celle-ci est irrégulière « *sauf dans les cas où cette exigence serait contraire à un principe fondamental de droit communautaire, en particulier, la confiance légitime que peut fonder l'attitude de la Commission* »<sup>1471</sup>. Quant au montant de l'aide fiscale irrégulière à restituer, la Commission fournit une méthode de calcul. Le montant à récupérer se calcule sur la base d'une comparaison entre l'impôt effectivement payé et celui qui aurait dû être payé en application de la règle généralement applicable. Des intérêts s'ajoutent à ce montant de base. Le taux à appliquer correspond au taux de référence utilisé pour le calcul de l'équivalent-subvention dans le cadre des aides régionales<sup>1472</sup>. En dépit de cette méthodologie, l'évaluation de l'aide fiscale n'est pas aisée. Celle-ci se traduit, en effet, le plus souvent, par une réduction de charges fiscales et non par l'octroi d'une prestation financière.

1097. La réglementation des aides d'État applicable à la fiscalité régit les rapports entre entreprises sur le marché intérieur. Cela donne lieu notamment à l'absence d'une règle *de minimis*. Les seules dérogations susceptibles d'être invoquées par l'État sont celles qui sont expressément prévues par le traité. Il importe peu que les effets soient moindres ou que l'entreprise soit de petite taille. La Commission comme le juge de l'Union considère que le moindre renforcement de la position d'une entreprise par rapport à des entreprises concurrentes permis par l'octroi d'une aide d'État suffit à rendre l'aide incompatible et à procéder à sa restitution. L'entreprise est la bénéficiaire directe de l'aide fiscale. C'est sûrement cet élément qui justifie que cette dernière soit amenée à la restituer en cas de déclaration d'incompatibilité. La « bonne foi fiscale » de l'entreprise n'est pas un élément déterminant<sup>1473</sup>, sa conformité à l'égard de la législation fiscale nationale non plus. Ce

---

<sup>1467</sup> V. BERGERES M.-C., « Les juridictions nationales et les aides d'Etat contraires au droit communautaire », Recueil Dalloz 1998, p. 27 et s.

<sup>1468</sup> Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, SEC (1998) 1800 final du 11 novembre 1998, JO n° C384 du 10 décembre 1998, pp. 3-9.

<sup>1469</sup> Communication, 1998, précitée, §7 et §§ 34 à 37.

<sup>1470</sup> A titre d'illustrations, v. les procédures engagées par la Commission en 2001 contre huit Etats membres s'agissant d'aides d'Etat fiscales, v. communiqué de presse du 11 juillet 2001, IP/01/1982. Pour la doctrine, v. BERGERES M.-C., « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », Rec. Dalloz, Cahier Droit des affaires, n° 30, 5 septembre 2002, pp. 2394-2399 ; v. également MAITROT DE LA MOTTE A., Souveraineté fiscale et construction communautaire Recherches sur les impôts directs, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2005, pp. 97-98.

<sup>1471</sup> Communication, 1998, précitée, §35.

<sup>1472</sup> Communication, 1998, précitée, §35.

<sup>1473</sup> Sauf exception du principe de confiance légitime. Pour un développement sur les incidences pratiques de ce

schéma donne lieu à une situation atypique : c'est l'État qui est visé par la procédure en manquement, mais c'est l'entreprise bénéficiaire de l'aide qui doit procéder à son remboursement. Toutefois, nous retrouvons implicitement l'idée de la neutralité fiscale à laquelle tente insidieusement d'aboutir la Commission. En effet, procéder à la restitution de l'aide fiscale permet de rétablir les conditions de concurrence sur le marché telles qu'elles auraient existé sans l'octroi de telles aides. Dans ce cadre, la neutralité fiscale serait permise par une inaction des États au regard de la compétitivité des entreprises nationales. Il s'agit de l'expression de la volonté d'une autorégulation du marché intérieur. Aussi, défendre le jeu de la libre concurrence sur le marché intérieur entre les entreprises revient à proscrire tout interventionnisme étatique qui prendrait la voie d'aides d'État fiscales incompatibles avec les dispositions du traité. Il s'agit, encore une fois, de limiter l'exercice de la compétence fiscale des États membres au moyen d'une réglementation générale et non spécifique à la fiscalité directe des entreprises. Cette limitation provoquée par une conception très extensive de la Commission s'agissant de cette réglementation est notamment démontrée par l'absence de prévision dans l'article 108 TFUE de la restitution de l'aide accordée de manière illicite par les États et jugée incompatible avec le marché intérieur. Cette disposition dans son paragraphe 2 prévoit uniquement que « (...) *l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine* ». En dépit de cette absence, la Commission a expressément affirmé le principe de restitution de l'aide fiscale illicite dans sa première communication de 1998 portant sur l'application de ces dispositions aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises<sup>1474</sup>. Celle-ci s'est contentée de faire application au domaine de la fiscalité directe des entreprises, du principe de restitution des aides d'État qui a été consacré dès 1973<sup>1475</sup> par la Cour de justice.

1098. La Commission nous fait la démonstration de l'étendue de ses prérogatives discrétionnaires dans ce domaine ainsi que des stratégies qu'elle est prête à adopter afin de privilégier le bon fonctionnement du marché intérieur au détriment de l'exercice exclusif de la compétence fiscale étatique. L'accord préalable à la mise en œuvre de mesures fiscales nationales sélectives sous couvert d'une déclaration d'incompatibilité de celles-ci avec le marché intérieur en constitue un exemple probant. Quels sont les moyens qui contribuent à la prohibition des aides fiscales accordées par les autorités publiques ?

---

principe s'agissant des aides d'Etat, v. BERGERES M.-C., « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », Rec. Dalloz, Cahier Droit des affaires, n° 30, 5 septembre 2002, pp. 2394-2399.

<sup>1474</sup> Communication 1998, précitée, § 35.

<sup>1475</sup> CJ, 12 juillet 1973, aff. 70/72, Commission c/ Allemagne, Rec. 1973, p. 813, point 13 jugeant que « (...) *cette suppression ou modification, pour avoir un effet utile, peut comporter l'obligation d'exiger le remboursement d'aides octroyées en violation du Traité, de sorte qu'à défaut de mesures de récupération la Commission peut en saisir la Cour* ». Ce principe a été consacré juridiquement par le règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil en date du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'art. 93 du traité CE, JO L 83 du 27.3.1999, pp. 1-9, spéc. considérants 13 et 14. V. également 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, JO L 140 du 30.4.2004, pp. 1-134.

## **Section II : Un encadrement renforcé par l'analyse extensive des critères constitutifs des aides d'État à caractère fiscal**

1099. Il existe un véritable encadrement des aides d'État fiscal mis en œuvre par la Commission qui révèle un paradoxe entre une appréciation très extensive de critères qui restent très flous (I). De surcroît, la réglementation des aides d'État poursuit un double objectif sans lien apparent ce qui accroît considérablement la portée et le champ d'application de la réglementation générale des aides d'État (II).

### **I/La mise en œuvre d'une appréciation très extensive de critères flous**

1100. L'intégration fiscale imposée est permise par les modalités du contrôle de la Commission s'agissant des critères constitutifs des aides d'État fiscales (A) ainsi que par le flou inhérent à la justification prétorienne de la « nature ou l'économie du système fiscal » censée justifier la « sélectivité » de la mesure elle-même non clairement définie (B).

#### **A) L'effectivité de l'intégration fiscale au regard des modalités du contrôle des critères constitutifs des aides d'État fiscales par la Commission européenne**

1101. Les critères de détermination de la notion d'aide pallient l'absence de définition dans les traités, et ce, également en matière fiscale. Les quatre critères sont parfaitement clairs voire d'une grande simplicité. Cette clarté autorise l'adhésion au constat effectué par la Commission européenne selon lequel la notion d'aide est une notion « *objective* » et « *pour laquelle la Commission ne dispose d'aucune marge de discrétion* »<sup>1476</sup>. Pourtant, il n'en est rien. L'analyse de la méthode d'appréciation de ces critères, par la Commission, nous pousse, en effet, à infirmer ce propos.

1102. L'étude de l'analyse par la Commission européenne de ces quatre critères est essentielle dans la mesure où elle nous permet de déterminer l'incidence de la réglementation en matière d'aides d'État sous forme fiscale sur l'exercice de la compétence fiscale des États. Cette analyse nous mène à la détermination du degré de l'encadrement des aides d'État à caractère fiscal, ce qui témoigne de l'intensité de l'intégration fiscale négative. Selon la teneur de cette appréciation, nous pourrions conclure à une compétence fiscale préservée, ou au contraire à une atteinte supplémentaire d'origine européenne entravant l'exclusivité ainsi que le libre exercice de celle-ci. Pour nous, la notion ainsi que la réglementation des aides d'État, telle que régit par le Traité notamment dans le cadre de l'article 107 §1 TFUE (ex. art. 87 §1 TCE), contient en son sein une acception fiscale implicite ainsi qu'une problématique plus générale qui est celle de la répartition de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne. L'appréciation des critères permettant la qualification d'une mesure fiscale en aide d'État réglementée, voire prohibée, est susceptible de nous éclairer sur l'exercice de la compétence fiscale au regard de ces dispositifs<sup>1477</sup>. Nous observerons notamment que les

---

<sup>1476</sup>Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Doc. Com (2004), 434 du 9 février 2004, §6.

<sup>1477</sup>En ce sens, v. CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009. L'auteur ne développe pas spécifiquement cette question mais relève qu'« (e)n vérité, la norme de l'article 87, §1 (devenu 107 §1TFUE) est aussi une norme de délimitation de compétences entre la

aides sous forme fiscale ne sont pas expressément prévues dans le traité. La matière fiscale a ainsi fait l'objet d'une intégration « prétorienne » au sein de la réglementation européenne des aides d'État. Par ailleurs, les critères formulés par la Commission et précisés par le juge de Luxembourg contiennent une portée excessivement large par leur absence de clarté. Nous ne saurions affirmer si ce manque de clarté inhérent aux critères résulte d'une démarche volontaire et délibérée des institutions européennes. Néanmoins, en terme d'effets, nous pouvons affirmer que cela a permis de qualifier nombre de mesures fiscales nationales comme étant constitutives d'aides d'État. Cette qualification engendre leur soumission à un contrôle de la Commission ainsi qu'à des obligations procédurales très lourdes en vue de leur admission ou, au contraire, de leur prohibition. L'intégration « prétorienne » des aides d'État fiscales participe, sans conteste, de l'intégration négative de la fiscalité directe des entreprises.

1103. La notion d'aide d'État n'est pas clairement définie par le Traité. Celui-ci se limite à la prévision selon laquelle, « (...) 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 » (art. 107§1 TFUE, ex. art. 97 TCE). Aussi, avons-nous fait le choix de retenir la notion d'aide définie par la doctrine comme « *l'octroi par une autorité publique à une entreprise ou un groupe d'entreprises ou à une certaine production d'un avantage appréciable en termes économiques qui n'aurait pu être obtenu dans les conditions normales du marché* »<sup>1478</sup>. Cette définition est intéressante dans la mesure où, par son caractère très général, elle comprend l'ensemble des critères prévus à l'article 107 TFUE. Toutefois, ces critères sont à l'origine de très nombreuses incertitudes. Cette incertitude s'accroît s'agissant des aides d'État fiscales qui ne sont pas expressément prévues par le Traité. La Communication de la Commission du 11 novembre 1998 sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises n'a pas véritablement permis de les préciser. Les deux premiers critères permettent la qualification de la mesure (§ 1 et 2). Les deux autres critères visent les effets de la mesure qui sont appréciés concrètement permettant ainsi de déclarer ou non son incompatibilité au regard de la nécessité du bon fonctionnement du marché intérieur. Ces deux derniers critères vont déclencher la mise en œuvre des règles de procédure comme prévues au Traité dès lors qu'elle sera appréhendée comme constitutive d'une aide d'État incompatible (§ 3 à 5). Toutefois, ces quatre critères sont cumulatifs et parfaitement liés. Dans le cas où l'un des deux derniers critères n'est pas rempli, cela entraîne automatiquement l'annulation de la qualification préalable de la mesure.

1104. L'analyse des critères constitutifs de l'aide d'État est essentielle à la démonstration de la

---

*Communauté et les États membres. De ce point de vue, il aurait fallu que cette norme fût claire et sans ambiguïtés. La seule ligne de séparation entre les compétences communautaires et nationales devrait être la loi. Mais, l'absence d'une définition de l'aide (soit dans un sens strict, soit dans un sens large) a transformé l'exercice d'interprétation en une tâche ardue et souvent subjective. C'est toujours la Commission (sous le contrôle de la Cour et du TPI) qui, dans la pratique, a le rôle prépondérant dans l'interprétation de l'article 87§1 (devenu 107§1 TFUE) et qui, dès le début, a défendu une notion très élargie de la notion d'aide d'État. Comme les mesures susceptibles d'être considérées comme des aides sont multiples, la Commission s'est même dotée d'un pouvoir quasi législatif d'ailleurs non prévu par le Traité, qui, dans la pratique, s'applique non seulement aux dérogations prévues dans les §§2 et 3 de l'article 87 (devenu 107 §2 et §3 TFUE) mais aussi à l'interprétation du §1 de ce même article », p. 411.*

<sup>1478</sup>Il s'agit de la définition formulée par WATHELET M. et PARTSCH P.-E., « Délimitation des contours de la notion d'aide d'État en droit communautaire », in Les aides d'État en droit communautaire et en droit national, Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Coll. Commission Droit et vie des affaires, 1999, p. 13. Il existe d'autres définitions doctrinales des aides d'État. Nous avons choisi de retenir celle-ci en raison de son caractère général.

mise en œuvre d'une intégration négative de la fiscalité directe des entreprises, principales destinataires de ces aides publiques.

### §1) L'octroi d'un avantage

1105. La notion d'avantage est appréhendée selon l'analyse économique. La Commission européenne l'analyse sous l'angle de ses effets sur le marché. L'appréciation est matérielle et fonctionnelle. La caractérisation d'un avantage fiscal est fondamentale à la qualification d'aide d'État « fiscale ». Peu importe la forme des avantages consentis c'est-à-dire qu'il importe peu qu'il s'agisse d'une subvention ou d'une réduction d'imposition. L'avantage peut ainsi être direct ou indirect. La Commission comme la Cour de justice ont toujours opté pour une conception très large de la notion d'aide d'État fiscale qu'ils assimilent à l'octroi d'un avantage. La Commission européenne, dès 1963, considérait que l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) s'appliquait à toutes les « *subventions, exonération d'impôts et de taxes, bonification d'intérêts (...)* »<sup>1479</sup>. Le juge a, quant à lui, dès 1961<sup>1480</sup> annoncé sa volonté d'adopter une conception très large de la notion d'aide envisagée dans le traité. La Commission, dans sa première communication sur les aides d'État, portant sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 11 novembre 1998, nous apprend que l'avantage procuré aux entreprises bénéficiaires de l'aide au moyen d'une réduction de la charge fiscale peut revêtir différentes formes<sup>1481</sup>.

1106. De manière générale, « *l'octroi d'un avantage fiscal entraîne une perte de ressources pour l'État, puisque celui-ci renonce à des recettes* »<sup>1482</sup>. Cette renonciation peut se faire au travers de subventions fiscales ou bien encore de « dépenses fiscales » visant à accorder des allègements ou des exonérations fiscales qui priveront l'État de la rentrée de certaines recettes fiscales. D'une apparente simplicité, ce critère dissimule des difficultés d'interprétation. La distinction entre les subventions fiscales et les dépenses fiscales n'est pas aisée. La subvention fiscale est traditionnellement définie comme une aide financière en don réel au moyen de fonds publics. Il s'agit d'un transfert d'argent des pouvoirs publics à une entité du secteur privé. Néanmoins, nous retrouvons ce transfert financier des pouvoirs publics qu'il s'agisse de subventions, d'allègements fiscaux ou d'exonérations fiscales<sup>1483</sup>. Le lien commun entre ces différentes notions est ainsi celui du transfert financier des fonds publics, peu importe la forme adoptée. De surcroît, il est admis que « *les subventions octroyées par la voie fiscale sont dénommées « dépenses fiscales »* » dès lors que « *(...) les politiques de subventions font largement appel à l'instrument fiscal (...) (celui-ci) est aussi largement utilisé pour influencer la localisation des activités économiques* »<sup>1484</sup>. Nous en concluons à

---

<sup>1479</sup>V. Réponse à la question parlementaire n° 48 de M. Burgbacher, JO C 125 du 17 août 1963, point 1 et Décision n° 72/263 du 25 juillet 1973, JOCE L 253 du 10 septembre 1973, p. 10.

<sup>1480</sup>V. CJ, 23 février 1961, aff. 30/59, « De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c/ Haute autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier », point 39.

<sup>1481</sup>V. communication 1998, précitée, §9.

<sup>1482</sup>Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Doc. Com (2004), 434 du 9 février 2004, §18. Par exemple, la Cour de Luxembourg a jugé qu'il n'y a pas d'avantage lorsque l'État rembourse aux contribuables qui le demandent des taxes ou des redevances qui n'étaient pas dues en raison de leur incompatibilité avec le droit communautaire, v. CJ, 27 mars 1980, aff. 6/79, Denkvit, Rec. p. 1205, point 31.

<sup>1483</sup>En ce sens, v. Rapport sur le commerce mondial, 2006, spéc. p. 50.

<sup>1484</sup>VALENDUC C., « Les dépenses fiscales », Reflets et perspectives de la vie économique, 2004/1, Tome XLIII, pp. 87-104, spéc. p. 87. L'auteur s'appuie sur la définition formulée par le Conseil Supérieur des Finances en 1984 pour relever l'existence de trois critères au sein de la notion de dépense fiscale. Celles-ci ont un caractère incitatif ; elles proviennent de dérogations au « système général de l'impôt » et il existe une équivalence entre dépense fiscale et subvention directe, p. 88.

une similarité effective entre les notions de subventions et de dépenses fiscales ainsi qu'à l'objectif commun à ces deux hypothèses à savoir l'influence de la localisation des activités économiques que sont principalement celles des entreprises. C'est ce qui nous conduit à formuler un lien direct entre la notion d'aide d'État fiscale et celles consenties aux entreprises.

1107. Par conséquent, l'avantage est considéré comme effectif dès lors que le bénéficiaire de la mesure reçoit un avantage économique qu'il n'aurait pas obtenu dans les conditions normales de marché<sup>1485</sup>. Les « conditions normales du marché » renvoient à la nécessité d'un système qui doit lui aussi être « normale »<sup>1486</sup>. Ce critère surprend par son caractère flou. Le juge est venu ainsi préciser ce premier critère en considérant que l'octroi de l'avantage devait se faire sans contrepartie. Ceci crée la possibilité pour l'entreprise de rapporter la preuve de l'existence d'un lien entre l'avantage obtenu et des charges lui incombant ce qui lui permettra d'échapper à la prohibition et à l'éventuelle restitution de l'aide d'État dont elle a bénéficié. L'octroi d'un avantage implique « *le recours à une méthode alternative d'imposition qui doit normalement avoir pour objectif une imposition comparable à celle qui aurait pu être obtenue entre deux opérateurs indépendants au moyen de la méthode classique où le bénéfice imposable est obtenu par différence entre les résultats et les charges de l'entreprise* »<sup>1487</sup>. La notion d'avantage comprend deux éléments intimement liés. D'une part, dès lors qu'un régime fiscal particulier est instauré par l'autorité publique, cela aura pour effet presque simultané de faire peser une présomption d'aide sur le régime fiscal dérogatoire accordé. Or, de nombreux dispositifs fiscaux dérogatoires nationaux compromettent la détermination du bénéfice imposable selon l'application de la simple formule d'une soustraction entre les bénéfices et les charges de l'entreprise. Cette présomption découle de la « discrimination », ou plus largement de la différenciation de traitement fiscal inhérente à l'octroi d'un dispositif fiscal dérogatoire au régime d'imposition classique. Cet élément donne lieu à ce que nombre de dispositifs fiscaux puissent, en amont, faire l'objet d'une présomption d'aide fiscale.

1108. D'autre part, cette vision très extensive de la notion d'avantage a provoqué la remise en cause de différents types de mesures fiscales comme étant constitutives d'un avantage qui « *allège les charges qui normalement grèvent le budget des entreprises* ». À titre indicatif, ont été reconnus comme tels : une réduction de l'assiette imposable que ce soit au travers de déductions dérogatoires, d'amortissement extraordinaire ou accéléré, ou d'inscription de réserves au bilan ; ainsi qu'une réduction totale ou partielle du montant de l'impôt que ce soit notamment au travers d'exonération fiscale ou de crédit d'impôt ; ou bien encore un ajournement ou une annulation voire un rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale<sup>1488</sup>.

1109. La Commission retient une conception très extensive de cette notion. Celle-ci va même jusqu'à appréhender globalement les notions d'avantage et de spécificité sans établir de véritable distinction entre ces deux critères<sup>1489</sup>. L'avantage est facilement caractérisé par la

---

<sup>1485</sup>CJ, 11 juillet 1996, aff. C-39/94, S.F.E.I., Rec. I, p. 3547, point 60. En effet, il est désormais de jurisprudence constante que « *sont considérées comme des aides les interventions qui, sous quelque forme que ce soit, sont susceptibles de favoriser directement ou indirectement des entreprises* » (CJ, 15 juillet 1964, aff. 6/64, Costa c/ Enel, Rec. p. 1141, 1161) ou qui sont à considérer comme un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans les conditions normales du marché » (v. CJ, 29 avril 1999, aff. C-342/96, Espagne c/ Commission, Rec. I, p. 2459, point 41 ; plus récemment v. CJ, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, Altmark Trans GmbH, Rec. 2003, I, p. 774, point 84. Ces principes généraux sont applicables aux aides d'États fiscaux.

<sup>1486</sup>Communication 1998, précité, § 16.

<sup>1487</sup>BERGERES M.C., « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », Rec. Dalloz, Cahier Droit des affaires, 5 septembre 2002, n° 30, p. 2396.

<sup>1488</sup>V. Communication 1998, précitée, § 9.

<sup>1489</sup>Pour des illustrations, v. notamment CJ, 14 mars 1994, aff. C-387/92, Banco Exterior de España, Rec. I, p. 877, point 14 ; CJ, 19 mai 1999, aff. C-6/97, Italie c/ Commission, Rec. 1999, I, p. 2981, point 16 ; CJ 17 juin 1999, aff. C-75/97, Belgique c/ Commission, Rec. 1999, I, p. 3671, point 26 ; CJ, 17 juin 1999, aff. C-295/97,

Commission en raison de sa portée très extensive. Par ailleurs, si celui-ci est jugé sélectif par la Commission, cela entraînera presque automatiquement sa qualification en une aide fiscale incompatible avec le droit de l'Union.

## §2) L'octroi de l'avantage « par l'État ou au moyen de ressources d'État »

1110. L'avantage doit avoir une origine étatique. La notion d'État, au sens de cette disposition, doit être entendue au sens large. La Commission vise toutes les autorités publiques nationales que sont l'État, et toutes les collectivités publiques infraétatiques qu'elles soient régionales ou locales. Sont ainsi visées les autorités publiques, mais également celles qui agissent en leur nom. En matière fiscale, sont ainsi visées les aides fiscales fournies directement par les autorités publiques ainsi que par d'autres organismes qui agiraient en leur nom en reversant, par exemple, des fonds qui auraient une origine publique. La qualité de l'autorité nationale qui agit importe peu. Seule est prise en considération la nature de l'avantage qui doit consister en un transfert de fonds publics.
1111. Les moyens envisagés, en vue de l'octroi de telles aides, sont également très extensifs. La Commission a précisé cette condition en considérant que les aides pouvaient être attribuées au travers de dispositions législatives, réglementaires, administratives ou bien encore résulter de pratiques administratives<sup>1490</sup>. Cette condition vise la totalité des modalités juridiques en termes de forme de l'acte adopté susceptible d'aboutir à l'octroi de tels avantages.
1112. De surcroît, s'agissant spécifiquement de l'évocation de « ressources d'État », la forme de l'intervention fiscale importe peu. La notion d'aide inclut les subventions, mais également les réductions de charges, ainsi « *l'avantage peut revêtir indifféremment la forme d'une dépense, ou plus insidieusement, celle d'une réduction de rentrée* »<sup>1491</sup>. L'aide peut ainsi être accordée directement ou indirectement par l'État<sup>1492</sup>. La forme de l'acte pris est indifférente de même que son origine. Cela signifie que l'aide peut provenir directement ou indirectement des autorités publiques nationales. Il s'agit d'une acception très large de la notion d'État. En matière fiscale, le rattachement de l'aide aux pouvoirs publics ne pose pas véritablement de problème. Toutefois, cette vision très extensive, à la fois, de l'auteur et de la forme de l'aide permet d'atteindre l'ensemble des niveaux d'autorité publique présents dans le découpage territorial national. De plus, d'un point de vue formel, les aides peuvent revêtir n'importe quelle forme s'agissant des actes adoptés. En ce sens, la reconnaissance de ce critère est très aisée en matière fiscale. La seule véritable exception réside dans l'origine européenne des actes mis en œuvre par les États qui, dans ce cas, ne seraient pas imputables aux autorités publiques nationales<sup>1493</sup>.

---

Piaggio, Rec. 1999, I, p. 3735, point 39. Pour la doctrine, v. KEPPELNE J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 66, Février 2000, p. 20.

<sup>1490</sup>Communication 1998, précitée, § 10.

<sup>1491</sup>WATHELET M. et PARTSCH P.-E., « Délimitation des contours de la notion d'aide d'Etat en droit communautaire », in Les aides d'Etat en droit communautaire et en droit national, Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Coll. Commission Droit et vie des affaires, 1999, p. 25.

<sup>1492</sup>V. Communication 1998, précitée, §10 dans lequel la Commission vise les « *aides accordées par des entités régionales et locales des Etats membres* ». V. en ce sens, CJ, 30 janvier 1985, aff. 93/84, France c/ Commission, Rec. 1985, p. 829, point 147 ; v. également CJ, 14 octobre 1987, aff. C-284/84, Allemagne c/ Commission, Rec. p. 4013, point 17.

<sup>1493</sup>V. KEPPELNE J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 66, Février 2000, p. 27 relevant que « *(l)es seules situations où l'imputabilité d'une mesure fiscale aux pouvoirs publics de l'Etat membre concerné pourrait faire défaut sont celles où l'Etat membre ne fait que mettre en œuvre dans son ordre juridique interne des mesures d'harmonisation adoptées au niveau communautaire, à condition sans doute que l'harmonisation en question soit suffisamment exhaustive et ne laisse pas de marge de manœuvre aux autorités nationales* ».

1113. L'avantage peut également être octroyé au moyen de « ressources d'État ». Que recouvre cette notion ? Cette notion est, comme la précédente, appréhendée de manière très large par la Commission ainsi que par la Cour de justice<sup>1494</sup>. Les ressources publiques peuvent être envisagées comme étant des dépenses fiscales qui prendraient la forme de subventions<sup>1495</sup>. Cependant, la Commission ainsi que la Cour ont élargi cette notion. Elle peut être aussi négative au sens de l'absence de certaines rentrées fiscales<sup>1496</sup>. Les justifications de cette extension résident dans l'atteinte portée aux fonds publics<sup>1497</sup>. La seule distinction réside dans la méthode employée. Il est de jurisprudence constante que « *la notion d'aide est plus générale que celle de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et que, par-là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques* »<sup>1498</sup>. La Cour et la Commission ont ainsi élargi la notion d'aide fiscale afin que celle-ci ne se cantonne pas à des dépenses fiscales, mais qu'elle puisse recouvrir tous types d'interventions financières étatiques à l'égard des entreprises.

1114. Les deux éléments fondamentaux de ce critère résident dans l'origine publique de l'aide et dans l'atteinte aux fonds publics qu'elle provoque. Certains ont été jusqu'à préciser que « *(d)es mesures qui n'ont qu'un impact indirect et lointain sur le budget public ne constituent pas des aides, mais tel ne sera normalement pas le cas en ce qui concerne des mesures fiscales proprement dites, qui concernent toujours des relations entre le contribuable et les pouvoirs publics en tant que percepteur de l'impôt* »<sup>1499</sup>. Au vu de l'appréciation très aisée et très large de ces critères, ce constat semble avéré. Plus que tout autre domaine, les mesures fiscales apparaissent comme tombant, beaucoup plus facilement, dans le champ de la réglementation des aides d'État. L'intégration fiscale s'en trouve ainsi facilitée.

### **§3) L'avantage doit « fausser » ou « menacer de fausser la concurrence »**

1115. La notion d'aide suppose intrinsèquement l'idée d'un avantage. Celui-ci se traduit le plus souvent, en matière fiscale, non par un transfert de ressources, mais par un allègement de charges, voire une exonération. Cependant, l'avantage à l'égard de l'entreprise est bien effectif. Permettre à une entreprise de bénéficier d'un avantage fiscal créerait une « discrimination » entre celle-ci et d'autres qui n'en bénéficieraient pas. L'avantage engendrera ainsi de manière automatique des distorsions de concurrence sur le marché intérieur. Une distinction doit cependant être faite au sein même de ce critère qui en contient deux bien distincts. Nous les analysons successivement. Les deux critères ne sont pas cumulatifs.

1116. En premier lieu, l'avantage « doit fausser la concurrence ». Cette condition renvoie à l'appréciation de la mesure fiscale en fonction de ses effets. La Commission va apprécier les

---

<sup>1494</sup>V. CJ, 2 juillet 1974, aff. C-173/73, Italie c/ Commission, Rec. 1974, p. 709, point 35 jugeant que « *les fonds dont il s'agit étant alimentés par des contributions obligatoires imposées par la législation de l'Etat et étant, (...), gérés et répartis conformément à cette législation, il y a lieu de les considérer comme des ressources d'Etat au sens de l'article 92, même s'ils étaient administrés par des institutions distinctes de l'autorité publique* ».

<sup>1495</sup>V. par exemple, CJ, 23 février 1961, aff. 30/59, De Gezamenlikje, Rec. p. 3, point 39 ; v. également CJ, 14 mars 1994, aff. C-387/92, Banco Exterior de España, Rec. I, p. 877, point 13.

<sup>1496</sup>V. par exemple, Ladbroke c/ Commission, T-67/94, précité, points 107 et 108.

<sup>1497</sup>V. CJ, 1er décembre 1998, aff. C-200/97, Ecotrader, Rec. I, p. 7907, point 34.

<sup>1498</sup>V. arrêts précités.

<sup>1499</sup>V. KEPPELNE J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 66, Février 2000, p. 27.

effets de la mesure sur la concurrence s'exerçant sur le marché intérieur. Le seul constat d'un impact de la mesure sur le marché suffit à la qualifier d'aide d'État. La Commission européenne a précisé l'apport de cette approche<sup>1500</sup>. Peu importe que le montant de l'aide soit faible<sup>1501</sup>. Peu importe également que l'entreprise bénéficiaire soit de taille modeste<sup>1502</sup> ou qu'elle détienne une très faible part sur le marché<sup>1503</sup>. Peu importe encore, que l'entreprise bénéficiaire ne procède pas à des opérations d'exportation<sup>1504</sup> ou qu'elle exporte la quasi-totalité de sa production en dehors de l'Union européenne<sup>1505</sup>. Le moindre effet sur le marché intérieur est pris en compte, si minime soit-il. L'instrument fiscal comme moyen d'influencer la localisation et/ou le positionnement des entreprises sur le marché est appréhendé très largement par les institutions européennes. Les modalités de cette appréhension favorisent l'intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises.

1117. En second lieu, l'avantage doit « menacer de fausser la concurrence ». Cette condition recèle une présomption qui est celle de la menace de distorsion de concurrence. L'évocation de cet aspect renvoie à l'idée de potentialité, d'éventualité, de distorsion future. Cette acception très large de l'atteinte à la concurrence sur le marché intérieur au moyen de la fiscalité permet d'englober un grand nombre de mesures fiscales nationales en les qualifiant d'aides d'État. Cette qualification facilite la prohibition de celles-ci. Toutefois, nous pouvons nous poser la question, au vu de cette condition, de la réalité de l'atteinte ainsi que celle de la légitimité de l'extension liée au pouvoir discrétionnaire de la Commission de qualifier une mesure fiscale d'aide d'État, alors même que la mesure en cause n'a pas produit ses effets sur le marché intérieur. Certains auteurs tel Melchior Wathelet l'ont soulevé implicitement en affirmant que : « (1) *l'examen de la condition d'altération de la concurrence sera donc souvent sommaire. Le marché en cause ne fera pas l'objet d'une analyse approfondie (...) L'atteinte à la concurrence doit être appréhendée de manière large. Il faut prendre en considération non seulement la concurrence, mais aussi la concurrence potentielle (...). En outre, un risque sérieux d'atteinte à la concurrence, qu'elle soit actuelle ou potentielle suffit* »<sup>1506</sup>. En l'état actuel, il est parfaitement légitime de s'interroger sur l'effectivité ainsi que sur l'exclusivité de l'exercice de la compétence fiscale étatique en matière de fiscalité directe des entreprises. La fiscalité directe des entreprises est intimement liée à la question de la réglementation des aides d'État fiscales telle qu'appréhendée et mise en œuvre par les institutions européennes. L'intégration fiscale négative s'en trouve ainsi renforcée, ses effets sur l'exercice de la compétence fiscale étatique également.

1118. Si la mesure fiscale fausse ou menace de fausser la concurrence sur le marché intérieur, celle-ci se verra qualifiée d'aide d'État. Cette qualification soumet surtout la mesure au champ d'application de l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE). En ce sens, cette mesure fiscale intègre l'ordre juridique de l'Union et « sort » en quelque sorte du champ de l'ordre juridique national. Cette entrée ou plutôt cette sortie engendre un dessaisissement des autorités publiques nationales dont l'exercice de la compétence fiscale sera en quelque sorte transféré aux

---

<sup>1500</sup>V. Communication 1998, précitée, §11 ; V. également Rapport 2004, précité, § 21 à 24.

<sup>1501</sup>L'exception à ce principe réside dans les aides éligibles à la règle « *de minimis* », v. Communication de la Commission européenne, JO C 68 du 6 mars 1996, p. 9.

<sup>1502</sup>V. en matière d'aide non fiscale : CJ, 21 mars 1990, aff. C-142/87, Belgique c/ Commission dit « Tubemeuse », Rec. I, p. 959 ; CJ, 17 septembre 1980, aff. 730/79, Philip Morris, Rec. 1980, p. 2671 ; CJ, 11 novembre 1987, aff. 259/85, France c/ Commission, Rec. 1987, p. 4393 ; v. également deux arrêts du 21 mars 1991, aff. C-303/88 et C-305/89, Italie c/ Commission, Rec. p. 1433.

<sup>1503</sup>V. CJ, 14 septembre 1994, C-278/92, C-279/92, C-280/92 (aff. jointes), Espagne c/ Commission, Rec. 1994, I, p. 4103.

<sup>1504</sup>CJ, 13 juillet 1988, aff. 102/87, France c/ Commission, Rec. 1988, p. 4067.

<sup>1505</sup>CJ, 21 mars 1990, aff. C-142/87, Belgique c/ Commission, Rec. 1990, I, p. 959.

<sup>1506</sup>WATHELET M. et PARTSCH P.-E., « Délimitation des contours de la notion d'aide d'Etat en droit communautaire », in Les aides d'Etat en droit communautaire et en droit national, Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Coll. Commission Droit et vie des affaires, 1999, p. 29.

institutions de l'Union européenne et, plus particulièrement, à la Commission européenne sous le contrôle du juge de l'Union.

1119. Cette analyse peut être justifiée. Les atteintes de la mesure fiscale sur la concurrence sont, certes, appréciées de manière très extensive. Néanmoins, ce caractère extensif se trouve entériné par les difficultés inhérentes à l'appréciation des effets de la mesure fiscale sur le marché. Cette difficulté est accrue par l'obligation de notification de la mesure à la Commission par les États membres qui doit être effectuée avant sa mise en œuvre<sup>1507</sup>. La procédure instituée par le Traité implique que la mesure soit notifiée avant d'être appliquée par les États membres. Or, cela dénote d'une certaine incohérence dans la mesure où la Commission sera censée apprécier l'affectation de la concurrence sur le marché alors même que la mesure fiscale n'aura pas encore produit de tels effets. C'est la raison pour laquelle, il est expressément prévu au Traité qu'une telle qualification peut intervenir dès lors que la mesure « *menace de fausser la concurrence* » puis, la Commission en a fait une interprétation extensive<sup>1508</sup>. L'effet pervers de cette présomption simple est que l'analyse de la condition de l'affectation de la concurrence soit négligée par la Commission. Le risque est que celle-ci se contente d'apprécier le caractère sélectif de la mesure et en fasse découler presque automatiquement une incidence sur la concurrence. Ce risque existe bel et bien en pratique<sup>1509</sup>. Néanmoins, les dispositions du Traité envisagent l'affectation de la concurrence comme étant remplie malgré son caractère potentiel. Le traité dédouane, par là même, la méthode d'appréciation de la Commission. L'intégration fiscale s'en trouve renforcée. En dépit du caractère simple de cette présomption au regard de la possibilité offerte aux États de rapporter la preuve d'un défaut d'affectation, cette preuve devient d'autant plus difficile à rapporter que la Commission privilégie systématiquement l'objectif européen d'un marché fonctionnant sur la base du libre jeu de la concurrence.

#### **§4) L'avantage doit « affecter les échanges entre États membres »**

1120. Cette condition s'applique de manière alternative par rapport à l'affectation de la concurrence. L'une visera spécifiquement les entreprises. L'autre s'analyse au regard des relations entre États membres. L'affectation des échanges implique que les opérations visées s'exercent sur le marché intérieur.

1121. De la même manière que pour le critère relatif à l'affectation de la concurrence, les institutions européennes se satisfont d'effets potentiels et prévisibles sur le commerce<sup>1510</sup>. La Cour de justice a, de longue date, précisé « *qu'il n'existe pas de seuil ou de pourcentage en dessous duquel on peut considérer que les échanges entre États membres ne sont pas affectés. En effet, l'importance relativement faible d'une aide ou la taille relativement modeste de l'entreprise bénéficiaire n'excluent pas a priori l'éventualité que les échanges entre États membres soient affectés* »<sup>1511</sup>. Dès lors qu'une entreprise se trouve favorisée par rapport à une autre sur le marché, cette condition sera remplie. La Commission se rallie à la position du juge. Elle le reconnaît en précisant que « *le simple fait que l'aide renforce la position de cette entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges*

<sup>1507</sup>V. Article 108 §3 TFUE (ex. art. 88 TCE).

<sup>1508</sup>V. KEPPELNE, Guide des aides d'Etat en droit communautaire, 1999, p. 120.

<sup>1509</sup>Pour une démonstration, v. CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 446-450.

<sup>1510</sup>V. XIV e rapport de la Commission européenne sur la politique de la concurrence, 1984, p. 142.

<sup>1511</sup>V. CJ, 21 mars 1990, aff. C-142/87, Belgique c/ Commission dit « Tubemeuse », Rec. I, p. 959, point 43 ; v. CJ, 14 septembre 1994, aff. C-278/92 à C-280/92, Espagne c/ Commission, Rec. I, p. 4103, point 42 ; CJ, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, Altmark Trans GmbH, Rec. 2003, I, p. 7747, point 81.

*intracommunautaires permet de considérer que ces échanges ont été affectés* »<sup>1512</sup>. Cette appréciation témoigne du caractère très extensif de ce critère, et ce, en dépit de ses conséquences éventuelles sur l'exercice de la compétence fiscale étatique.

1122. Quant au principe de l'exclusion d'une règle *de minimis* dans cette matière que ce soit vis-à-vis du critère de l'affectation des échanges ou de l'atteinte à la concurrence, il se trouve justifié, par certains, du fait d'un grand nombre de dérogations déjà prévues par le Traité<sup>1513</sup>.

1123. Deux éléments qui justifient, pour nous, l'adoption d'une conception très extensive de la Commission et de la Cour de justice s'agissant de ce double critère. D'une part, l'optique libérale du marché intérieur reposant sur le libre jeu des forces du marché et de la concurrence présuppose la non-intervention des États. Ces derniers pourraient favoriser la concurrence déloyale. Ce risque justifie la rigueur des institutions européennes dans l'appréciation de l'atteinte à la concurrence ou aux échanges<sup>1514</sup>. Or, une aide fiscale mène, sans nul doute, à de tels effets. La Commission le reconnaît<sup>1515</sup>, de même que le juge de Luxembourg. La Commission aidée de ce dernier établit une présomption d'affectation des échanges et de distorsions de la concurrence lorsqu'une mesure fiscale est susceptible de concéder une aide fiscale au sens d'avantage à une entreprise nationale. D'autre part, la seule limite de l'intervention européenne réside dans le cas de « situations purement internes » impliquant que les entreprises ou les secteurs visés ne participent pas aux échanges entre États membres. Cette limite est respectée.

### **§5) L'avantage doit favoriser « certaines entreprises ou certaines productions »**

1124. La première incertitude demeure dans la détermination du caractère spécifique de l'avantage fiscal qui sera accordé à certaines entreprises ou certaines productions. Il s'agit du dernier critère cité par la Commission ainsi que par l'alinéa 1 de l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE). Cependant, nous aurions pu parfaitement le traiter en premier dans la mesure où c'est ce critère de sélectivité qui fonde l'existence même de l'aide d'État et de l'aide d'État fiscal. Ce critère est fondamental dès lors qu'il détermine la qualification d'aide d'État. L'analyse de cette spécificité de l'aide incompatible qui a pour vocation de la distinguer d'une mesure de politique économique générale tolérée n'est pas aisée. Le caractère « sélectif » est fondamental : il permet de différencier les aides d'État prohibées des mesures dites « générales » acceptées. Ces dernières constituent des mesures qui s'appliquent sans distinction à l'ensemble des entreprises de tous les secteurs économiques d'un État membre. Le critère de sélectivité est évoqué de manière presque explicite à l'alinéa premier de l'article 107 §1 TFUE (ex. art. 87 §1 TCE) visant les aides « *favorisant certaines entreprises ou certaines productions* ». Ce critère est en lien direct avec le précédent traitant des distorsions de concurrence provoquées par le fait de fausser ou menacer de fausser la

---

<sup>1512</sup>Communication 1998, idem, §11.

<sup>1513</sup>En ce sens, v. notamment GRARD L., Aides d'Etat, Notion, Jurisclasseur Europe, Fasc. 15, n° 106. Le Traité distingue entre les aides compatibles de plein droit (v. la liste prévue à l'article 107§2 TFUE (ex. art. 87§2 TCE) et celles compatibles sous conditions avec le marché intérieur (v. la liste prévue à l'article 107 §3 TFUE (ex. art. 87§3 TCE).

<sup>1514</sup>V. CJ, 17 septembre 1980, aff. 730/79, Philip Morris, Rec. p. 2671, point 11 selon lequel « *lorsqu'une aide financière accordée par l'Etat renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être influencés par l'aide* ». Une aide fiscale est parfaitement susceptible d'aboutir à de tels effets. De ce fait, cette jurisprudence est tout à fait transposable à la matière fiscale, v. CJ, 11 novembre 1987, aff. 259/85, France c/ Commission, Rec. p. 4393, point 24 selon lequel « (...) (1)a Commission n'a pas dépassé les limites de son pouvoir d'appréciation en estimant que même une aide d'importance relativement faible allait altérer les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun ».

<sup>1515</sup>V. Communication 1998, précitée, §11.

concurrence. La détermination de l'entreprise ne pose pas de véritables problèmes. L'acceptation de cette notion doit être entendue au sens économique du terme<sup>1516</sup>. Le juge l'a définie comme « *une entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique et de son financement* »<sup>1517</sup>.

1125. Se pose également le problème de la détermination de l'existence d'un « avantage », mais aussi, et surtout, de son appréciation « en termes économiques ». Cette appréciation revient principalement et prioritairement à la Commission. Elle accentuera son appréciation sur les effets de la mesure fiscale mise en cause en vue de sa qualification éventuelle en aide fiscale publique prohibée. Il s'agit d'une étape fondamentale, car c'est cette appréciation qui permet le passage de l'incompatibilité déclarée à la prohibition sanctionnée. Des divergences doctrinales existent sur la question de savoir si l'article 107 TFUE doit être interprété comme posant le principe d'une incompatibilité ou d'une prohibition des aides publiques. De notre point de vue, cette disposition ne prévoyant pas expressément une interdiction doit être traduite comme formulant une « simple » incompatibilité sous certaines conditions. Cependant, dès lors que ces conditions sont remplies et que l'aide visée est déclarée incompatible par la Commission européenne, le régime juridique évolue. Celui-ci passe de l'incompatibilité à la prohibition<sup>1518</sup>. Cette distinction est visible au sein même des dispositions du traité relatives aux aides accordées par les États. L'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) prévoit les règles de fond s'agissant de l'incompatibilité des aides. L'article 108 TFUE (ex. art. 88 TCE) vise les règles de procédure relatives à l'examen des aides. La première n'a pas été reconnue d'effet direct en ce qu'elle ne remplit pas les conditions du caractère absolu et inconditionnel nécessaire à la mise en œuvre de l'effet direct<sup>1519</sup>. Dès lors, l'incompatibilité des aides accordées par les autorités publiques ne peut être évoquée par les justiciables devant une juridiction nationale<sup>1520</sup>. Cependant, l'article 108 alinéa 3 TFUE (ex. art. 88 al. 3 TCE) s'est vu, quant à lui, reconnaître un effet direct. Cela s'explique par la prohibition absolue et inconditionnelle formulée dans son alinéa 3. Ce texte dispose que « (...) *L'État membre intéressé ne peut mettre*

---

<sup>1516</sup>V.WATHELET M. et PARTSCH P.-E., « Délimitation des contours de la notion d'aide d'Etat en droit communautaire », in *Les aides d'Etat en droit communautaire et en droit national*, Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Coll. Commission Droit et vie des affaires, 1999, p. 16. Selon les auteurs « *il convient de rappeler que, selon une jurisprudence consolidée, la notion d'entreprise inclut, dans le cadre des règles de la concurrence, toute entité exerçant une activité de nature économique, c'est-à-dire toute entité qui, abstraction faite de son statut juridique, agit sur le marché en y offrant des biens ou des services* ». Nous nous conformons à cette définition qui nous semble complète et parfaitement adaptée.

<sup>1517</sup>CJ, 23 avril 1991, aff. 41/90, Hofner et Elser, Rec., 1991, I, p. 1979.

<sup>1518</sup>Pour un développement des divergences doctrinales existantes sur cette question, v. notamment CARLOS DOS SANTOS A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 389-396. A titre d'exemple, nous pouvons citer Jean-Paul Keppenne traitant explicitement de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 107 TFUE comme étant constitutif d'une « *interdiction de principe* », in « *Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat* », *Journal des tribunaux-Droit européen*, n° 66, Février 2000, p. 26. Dans le même sens, nous retrouvons, Arnaud de Baecque considérant que « *pour éviter que ce moyen d'intervention ne contrevienne de manière excessive au libre jeu de la concurrence, les aides d'Etat sont soumises, en vertu de l'article 87 du traité instituant la Communauté européenne (devenu art. 107 TFUE), à une prohibition de principe* », in « *Le droit communautaire des aides d'Etat* », *Cahiers juridiques de l'électricité et du gaz*, février 2000, n° 562, p. 39.

<sup>1519</sup>V. CJ, 5 février 1963, aff. 26/62, Van Gend and Loos, Rec. p.1.

<sup>1520</sup>Cela a été confirmé par la jurisprudence, v. notamment CJ, 22 mars 1977, aff. 74/76, Iannelli and Volpi SpA c/Ditta Paolo Meroni, Rec. 1977, p. 557 dans lequel le juge affirme très clairement que « *le traité, en organisant par l'article 93 (devenu art. 108 TFUE) l'examen permanent et le contrôle des aides par la Commission, entend que la reconnaissance de l'incompatibilité éventuelle d'une aide avec le marché commun résulte sous le contrôle de la Cour de justice, d'une procédure appropriée dont la mise en œuvre relève de la responsabilité de la Commission, les particuliers ne sauraient dès lors, en invoquant le seul article 92 (devenu art. 107 TFUE), contester la compatibilité d'une aide avec le droit communautaire devant les juridictions nationales, ni demander à celles-ci de se prononcer, à titre principal ou incident, sur une incompatibilité éventuelle* », point 1. Ce principe a été très largement confirmé depuis le rendu de cet arrêt.

à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale »<sup>1521</sup>. Il renvoie à l'illégalité de l'aide susceptible d'être évoquée devant les juridictions nationales.

1126. La Commission et la Cour de justice vont ainsi procéder en deux étapes pour apprécier la sélectivité de la mesure fiscale. Les modalités de la mesure fiscale visée seront appréciées avant d'examiner si celle-ci s'insère dans « *la nature ou l'économie du système fiscal* ».

1127. Pour apprécier le caractère sélectif de la mesure fiscale, la détermination du cadre de référence est essentielle. La Commission ainsi que la Cour déterminent le « *régime commun applicable* »<sup>1522</sup>. Cela signifie que la spécificité de la mesure est appréciée au regard du système fiscal applicable au sein d'un seul et même État membre. La Commission ne procède pas à une comparaison des systèmes fiscaux des autres États membres. L'existence de dispositions fiscales comparables ou concurrentes dans d'autres États membres n'est pas en mesure de justifier l'octroi de l'aide fiscale<sup>1523</sup>. La Cour pousse très loin son raisonnement en affirmant récemment et pour la première fois que le cadre territorial de référence pouvait être un territoire infraétatique<sup>1524</sup> à savoir des entités publiques régionales ou locales. L'objectif est de déterminer si la mesure fiscale examinée constitue une « *exception à l'application du système fiscal* »<sup>1525</sup> ou une « *pratique discrétionnaire de l'administration fiscale* »<sup>1526</sup>. Cette méthodologie témoigne d'une certaine cohérence s'agissant de la démarche adoptée par la

---

<sup>1521</sup>L'effet direct de cette disposition a été reconnu dès l'arrêt « *Costa c/ Enel* », aff. 6/64 du 15 juillet 1964, Rec. p. 1162 selon lequel « (q)ue par l'article 92 (devenu art. 107 TFUE), les Etats ont reconnu incompatibles avec le marché commun les aides dont s'agit et se sont implicitement engagés à n'en pas instituer en dehors des dérogations prévues par le traité, mais que, par l'article 93 (devenu art. 108 TFUE), ils ont seulement convenu de se soumettre à des procédures appropriées, tant pour supprimer les aides existantes, que pour en instituer de nouvelles; Qu'en s'obligeant eux-mêmes aussi formellement à informer la Commission « en temps utile » de leurs projets d'aides, en acceptant de se soumettre aux procédures prévues par l'article 93, les Etats ont donc contracté, envers la Communauté, un engagement qui les lie en tant qu'Etats, mais n'engendre pas de droits dans le chef des justiciables, sauf dans la dernière disposition de l'alinéa 3 dudit article ». Ce principe a été confirmé par la suite, v. par ex. CJ, 11 décembre 1973, aff. 120/73, Gebruder Lorenz GmbH c/ République fédérale d'Allemagne, Rec. 1973, p. 1471, point 8 selon lequel « l'interdiction de mise à exécution visée à la dernière phrase de l'article 93 §3 (devenu art. 108 §3 TFUE), a un effet direct et engendre, en faveur des justiciables, des droits que les juridictions nationales sont tenues de sauvegarder ».

<sup>1522</sup>Communication 1998, précitée, §16.

<sup>1523</sup>La Commission a repris ce principe de la jurisprudence du tribunal de première instance, v. 30 avril 1998, aff. T-214/95, « *Het Vlaamse Gewest c/ Commission* », Rec.1998, p.II-717. Ce principe a été repris dans son rapport de 2004, § 24.

<sup>1524</sup>CJ, Gde ch., 6 septembre 2006, aff. C-88/03, Portugal c/ Commission, (Açores), Rec. 2006, I, p. 7115. Cette position a été confirmée par CJ, 3<sup>e</sup> ch., 11 septembre 2008, aff. C-428/06 à C-434/06, Union General de Trabajadores de La Rioja, Rec. 2008, I, p. 6747. Pour autant un léger recul a été marqué récemment notamment en matière de groupe de sociétés, v. Communication CE, décision n° C-4/2007, 8 juillet 2009 (ex. N 465/2006) sur l'« *interest box* » dans laquelle la Commission a admis l'application d'un taux réduit à l'impôt sur les sociétés s'agissant de l'imposition et de la déduction des intérêts intragroupes. Elle fait reposer son raisonnement notamment sur l'absence de comparaison entre le financement intragroupe et le financement par des sociétés tierces, ce qui justifie l'application d'un traitement fiscal différencié sans pour autant qu'il soit sélectif. Pour un raisonnement similaire s'agissant du régime hongrois d'imposition des intérêts, v. Communication UE, décision n° C-10/2007, du 28 octobre 2009 (ex. NN13/2007) sur les déductions fiscales pour les intérêts intragroupe. Pour un développement, v. RAINGEARD DE LA BLETIERE, « *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2009, Droit fiscal*, n° 8, 25 février 2010, 210, § 23 à 29.

<sup>1525</sup>Communication 1998, précitée, §16.

<sup>1526</sup>Communication 1998, précitée, §21 et 22. V. également CJ, 26 septembre 1996, aff. C-241/94, France c/ Commission (Kimberly Clark Sopalin), Rec. 1996, I, p. 4551 selon lequel « (e)tant donné qu'un tel fonds dispose du pouvoir discrétionnaire lui permettant de moduler l'intervention financière, la participation de ce fonds, même si elle n'est pas limitée sectoriellement, ni territorialement, ni à une catégorie d'entreprises, est susceptible de placer certaines d'entre elles dans une situation plus favorable que d'autres, en les déchargeant de certaines obligations légales à l'égard de leurs salariés, allégeant ainsi les charges qui grèvent normalement leur budget », point 1 du sommaire.

Commission. Celle-ci ne tend pas à harmoniser les législations fiscales relatives aux entreprises. Elle renvoie aux dispositions prévues à cet effet dans le Traité pour tenter de réduire les disparités entre les systèmes fiscaux<sup>1527</sup>. Pour sa part, elle ne cible que les mesures sélectives qui sont susceptibles de tomber dans le champ de la réglementation des aides d'État. Elle tente ainsi de supprimer les avantages fiscaux réservés uniquement à certaines entreprises ou à certains secteurs de productions strictement nationaux. Cependant, nous ne pouvons nier que la prohibition des aides démontre la mise en œuvre d'une intégration fiscale effective imposée aux États membres. En réalité, ce ne sont pas les entreprises qui sont directement visées par l'encadrement des aides d'État à caractère fiscal, mais bien les États qui les mettent en œuvre. De manière indirecte, « *le droit communautaire des aides aboutit à une régulation de la concurrence des systèmes fiscaux* »<sup>1528</sup>. La réglementation des aides d'État, étendue aux mesures fiscales bénéficiant aux entreprises, participe directement à l'intégration fiscale effective imposée aux États membres par les institutions européennes.

1128. Il est nécessaire de traiter de la distinction entre les mesures sélectives prohibées et les mesures générales tolérées afin de démontrer le caractère extensif de l'appréciation par la Commission de la prohibition des aides d'État au domaine fiscal. Ce caractère extensif démontre la mise en œuvre d'une intégration fiscale négative s'agissant de l'imposition directe des entreprises. L'utilisation de l'instrument fiscal par les États afin de modifier les prix des biens et des services ainsi que les coûts des facteurs de production qui leur permettait d'orienter les choix des agents économiques fait désormais l'objet d'un encadrement strict par les institutions européennes. Cela engendre des conséquences immédiates et effectives à l'égard de l'exercice de la compétence fiscale des États qui est en principe, exclusif. Cette situation affecte d'autant plus l'exercice de la compétence fiscale étatique, que cet encadrement de l'instrument fiscal au moyen de la réglementation des aides d'État n'a pas fait l'objet d'une acceptation expresse de ces derniers. Il s'agit d'une extension prétorienne de la notion d'aide d'État qui a donné lieu à un accroissement considérable du champ d'application de la réglementation prévue au Traité.

1129. La Commission a précisé le critère de sélectivité<sup>1529</sup> en matière d'aides d'État sous forme fiscale en le définissant par un raisonnement *a contrario*. Selon la Commission « *les mesures fiscales ouvertes à tous les acteurs économiques opérant sur le territoire d'un État membre constituent, en principe, des mesures générales* »<sup>1530</sup>. Ces mesures ne seront pas qualifiées d'aides d'État, car elles ne répondront pas au critère de sélectivité. L'appréciation pratique de ce critère est très complexe. Cependant, son incidence est fondamentale dès lors que, dans

---

<sup>1527</sup>V. Communication 1998, précitée, § 6. La Commission renvoie notamment à la disposition relative à l'adoption de directives en matière fiscale disposant que « (s)ans 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 », art. 115 TFUE ex. art. 94 TCE. Elle se réfère également à celles prévoyant une consultation de la Commission avec les États membres intéressés par ces disparités selon lequel « (a)u 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 (...) », art. 116 TFUE, ex. art. 96 TCE.

<sup>1528</sup>V. L'intervention du professeur Dubout in « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, Droit fiscal, n°48, 27 novembre 2008, p. 11.

<sup>1529</sup>V. Communication 1998, précitée, §17-20. Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Doc. Com (2004), 434 du 9 février 2004, § 25 à 33. Pour la doctrine, v. notamment CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 495-541.

<sup>1530</sup>Communication 1998, précitée, § 13.

cette hypothèse, la mesure entrera presque automatiquement dans le champ d'application de l'article 107§1 (ex. art. 87 TCE). Dans le cas inverse, elle en sera exclue.

1130. Deux éléments nous sont fournis par la Commission européenne pour opérer une distinction entre une mesure fiscale générale et une mesure fiscale sélective constitutive d'une aide. Selon la Commission, pour être qualifiées de mesures générales, il est nécessaire que ces mesures « soient ouvertes à toutes les entreprises sur la base d'une égalité d'accès » et « leur portée ne peut être de facto réduite, par exemple, par le pouvoir discrétionnaire de l'État dans leur octroi ou par d'autres éléments qui restreignent leur effet pratique »<sup>1531</sup>. L'un des éléments renvoie aux bénéficiaires de la mesure favorable. L'autre élément vise les effets, la teneur de la mesure sur le marché. La prise en compte à la fois de l'entreprise bénéficiaire ainsi que de l'effet concret et pratique de la mesure autorise l'intégration, dans le champ d'application du principe d'incompatibilité, des mesures qui d'« apparence » seraient générale. Ces deux critères permettent un contrôle effectif et efficace à l'égard de la mesure fiscale, dont, en réalité, le caractère général se limiterait à leur forme qui pourrait, en pratique, avoir des effets restrictifs. Le cumul de ces deux critères autorise une appréhension de la mesure à la fois, au regard de la forme, mais aussi, et surtout, au regard du fond. Les modalités de cette appréciation permettent ainsi de retenir un très grand nombre de mesures fiscales dont seule la forme respecterait le critère de généralité nécessaire à la caractérisation de celle-ci comme étant hors champ de l'article 107 §1 TFUE (ex. art. 87§1 TCE).

1131. Par principe, pour être qualifiée de mesure fiscale générale, la mesure doit réunir trois critères appréciés extensivement par la Commission. En premier lieu, cette qualification nécessite un critère géographique étendu. La mesure fiscale doit être applicable sur tout le territoire national<sup>1532</sup>. En deuxième lieu, elle comprend un critère personnel : elle doit bénéficier à l'ensemble des entreprises, de toutes formes juridiques et de toutes tailles. En troisième lieu, elle comprend un critère économique ou « sectoriel »<sup>1533</sup> dans la mesure où elle doit viser l'ensemble des secteurs d'activité de l'économie<sup>1534</sup>.

1132. Divers problèmes se posent et notamment celui de la détermination du bénéficiaire réel de l'aide. Certains ont soulevé la distinction entre la sélectivité directe et indirecte<sup>1535</sup>. La Commission fait le choix de s'attacher aux effets réels de l'aide pour qualifier de bénéficiaires tous les opérateurs ayant effectivement bénéficié de l'aide<sup>1536</sup>. Toutefois, il n'existe pas véritablement de *consensus* sur cette notion, ni du point de vue de la doctrine, ni du point de vue de la pratique de la Commission et du juge<sup>1537</sup>. Cela s'explique sans doute en ce qu'en

<sup>1531</sup>Communication 1998, précitée, § 13.

<sup>1532</sup>V. Les exemples donnés dans son rapport de 2004, précité, § 30 à 33.

<sup>1533</sup>V. Communication 1998, précitée, § 18 ; v. également les exemples évoqués dans son rapport 2004, précité, § 26 à 29. V. également BERGERES M.-C., « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », Rec. Dalloz, Cahier Droit des affaires, n° 30, 5 septembre 2002, p. 2397. Sur la spécificité sectorielle, v. CJ, 10 décembre 1969, aff. jointes 6 et 11/69, Rec. 1969, p. 523 visant une mesure favorisant les seuls produits nationaux exportés ; v. également Décision 97/239/CE de la Commission du 4 décembre 1996 sur le cas « Maribel bis/ter », JO L 95 du 10 avril 1997, p. 25 considérant comme une aide une mesure visant l'ensemble des secteurs soumis à la concurrence internationale ; v. Décision de la Commission du 22 juillet 1998 sur le cas « *Irish Corporation Tax* » (SG(98) D/7209) visant une mesure concernant le secteur manufacturier.

<sup>1534</sup>Certains auteurs ont relevé également l'existence d'autres critères inhérents à la détermination de la sélectivité que sont notamment la sélectivité « *ad hoc* », la sélectivité « *horizontale* », la sélectivité « *par voie de définition des conditions d'éligibilité* » et la sélectivité « *administrative* », v. notamment CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 512-522.

<sup>1535</sup>CARLOS DOS SANTOS A., *idem*, p. 496. V. également KEPPELNE J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 66, Février 2000, p. 28.

<sup>1536</sup>Rapport 2004, *idem*, § 17.

<sup>1537</sup>De manière générale, deux théories s'opposent s'agissant de l'interprétation du critère de sélectivité. La doctrine classique rapproche la sélectivité de la notion de discrimination. L'autre théorie rapproche la sélectivité

cette matière, c'est la « *bonne foi fiscale* »<sup>1538</sup> des États qui est contrôlée. Cette notion est très vague et renvoie au caractère discrétionnaire de l'appréciation de ces mesures par la Commission. À titre d'illustrations, la Commission a notamment admis, comme étant constitutives de mesures fiscales générales, les mesures de « pure technique fiscale »<sup>1539</sup> ainsi que les mesures poursuivant un « objectif de politique économique générale en réduisant la charge fiscale liée à certains coûts de production »<sup>1540</sup>.

1133. Quelle est l'incidence de cette distinction en termes d'intégration des fiscalités directes nationales et, plus spécifiquement, de celles applicables aux entreprises ? La déclaration d'incompatibilité des aides publiques prévue au Traité place l'exercice de la compétence fiscale des États sous « surveillance ». S'agissant du passage à la prohibition sanctionnée de l'aide, il impute l'exercice de la compétence fiscale dans la mesure où il s'agit de la remise en cause par les institutions européennes d'une décision prise souverainement par les autorités publiques. En multipliant ces contrôles, mais surtout en déclarant interdites certaines aides publiques à caractère fiscal, la Commission, aidée par le juge de l'Union, met en œuvre ses compétences en contraignant les États membres dans un domaine relevant pourtant de leur attribution, en principe, exclusive. Cette intégration européenne effectuée principalement par la Commission s'agissant des aides publiques fiscales témoigne encore de l'insuffisance d'une coordination voire d'une harmonisation des fiscalités directes applicables aux entreprises. La multiplication des contrôles dans ce domaine témoigne de l'insuffisance législative européenne.

1134. La Commission détient une suprématie dans le contrôle des aides d'État. Il est constant que la Commission jouisse, dans ce domaine, d'un large pouvoir d'appréciation dont l'exercice implique des évaluations d'ordre économique et social qui doivent être effectuées dans un contexte européen<sup>1541</sup>. Quant au juge de l'Union, il intervient *a posteriori* en exerçant un contrôle de légalité se limitant à examiner si « *la Commission n'a pas excédé les limites inhérentes à son pouvoir d'appréciation par une dénaturation ou une erreur manifeste d'appréciation des faits ou par un détournement de pouvoir ou de procédure* »<sup>1542</sup>.

1135. Le critère de la sélectivité reste le principal critère dans l'appréciation de la mesure fiscale. C'est ce critère qui trace la frontière entre une mesure fiscale sélective et générale non prohibée par la réglementation des aides d'État. C'est également ce critère qui déterminera le moyen d'action devant être mis en œuvre. En ce sens, le caractère général de la mesure fiscale l'exonère de la qualification d'aide d'État, mais est susceptible de l'astreindre au Code de conduite. Nous y reviendrons<sup>1543</sup>. La présence du caractère sélectif de la mesure fiscale suffira presque à la condamner comme étant constitutive d'une aide d'État prohibée. La seule exception réside dans « *la nature ou l'économie du système* »<sup>1544</sup> dans lequel elle s'insère.

---

de la fiscalité dérogatoire. Pour un développement de ces théories, v. CARLOS DOS SANTOS A., *idem*, pp. 501-505.

<sup>1538</sup>V. l'intervention du professeur DUBOUT E., *in* « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *Droit fiscal*, n°48, 27 novembre 2008, p. 10.

<sup>1539</sup>Communication 1998, précité, §13. S'agissant des « *mesures de pure technique fiscale* », la Commission vise par exemple : la fixation des taux d'imposition, des règles de dépréciation et d'amortissement et des règles en matière de reports de pertes ; ainsi que les dispositions destinées à éviter la double taxation ou l'évasion fiscale.

<sup>1540</sup>Communication 1998, précité, §13. Quant aux « *mesures poursuivant un objectif de politique économique générale en réduisant la charge fiscale liée à certains coûts de production* », la Commission vise par exemple : la recherche et le développement, l'environnement, la formation et l'emploi.

<sup>1541</sup>V. notamment CJ, 21 mars 1991, aff. C-303/88, *Italie c/ Commission*, Rec. I, p. 1433, point 34.

<sup>1542</sup>CJ, 15 juin 1993, aff. C-225/91, *Matra SA c/ Commission des Communautés européennes*, Rec. 1993, I, p. 3203, point 25.

<sup>1543</sup>Renvoi II/.

<sup>1544</sup>V. CJ, 2 juillet 1974, aff. C-173/73, *Italie c/ Commission*, Rec. 1974, p.709, point 33 selon lequel « *il faut conclure que le dégrèvement partiel des charges sociales à titre d'allocation familiale incombant aux employeurs*

Cette exception a été formulée, par le juge dès 1974, et a été reprise par la Commission dans sa communication de 1998 relative aux aides d'État en matière de fiscalité directe des entreprises<sup>1545</sup>. La Commission suivie de la Cour de justice a notamment élaboré une méthode spécifique d'appréciation de la sélectivité de la mesure fiscale se faisant en trois temps. D'une part, celui-ci a considéré que les critères de l'article 107 TFUE (ex. art. 87 TCE) devaient être appréciés au regard des effets de la mesure visée et non de ses causes ou objectifs<sup>1546</sup>. Son appréciation de la justification étatique est très restrictive alors que la sélectivité de la mesure est appréciée de manière très extensive<sup>1547</sup>. Celui-ci s'attachera uniquement aux effets de la mesure fiscale incriminée<sup>1548</sup>. D'autre part, il a également considéré que le fait que la mesure rapproche les charges du secteur en cause de celles de leurs concurrents dans d'autres États membres ne lui enlevait pas le caractère d'aide<sup>1549</sup>. Enfin, il a expressément considéré qu'était constitutive d'une aide fiscale prohibée, la mesure destinée à exempter partiellement ou totalement les entreprises d'un secteur particulier des charges découlant de l'application normale du système général « *sans que cette exemption se justifie par la nature ou l'économie du système* »<sup>1550</sup>. La Commission est venue préciser cette exception au principe de l'incompatibilité en précisant l'apport de celle-ci. Elle a accepté que la mesure fiscale qui résulte directement des « *principes fondateurs ou directeurs du système fiscal de l'État*

---

*dans le secteur textile est une mesure destinée à exempter partiellement les entreprises d'un secteur industriel particulier des charges pécuniaires découlant de l'application normale du système général de prévoyance sociale, sans que cette exemption se justifie par la nature ou l'économie de ce système* ». Cette affaire traitait d'un dégrèvement de charges sociales.

<sup>1545</sup>Communication 1998, précité, § 15. V. également les exemples évoqués dans le rapport de 2004, précité, § 34 à § 42.

<sup>1546</sup>Il s'agit d'un principe de jurisprudence constante depuis l'arrêt de la Cour de justice du 2 juillet 1974, aff. C-173/73, Italie c/ Commission, Rec. 1974, p. 709, point 27, v. également point 28 selon lequel « *ni le caractère fiscal, ni le but social éventuels de la mesure litigieuse ne suffiraient à la mettre à l'abri de la règle de l'article 92* ». Des doutes ont pu être soulevés par certains arrêts rendus par la Cour de justice. Dans certains arrêts, la Cour a interprété l'article 92 (devenu art. 107 TFUE) comme nécessitant une comparabilité des situations « *factuelles et juridiques (...) au regard de l'objectif poursuivi par la mesure concernée* ». Ainsi, la sélectivité se trouvait déterminée non plus uniquement en fonction des effets de la mesure mais également en fonction des objectifs de celle-ci. En ce sens, v. CJ, 17 juin 1999, aff. C-75/97, Belgique c/ Commission, Rec., I, p. 3671, points 28 à 31 ; v. également CJ, 1er décembre 1998, aff. C-200/97, Ecotrader Srl c/ Altiforni e Ferriere di Servola SpA, Rec. I, p. 7907, point 41 ; v. également CJ, 8 novembre 2001, aff. C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH, Rec., I, p. 8365, point 41. En matière fiscale, le doute a été soulevé par l'arrêt CJ, 3e ch., du 3 février 2003, aff. C-409/00, Espagne c/ Commission, Rec. I, p. 1487, point 47 selon lequel « *(i)l s'ensuit que l'application de l'article 92§1 commande uniquement de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure étatique est de nature à favoriser « certaines entreprises ou certaines productions » par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable* ». Dans cet arrêt, la Cour a pu laisser penser qu'un revirement de jurisprudence s'opérait au regard de l'appréciation de la comparabilité des situations devant se faire en fonction des objectifs de la mesure fiscale et non plus uniquement en fonction des effets de celle-ci. Elle est revenue sur cette position notamment dans un arrêt du 22 décembre 2008, aff. C-487/06, British Aggregates Association, Rec., I, p. 10505, point 84 selon lequel « *la Cour a impérativement jugé que la finalité poursuivie par des interventions étatiques ne suffit pas à les faire échapper d'emblée à la qualification d'« aides » au sens de l'article 87 CE* » et poursuit au point 85 selon lequel « *l'article 87§1 CE ne distingue selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais les définit en fonction de leurs effets* ».

<sup>1547</sup>Comme l'ont relevé certains auteurs, « *(s)i celle-ci (l'autorité compétente) dispose d'un pouvoir discrétionnaire dans la mise en œuvre d'un avantage fiscal, la Cour en déduit une présomption quasi-irréfragable de sélectivité* », v. l'intervention de Mme BROUSSY in « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, Droit fiscal, n°48, 27 novembre 2008, pp. 14-15. V. également en ce sens, CJ, 26 septembre 1996, aff. C-242/94, France c/ Commission, Rec. I, p. 4551 ; CJ, 17 juin 1999, aff. C-75/97, Maribel, Rec. I, p. 3671.

<sup>1548</sup>A titres d'exemples, v. CJ, 29 février 1996, aff. C-56/93, Belgique c/ Commission, Rec. I, p. 723, point 79 ; CJ, 6e section, 17 juin 1999, aff. C-75/97, Royaume de Belgique c/ Commission dit « Maribel », I, p. 3671, point 25 visant des aides sociales. ; CJ, 13 février 2003, aff. C-409/00, Espagne c/ Commission, Rec. I, p. 1487, point 46.

<sup>1549</sup>Point 36.

<sup>1550</sup>Point 33.

*membre concerné* »<sup>1551</sup>, ne constitue pas une aide d'État et bénéficie d'un traitement dérogatoire<sup>1552</sup>. Il reviendra à l'État membre d'apporter la preuve du fait que la mesure fiscale est « *nécessaire ou fonctionnelle par rapport à l'efficacité du système fiscal* »<sup>1553</sup>. Le caractère très flou de cette exception à la prohibition des aides d'État fiscal participe de l'intégration fiscale négative.

## **B) Une intégration fiscale aidée par le flou inhérent à la justification prétorienne de la « nature ou l'économie du système fiscal »**

1136. Cette conception matérielle, finaliste de la notion d'« aide d'État » fiscale, appréhendée au regard de ses effets, découle de l'interprétation téléologique qui en a été faite par le juge au vu des finalités de cette disposition au regard de l'objectif de l'achèvement du marché intérieur. A cette occasion, le juge a également précisé que « *la nature ou l'économie du système fiscal* » était en mesure de justifier certaines mesures fiscales appliquées aux entreprises d'un secteur spécifique visant à les exempter partiellement ou totalement de charges fiscales. La Commission a elle-même repris et précisé cette justification en considérant que celle-ci implique que les différenciations fiscales « *résultent directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal de l'État membre concerné* »<sup>1554</sup> ou « *dont la rationalité économique les rend nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système fiscal* » »<sup>1555</sup>.

1137. En matière fiscale, certaines mesures qui « d'apparence » sont constitutives d'avantages du fait du traitement fiscal dérogatoire qu'elles instituent, échappent à la prohibition européenne en ce qu'elles sont conformes à la « nature ou à l'économie » du système fiscal. Cette justification, en dépit du lien intime qu'elle entretient avec le quatrième critère relatif à la spécificité ou sélectivité de la mesure est à annexer au premier critère selon lequel pour être constitutive d'une aide fiscale, la mesure doit procurer à ses bénéficiaires un « avantage qui allège les charges qui normalement grèvent leur budget ». L'adverbe « normalement » fait référence à la normalité du système fiscal dans lequel la mesure examinée s'insère. Le critère de « normalité » est étudié au moyen d'un exercice de comparaison entre l'entreprise ou le secteur de production bénéficiaire de l'aide et les autres entreprises ou secteurs de productions établies sur le territoire national. La Commission européenne examinera le système fiscal de l'État membre pris globalement, en partant du postulat que les règles fiscales édictées par l'État doivent être similaires pour l'ensemble des contribuables visés. En ce sens, la Commission semble considérer que la seule tolérance permise sera celle d'une différenciation des règles fiscales entre États membres, mais elle apparaît comme rejetant toute différenciation fiscale susceptible d'exister entre contribuables nationaux visés par ces règles au sein de l'État membre. D'ailleurs, elle l'affirme très clairement en admettant de manière très réductrice que « *certaines conditions peuvent être justifiées par des différences objectives entre les contribuables* »<sup>1556</sup>. Nous retrouvons, en quelque sorte, le critère de la comparabilité objective des situations telles qu'examinées par le juge s'agissant des discriminations aux

<sup>1551</sup>Communication 1998, précitée, § 16.

<sup>1552</sup>Communication 1998, précitée, § 23 et s. selon lequel « (1) *a nature différentielle de certaines mesures ne doit pas nécessairement les faire considérer comme des aides d'Etat. Tel est le cas de celles dont la rationalité économique les rend « nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système fiscal »* ».

<sup>1553</sup>V. Décision 96/369/CE de la Commission européenne du 13 mars 1996 concernant une aide fiscale en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes, JO L 146 du 20 juin 1996, p. 42.

<sup>1554</sup>v. Communication, 1998, précitée, § 16.

<sup>1555</sup>v. Communication, 1998, précitée, § 23. Cette condition a été dégagée dans la décision 96/369/CE de la Commission du 13 mars 1996 concernant une aide fiscale en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes, JO L146 du 20 juin 1996, p. 42.

<sup>1556</sup>Communication 1998, idem, § 24.

libertés de circulation<sup>1557</sup>. La seule différence réside dans le fait que, dans ce dernier cas, la comparabilité sera examinée entre résidents et non-résidents alors, qu'en matière d'aides d'État, la Commission procédera à une comparabilité objective du traitement appliqué entre contribuables nationaux. Cette réglementation est dès lors plus intégrative des fiscalités directes nationales applicables aux entreprises.

1138. La Commission va également jusqu'à admettre que « *si l'administration fiscale peut de manière discrétionnaire arrêter des durées d'amortissements différentes ou des méthodes de valorisation différentes, entreprise par entreprise, secteur par secteur, il y a présomption d'aide* »<sup>1558</sup>.

1139. Ne peut-on pas considérer que, du point de vue de la méthode d'appréciation, une présomption de déclaration d'incompatibilité repose sur chaque mesure fiscale soumise à l'examen de la Commission ?

1140. La question se pose, en effet, des critères permettant d'apprécier qu'une mesure fiscale spécifique soit bien justifiée par « la nature ou l'économie du système ». Aucun critère n'a été expressément établi par la Commission. Elle le déterminera au cas par cas et de manière discrétionnaire. Les éléments fournis par sa communication de 1998 ne permettent pas d'éclaircir véritablement cette justification. En dépit de certaines précisions apportées par son rapport de 2004<sup>1559</sup>, certains auteurs ont relevé l'imprécision à la fois de cette justification et surtout de son appréciation par la Commission en considérant que « *la fiscalité directe étant l'un des derniers domaines à ne pas avoir été harmonisé au niveau communautaire, il n'existe pas de critère d'évaluation à l'échelle européenne qui garantirait l'objectivité de l'évaluation de l'avantage fiscal étatique dont une entreprise est présumée bénéficier dans un État membre donné. Le concept d'imposition « normale » n'offre pas l'objectivité recherchée étant donné qu'il varie d'un État membre à l'autre. La détermination du régime fiscal des entreprises relève de la compétence des États membres de sorte que le droit communautaire des aides d'État ne représente pas un obstacle direct pour un État désireux d'octroyer un avantage fiscal à des entreprises ou productions* »<sup>1560</sup>. Le même problème se pose s'agissant du seuil habilitant la comparaison des situations entre résidents et non-résidents s'agissant des traitements fiscaux discriminatoires en matière de libertés de circulation.

1141. Selon nous, l'obstacle à l'octroi par l'État d'un avantage fiscal à des entreprises ou productions est bien présent. Seule sa nature varie. En l'espèce, il sera indirect et sera apprécié au regard des effets de la mesure fiscale. Néanmoins, s'en tenir aux effets sans établir de critères précis, permettant d'apprécier si la mesure fiscale est justifiée, rend l'appréciation de la Commission très subjective et surtout très aléatoire. Si nous cumulons cet aspect de

---

<sup>1557</sup>D'ailleurs, en ce sens, la Commission européenne a souvent adopté l'utilisation du critère de la « différence de traitement » afin de qualifier la sélectivité de la mesure, v. par exemple, Commission européenne, Rapport de Concurrence de la Communauté européenne, 1997, p. 72 dans lequel elle affirme que le critère de sélectivité est présent « *quand les mesures fiscales ou les mesures concernant les contributions sociales introduisent une différence de traitement en faveur d'un ou divers secteurs d'activité, sans que telle différence se justifie par la nature ou par l'économie du système de recouvrement* ».

<sup>1558</sup>Communication 1998, idem, § 24.

<sup>1559</sup>La Commission a précisé les justifications étatiques qui devaient être rejetées au regard de cette notion. Celle-ci a notamment rejeté la justification fondée sur « *la nécessité de renforcer la compétitivité de certaines entreprises* », ainsi que celle fondée « *sur le fait que la sélectivité des mesures résulte de l'application de critères objectifs, sans que les autorités publiques ne disposent de marges d'appréciation lors de l'attribution de l'avantage* », v. Rapport, 2004, précité, § 38 à 42.

<sup>1560</sup>LUBBIG T., « L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'état communautaire ? », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 465, février 2003, p. 126. V. également pour un développement sur ce critère, CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 522-541.

l'examen à celui du caractère très restrictif<sup>1561</sup> des critères constitutifs de l'aide, on peut raisonnablement affirmer l'effectivité de l'atteinte à l'exercice de la compétence fiscale des États au moyen d'une intégration fiscale imposée.

1142. À ce titre, les exemples cités par la Commission dans sa communication sont très simplistes. Ils vont même jusqu'à nier la complexité ainsi que la spécificité inhérente aux systèmes fiscaux nationaux. D'une certaine manière, la Commission se contente d'exemples très généraux, comme pour se laisser une possibilité plus grande de condamner tous types de dispositifs fiscaux nationaux qui ne répondraient pas à ces règles fiscales très générales. Les exemples sont si larges qu'ils excluent par avance toutes mesures fiscales spécifiques. L'évidence résultant des exemples cités<sup>1562</sup> pourrait même laisser penser que la Commission raille quelque peu les États destinataires de cette communication qui est censée préciser les règles relatives aux aides d'État en matière de fiscalité directe des entreprises. Pour preuve, la Commission précise aux États qu'« (i) *l va de soi que l'impôt sur les bénéfiques ne peut être perçu si aucun bénéfique n'est dégagé* »<sup>1563</sup>. Il s'agit bien d'une évidence. Elle va jusqu'à poursuivre en précisant qu'« (i) *l peut ainsi être justifié par la nature du système fiscal que les entreprises à but non lucratif, telles que des fondations ou associations, soient nommément exemptées de l'impôt sur les bénéfiques si elles ne peuvent effectivement dégager de bénéfiques* »<sup>1564</sup>. Il s'agit là d'une autre évidence.

1143. Nombreux sont ceux à critiquer l'absence d'objectivité de ces critères<sup>1565</sup>, ou bien encore le rôle quasi législatif<sup>1566</sup> que la Commission s'est elle-même attribué. Toutefois, il ne s'agit que de la résultante du vide juridique des traités et actes dérivés dans un domaine, qui, de fait, entrave le bon fonctionnement du marché intérieur, empêchant ainsi la pleine réalisation de la stratégie de Lisbonne. La Commission, comme la Cour de justice en matière de libertés de circulations, tente uniquement de pallier l'absence d'une volonté législative des États dans ce domaine. Néanmoins, la méthode utilisée nous autorise à penser que l'exercice de la compétence fiscale s'effrite au regard du droit et des objectifs de l'Union, qu'il s'agit de l'appréciation subjective et extensive de la Commission au regard des aides publiques et de la Cour s'agissant des restrictions aux libertés de circulation. La déclinaison fiscale des libertés de circulation, au même titre que l'encadrement des aides d'État à caractère fiscal, participent de la mise en œuvre d'une intégration fiscale négative qui se traduit par la multiplication d'obligations de ne pas faire imposées aux États dans un domaine relevant, en principe, de leur compétence exclusive. Les États membres sont aujourd'hui dans l'incapacité totale de déterminer par avance si leurs réglementations fiscales seront validées ou non à l'échelle de l'Union. Cela est principalement dû à la multiplicité des variations sémantiques non définies et souvent très floues utilisées par les institutions européennes en vue de caractériser la discrimination aux libertés de circulation ou la sélectivité de l'aide d'État fiscale. À cela s'ajoute une interprétation très extensive de la notion de « différence de traitement ». Par ailleurs, à l'échelle de l'Union, s'agissant notamment de la réglementation des aides d'États « *la « veille juridique » n'est exercée que par la seule Commission. Il y a là une source de difficultés évidentes, car celle-ci, compte tenu de son éloignement, ne peut appréhender véritablement et systématiquement la « subtilité » de certains régimes fiscaux*

<sup>1561</sup>La Commission revendique l'application stricte du critère de la sélectivité ainsi que de la justification des dérogations fiscales par l'économie général du système fiscal en cause, v. Rapport 2004, précité, §76.

<sup>1562</sup>Communication 1998, idem, § 24 et 25.

<sup>1563</sup>Communication 1998, idem, § 25.

<sup>1564</sup>Communication 1998, idem, § 25.

<sup>1565</sup>V. LUBBIG T., « L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'état communautaire ? », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 465, février 2003, pp.124-128.

<sup>1566</sup>CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 411.

*discriminatoires* »<sup>1567</sup>. À cette difficulté s'ajoute celle d'une volonté exclusive des institutions de l'Union d'aboutir à la réalisation et au bon fonctionnement du marché intérieur. Ceci accroît les atteintes portées à la compétence fiscale dont l'exercice fait l'objet d'une intégration « négative ».

1144. Nous nous retrouvons dans une situation où la Commission dispose en quelque sorte des pleins pouvoirs. C'est cette institution européenne qui va, à la fois, et de manière discrétionnaire, déterminer quelles sont les mesures fiscales générales et quelles sont celles devant être considérées comme sélectives. C'est également la Commission qui appréciera les cas dans lesquels la mesure fiscale devra être appréhendée comme participant de la nature ou de l'économie du système fiscal national. Il se pose deux problèmes. Il s'agit de l'absence de critères d'appréciation objectifs et parfaitement déterminés ainsi que de la volonté de la Commission de préserver la libre concurrence sur le marché quand les États membres eux souhaitent, à tout prix, préserver leurs recettes fiscales ainsi que leurs prérogatives en matière de politique économique.

1145. L'appréciation du critère de sélectivité par la Commission, en matière fiscale, va dans ce sens. Ce critère est apprécié à la faveur de l'objectif d'un bon fonctionnement du marché intérieur devant fonctionner sans distorsions fiscales de concurrence. Bien que certains se montrent critiques à l'égard de la Commission européenne, cette sévérité dans l'appréciation des critères témoigne, à notre sens, uniquement d'une insuffisance criante de la base juridique de l'Union en matière de fiscalité directe des entreprises<sup>1568</sup>.

1146. La preuve en est rapportée par l'utilisation de la réglementation générale des aides d'État au service d'un double objectif : la lutte contre les distorsions de concurrence entre les entreprises ainsi que la lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre les États membres au sein du marché intérieur.

## **II/Une réglementation générale des aides d'État mise au service d'un double objectif**

1147. La réglementation générale des aides d'État revêt un double objet qui est la lutte contre la concurrence déloyale entre entreprises et la lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre États. Aussi, le champ d'application de cette réglementation s'est vu étendu à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre États pourtant régie par un instrument spécifique qui est le Code de conduite adopté en matière de fiscalité directe des entreprises (A), ce qui peut surprendre dès lors que ces deux moyens d'action revêtent un objet et une portée juridique bien distincte (B).

---

<sup>1567</sup>BERGERES M.-C., « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », *Rec. Dalloz, Cahier Droit des affaires*, n° 30, 5 septembre 2002, pp. 2394-2399.

<sup>1568</sup>En ce sens, v. LUBBIG T., « L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'état communautaire ? », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 465, février 2003, p. 128.

## **A) La réglementation des aides d'État au service de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable régie par le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises**

1148. Le Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises a été adopté par le Conseil Ecofin du 1er décembre 1997<sup>1569</sup> dans le cadre d'un « paquet fiscal » global<sup>1570</sup>. Cette adoption fait suite à de très nombreuses discussions relatives à la nécessité d'une coordination de l'action à l'échelle de l'Union pour lutter plus efficacement contre la concurrence fiscale dommageable. La Commission, dans le cadre de son pouvoir d'initiative, a initié ses débats<sup>1571</sup>. Quel était l'objectif du Code de conduite ? Celui-ci n'avait pas pour objet l'élimination effective de la concurrence fiscale entre les États membres. Son but était uniquement de permettre le gel et le démantèlement progressif de mesures fiscales précises générant une concurrence fiscale « dommageable » ou « déloyale ». Les mesures visées étaient celles ayant ou pouvant avoir une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de l'Union dans la mesure où elles établissent un niveau d'imposition effective nettement inférieur y compris une imposition nulle, par rapport à ceux s'appliquant normalement dans l'État membre concerné et ceci à raison des règles d'assiette, de taux ou de tout autre facteur pertinent<sup>1572</sup>. Sont notamment visées les activités intragroupes et les dispositions législatives, réglementaires ainsi que les pratiques administratives<sup>1573</sup>. Le Code de conduite est un instrument mis au service d'une coordination des politiques fiscales nationales en matière de fiscalité directe des entreprises<sup>1574</sup>. La coordination passe notamment par la lutte coordonnée contre la concurrence fiscale dommageable. Cette lutte vise à la préservation des recettes fiscales des États membres. L'intérêt à préserver est celui des États membres. En ce sens, le Code a été adopté par un conseil représentatif des États membres sous la forme d'un acte présenté comme étant de nature politique à savoir « une résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres réunis au sein du Conseil »<sup>1575</sup> présentant une portée juridique moindre. Les États se sont entendus au sein du Conseil afin d'éliminer les mesures fiscales existantes qui engendrent une concurrence fiscale dommageable et de s'abstenir d'introduire toute nouvelle mesure susceptible de produire cet effet. Ce code consacre la réussite de la coopération loyale entre les États membres de l'Union<sup>1576</sup>.
1149. Toutefois, ce constat est largement tempéré d'une part, par un démantèlement minimal qui n'a pas eu pour effet de faire disparaître la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union. Celui-ci a permis l'évaluation de 400 mesures relatives à la fiscalité directe des

<sup>1569</sup>V. JO C 2 du 6 janvier 1998, p. 1. Pour un historique, v. notamment DIBOUT P., « L'Europe et la fiscalité directe », LPA, n° 153, 23 décembre 1998, pp. 8-17 ; v. également AUJEAN M., « Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », Gazette du palais, n° 6, 18 décembre 2003, pp. 3651-3661 et du même auteur, v. « Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4. et s. ainsi que « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s.

<sup>1570</sup>Renvoi Première Partie, Titre Second, Chapitre second « Une méthode politiquement incitative ».

<sup>1571</sup>V. les communications de la Commission européenne que sont : « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne », COM (97) 495 final ainsi que celle intitulée « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne » COM (97) 564 final.

<sup>1572</sup>Point B du Code de conduite ; v. également Le rapport du groupe de travail pour l'application du code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, Droit fiscal, n° 16, 2000, p. 657, § 1.

<sup>1573</sup>Point A du Code de conduite ; v. également Le rapport du groupe de travail pour l'application du code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, idem, § 1.

<sup>1574</sup>V. Mémoire de Monti d'avril et d'octobre 1996 : Doc. SEC. (96) 487 final et Doc. COM (96) 546 final.

<sup>1575</sup>JO C 2 du 6 janvier 1998, p. 1.

<sup>1576</sup>CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 140 relevant que « (b)ien que le Code de conduite sur la fiscalité directe des entreprises ne soit pas un instrument juridique ni un instrument pleinement communautaire, on peut dire qu'il repose, en définitive, sur un principe de coopération loyale entre les États membres de l'Union européenne ».

entreprises, mais seules 100 d'entre elles ont été jugées dommageables ont été abrogées ou modifiées<sup>1577</sup>. D'autre part, le tempérament provient de l'absence d'un caractère véritablement contraignant de cet instrument qui, en dépit d'une force politique incontestable, n'est pas suffisant pour contraindre les États. La compétence fiscale des États donne l'illusion d'avoir été préservée. Quant au fléau de la concurrence fiscale dommageable, il n'a pu être éliminé et la coordination des politiques fiscales est restée minimale.

1150. Cependant, cette observation très pessimiste peut être très largement nuancée au regard du point J du Code selon lequel « (l)e Conseil constate qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le Code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles 92 à 94 du Traité (devenu article 107 à 109 TFUE) relatives aux aides d'État »<sup>1578</sup>. Il est très surprenant de constater qu'au sein de cet instrument politique se trouve référencée la réglementation des aides d'État prévue par le Traité, instrument purement juridique et contraignant disposant d'une primauté sur le droit interne. Au sens de cette disposition, le Code de conduite ne devient-il pas indirectement un instrument juridique et contraignant ? La compétence fiscale étatique est-elle encore protégée ? En agissant ainsi, les États n'ont-ils pas autorisé la Commission européenne à se saisir de la réglementation des aides d'États à la fois en légitimant son extension aux aides fiscales non expressément prévues par le Traité ainsi qu'en usant de cette réglementation afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable, mais dans ce cadre, de manière juridiquement contraignante ? Si nous répondions par l'affirmative, pourrions-nous encore considérer que la compétence fiscale demeure une compétence exclusive des États membres et que, de fait, l'intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises n'est pas effective ?

1151. Ces questions méritent que nous nous concentrons sur la comparaison de ces deux moyens d'action au regard de leurs objets, mais également des critères les constituant. Cette analyse vise à la détermination de leur valeur juridique ainsi que de leur portée.

1152. Nombreux ont été ceux à relever le parallélisme<sup>1579</sup> existant entre ces deux moyens d'action. Ces derniers sont effectivement complémentaires. Ils se recoupent au travers de certaines similitudes. Mais surtout, ce sont leurs divergences qui les rendent complémentaires. Or, traiter de complémentarité aboutit à faire état d'une double contrainte pesant la compétence fiscale des États membres. Cette double contrainte limite son exercice dans le sens d'une intégration fiscale permise par le contrôle et la sanction des dispositifs fiscaux nationaux.

---

<sup>1577</sup> V. Communication de la Commission européenne sur « La bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2009) 201 final du 28 avril 2009, § 2.

<sup>1578</sup> Cette disposition poursuit en précisant que « (s)ans préjudice du droit communautaire et des objectifs du Traité, le Conseil note que la Commission s'engage à publier les lignes directrices pour l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises pour la mi-1998, après avoir soumis un projet aux experts des États membres dans le cadre d'une réunion multilatérale, et qu'elle s'engage à veiller scrupuleusement à la mise en œuvre rigoureuse des règles relatives aux aides en cause, en tenant compte inter alia, des effets négatifs de ces aides que l'application du Code mettra en évidence. Le Conseil note aussi l'intention de la Commission d'examiner ou de réexaminer au cas par cas les régimes fiscaux en vigueur et les nouvelles législations des États membres en assurant une cohérence et une égalité de traitement dans l'application des règles du Traité ».

<sup>1579</sup> La Commission européenne fait état du parallélisme inhérent à son action en matière de contrôle des aides d'État au regard de l'objectif plus général de lutte contre la fiscalité dommageable, v. Rapport 2004, précité, § 79.

## B) De l'indépendance théorique de ces deux moyens d'action à leur complémentarité effective

1153. Le Code de conduite vise à régir la concurrence entre États membres quand le contrôle des aides vise à éliminer les distorsions de concurrence entre entreprises<sup>1580</sup>. Le Code de conduite est un instrument créé par les États membres et pour les États. Celui-ci les fait participer activement à l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Ce rôle ayant été attribué au Conseil s'explique par la finalité du Code visant notamment à préserver leurs recettes fiscales. La preuve de ce rôle prédominant du Conseil directement lié à l'objectif d'une préservation des intérêts fiscaux étatiques est notamment rapportée par la composition du Groupe Code de conduite, dont le rôle est de mettre en œuvre les critères d'évaluation du Code en vue de la détermination des mesures fiscales potentiellement dommageables. Ce groupe est, en effet, composé de représentants des États membres, ainsi que de la Commission, mais, qui dispose d'un rôle minimal en ce qu'elle détient le pouvoir de participer, mais sans droit de vote.
1154. *A priori*, l'objet de la réglementation des aides d'État est assez différent en ce qu'elle est vouée à l'élimination des distorsions de concurrence non pas entre les États membres, mais entre les entreprises exerçant leurs activités sur le marché intérieur. La préservation porte sur le libre jeu de la concurrence, principe fondateur du marché intérieur. Celle-ci est directement prévue au traité visant les aides « *sous quelque forme que ce soit* », légitimant ainsi une extension législative à un contrôle des aides d'État fiscales. En ce sens, l'intérêt n'est aucunement de préserver les deniers de l'État, mais bien de s'assurer que les entreprises sont toutes sur un pied d'égalité par le biais de l'élimination des distorsions de concurrence ainsi que de l'affectation des échanges effectuée au sein de l'Union. Sous cet angle, utiliser la réglementation des aides en vue d'une lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre les États serait parfaitement incongrue. Dès lors que les aides d'État constituent, par nature, des mesures spécifiques et sélectives alors même que la lutte contre la concurrence fiscale dommageable invite les États à revoir des schémas entiers de leurs systèmes fiscaux. De surcroît, ce procédé serait inapproprié : il limiterait le champ d'application de la réglementation générale des aides d'États à l'examen des aides d'État spécifiquement fiscales<sup>1581</sup>. Or, par principe, la réglementation des aides d'État s'applique à tous types de mesures susceptibles de répondre aux critères de qualification et de prohibition. En cela, elle s'étend également à tous types de mesures fiscales qui seraient applicables aux entreprises. La communication de la Commission de 1998 et son rapport de 2004, visant spécifiquement les aides d'État à caractère fiscal attribuées aux entreprises, le démontrent.

---

<sup>1580</sup>V. l'intervention du professeur Maitrot de la Motte, in « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, Droit fiscal, n° 48, 27 novembre 2008, p. 12 ; v. intervention de M. Rossi-Maccanico, in « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, Droit fiscal, n° 48, 27 novembre 2008, p. 13 ; v. MEIER E. et PERROT T., « Les aides d'Etat comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », Droit fiscal, n° 3, 2002, p. 148 ; Vanistendael F. « *Fiscal support measures and harmful tax competition* », EC Tax Review, 2000, n° 3, p. 156. V. également CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 430 relevant que la réglementation des aides d'Etat « *ne s'inscrit pas (au contraire du régime du Code) dans le cadre des actes de coordination des politiques des Etats membres mais dans le cadre des politiques communautaires destinées à contrôler l'interventionnisme public susceptible d'engendrer des distorsions de concurrence entre entreprises. Le contrôle communautaire des aides fiscales astreint largement l'intervention des Etats membres dans la vie économique aux priorités d'ordre politique de la Communauté définies par l'article 87 §§2 et 3 du traité* (devenu art. 107 §§2 et 3 TFUE). *Le Code se révèle, en dernière instance, être une forme d'autorégulation politique de la concurrence fiscale, tandis que le régime des aides d'Etat appliqué à la fiscalité découle d'une forme d'hétéro-régulation à caractère plutôt administratif* ».

<sup>1581</sup>V. CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 429.

1155. Toutefois, cette réglementation est générale et non spécifique à ces aides d'État alors que le Code de conduite ne vise strictement que la fiscalité directe des entreprises. Cependant, cette confusion des objets de ces deux instruments est justifiée au regard de la fonction de la politique de la concurrence dont font partie les aides d'État. Même si sa fonction se trouve être la prévention et la répression des distorsions de concurrence entre entreprises, il ne faut pas perdre de vue que celles-ci auront systématiquement pour origine une intervention de l'État qui, au moyen de leurs politiques fiscales, faussera le libre jeu du marché et favorisera certaines entreprises ou productions. Ainsi, c'est l'État qui se trouve directement à l'origine des atteintes effectives ou potentielles à l'égard de la concurrence et des échanges au sein du marché intérieur. Entre la politique de la concurrence appréhendée à la lumière des aides d'État fiscales incompatibles et la concurrence fiscale dommageable entre États, il n'y a qu'un pas. Ce pas apparaît avoir été franchi au regard de la confusion des critères constitutifs de ces deux moyens d'action.

1156. L'utilisation du régime des aides d'État au service de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable « *est révélatrice d'une véritable confusion établie par la CJCE et par la Commission entre les notions d'avantage, de sélectivité et de non-discrimination, qui conduit à faire coïncider des concepts à vocation distincte* »<sup>1582</sup>. Néanmoins, de nombreux liens communs existent entre ces deux moyens d'action ce qui tend à rapprocher leurs vocations jusqu'à pouvoir les rendre complémentaires. Le risque émanant de l'utilisation des dispositions relatives aux aides d'États sélectives aux mesures fiscales dommageables générales est de constater « *une déviation par rapport à ce que les États ont consenti dans le Traité* »<sup>1583</sup>. N'est-ce pas déjà le cas ? Si oui, cette extension de l'objet de la réglementation des aides d'État à celui du Code de conduite qui est la lutte contre la concurrence fiscale dommageable témoignerait d'une véritable intégration fiscale imposée aux États membres.

1157. La Commission européenne dispose d'un pouvoir discrétionnaire s'agissant du contrôle des aides d'État. Celle-ci fait reposer son action directement sur les dispositions du Traité<sup>1584</sup>. Elle s'octroie ainsi une plus grande légitimité et surtout un pouvoir très contraignant. Elle détient le pouvoir d'obliger l'État à modifier, voire à supprimer, l'aide fiscale octroyée<sup>1585</sup>. La seule possibilité offerte aux États pour y échapper résulte d'une action au contentieux devant la Cour de justice ou d'un accord à l'unanimité du Conseil uniquement dans le cas de « *circonstances exceptionnelles* ». Or, nous avons démontré le caractère extensif de la vision de la Commission s'agissant des critères constitutifs d'une aide d'État fiscale. Le plus souvent, celle-ci est soutenue par le juge de Luxembourg. Néanmoins, cette indépendance de la Commission est parfaitement justifiée au regard de « l'esprit » de ces dispositions dont le but n'est pas de préserver les intérêts étatiques, mais bien de prévenir les distorsions de concurrence entre entreprises au sein du marché intérieur. Si cette distinction parfaite, en apparence, des objectifs de ces deux moyens d'action était avérée, nous pourrions considérer que l'exercice de la compétence fiscale des États est en quelque sorte protégé dès lors que les atteintes qu'elle subit résultent d'une acceptation expresse de ces derniers conformément au principe selon lequel les limitations de souveraineté consenties constituent des marques de souveraineté. Ces derniers se cantonneraient, en effet, à des négociations politiques en vue d'une lutte plus efficace contre la concurrence fiscale dommageable. Quant à la Commission

---

<sup>1582</sup>SADOWSKY M., « Droit OMC, droit communautaire et fiscalité directe », Droit fiscal, n° 9, 26 février 2009, 211, § 7.

<sup>1583</sup>CARLOS DOS SANTOS A., *idem*, p. 493. L'auteur poursuit en affirmant que « (c)oncernant la fiscalité directe, ce serait une forme d'harmonisation administrative, alors que les États n'acceptent d'attaquer la concurrence fiscale dommageable que par le biais des mesures de soft law dans un cadre d'autorégulation qui, dans la pratique, comme nous l'avons vu, ne s'applique pas aux taux généraux d'impôts », p. 493.

<sup>1584</sup>V. articles 108 et 109 TFUE (ex. art. 88 et 89 TCE).

<sup>1585</sup>Article 108 §2 TFUE (ex. art. 88 TCE).

européenne, elle se limiterait à l'examen des mesures fiscales étatiques au vu des critères constitutifs d'aides d'État. D'une certaine manière, l'objet de ces deux instruments, ainsi que les prérogatives de chacune des institutions, conseil et commission, seraient parfaitement indépendants. Cette indépendance protégerait, en quelque sorte, la compétence fiscale d'une quelconque intrusion des institutions européennes qui se ferait au travers de l'utilisation d'une action juridique très contraignante en vue de l'élimination de mesures fiscales dommageables.

1158. D'ailleurs, cette indépendance des deux moyens d'action s'exprime non seulement au travers des institutions compétentes, mais également au regard de leur objet, mais pas uniquement. La distinction est spécifiée dans la Communication de 1998 et renforcée dans le rapport de la Commission européenne de 2004 dressant un premier bilan de l'application de la communication. La Commission y énonce explicitement les divergences existantes entre la notion d'aide d'État et de mesure fiscale dommageable au sens du code de conduite. Les divergences portent sur la procédure d'examen dès lors que l'examen des aides d'État est indépendant de l'examen inhérent au Code de conduite<sup>1586</sup>. Cette indépendance porte également *a priori* sur la qualification des mesures fiscales examinées<sup>1587</sup> et sur les critères constitutifs. La qualification d'une mesure fiscale dommageable n'entraînera pas sa qualification automatique en aide d'État et *vice versa*<sup>1588</sup>. S'agissant enfin, de leur champ d'application géographique respectif, la réglementation des aides d'État est limitée aux vingt-sept États membres de l'Union européenne alors que le Code de conduite a vu son application étendue aux territoires dépendants et associés<sup>1589</sup>.

1159. Nous retenons que la procédure d'examen des aides d'État est parfaitement indépendante en ce qu'elle est prévue par le traité et qu'elle relève des prérogatives de la Commission européenne. En cela, elle constitue une procédure propre et spécifique aux aides d'État. Quant aux critères constitutifs de ces notions, nous avons analysé les critères de la notion d'aide d'État. Il s'agit de : l'octroi d'un avantage qui allège les charges qui normalement grèvent les budgets des entreprises ; l'octroi par l'État ou au moyen de ressources d'État ; l'affectation de la concurrence et des échanges entre États membres ; enfin la sélectivité ou spécificité de la mesure en ce qu'elle favorise certaines entreprises ou certaines productions. Les critères sont cumulatifs.

---

<sup>1586</sup>La Commission européenne affirme que « *tout en poursuivant le même objectif général de réduction des distorsions de concurrence au sein du marché intérieur, la procédure d'examen des régimes fiscaux du point de vue des aides d'Etat est indépendante des travaux du code de conduite* », in « Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises » du 9 février 2004, C (2004) 434, Droit fiscal, 2004, n° 29, p. 1169, § 64.

<sup>1587</sup>La Commission européenne affirme dans son rapport de 2004 que « (c)omme l'indiquait déjà la Communication la qualification d'une mesure comme dommageable au titre du code de conduite, n'entraîne pas nécessairement sa qualification en tant qu'aide d'Etat », idem, § 64. Or, ce qu'affirmait la Commission européenne, dans sa communication de 1998 est que « (1) a qualification de mesure fiscale dommageable au titre du code de conduite n'affecte pas la qualification éventuelle de la mesure en tant qu'aide d'Etat. En revanche, l'examen de la compatibilité des aides fiscales avec le marché commun devra se faire en tenant compte, *inter alia*, des effets de ces aides que l'application du code de conduite mettra en évidence », in « Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », JO n° C 384 du 10 décembre 1998, pp. 3-9, § 30. Ainsi, la Commission européenne dans ce considérant n'affirme pas la distinction entre les deux régimes mais au contraire, elle soutient la possibilité qu'une mesure fiscale considérée comme dommageable au titre du Code de conduite puisse également se voir qualifier d'aide d'Etat et être ainsi soumise à la réglementation prévue par le Traité. Selon nous, la Communication de la Commission révèle plus une complémentarité qu'une dissociation.

<sup>1588</sup>Toujours selon la Commission européenne « (1)es critères prévus à l'article 87, §1 (devenu 107§1) et ceux du code de conduite, s'ils comportent un certain nombre de similarités, ne se recoupent pas toujours. En effet, pour être qualifiée de dommageable, une mesure doit remplir au moins un des critères énoncés au paragraphe B du code de conduite qui ne sont pas identiques à ceux de l'article 87 §1 (devenu 107§1) », in Rapport 2004, idem, § 64.

<sup>1589</sup>V. Rapport 2004, précité, § 64.

1160. Qu'en est-il des critères constitutifs d'une mesure fiscale dommageable ? Pour être qualifiée de dommageable, la mesure fiscale doit remplir au moins l'un des cinq critères énoncés au point B du Code de conduite. Ainsi, afin d'évaluer le caractère dommageable, il sera vérifié si : 1) les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents ; ou 2) si les avantages sont totalement isolés du marché national, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale ; ou 3) si les avantages sont accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur de l'État membre offrant ces avantages fiscaux ; ou 4) si les règles de détermination des bénéficiaires issus des activités internes d'un groupe multinational divergent des principes généralement admis sur le plan international, notamment des règles approuvées par l'OCDE ; ou 5) si les mesures fiscales manquent de transparence, particulièrement lorsque les dispositions légales sont appliquées avec souplesse et d'une façon non transparente au niveau administratif.
1161. En apparence, ces deux notions, en dépit de quelques points similaires, sont parfaitement distinctes. Cependant, nous pensons que de l'indépendance théorique nous soyons passés à la complémentarité pratique. Quels sont les éléments qui permettent d'envisager ces deux moyens d'action comme se complétant voire comme étant susceptibles d'être appliqués simultanément ? Reprenons simplement les éléments évoqués par la Commission européenne. Ils conduisent à distinguer ces deux moyens d'action et à les envisager sous l'angle de la complémentarité. Il est utile de préciser, dès ce stade, qu'une complémentarité effective de ces deux moyens d'action ayant des objets et des régimes distincts reviendrait à affirmer la thèse de la mise en œuvre effective d'une intégration fiscale imposée par les institutions de l'Union aux États membres.
1162. Certains éléments pouvaient dès l'origine laisser penser que la réglementation des aides d'État serait susceptible d'être utilisée pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable s'exerçant entre les États. En ce sens, il s'agit de moyens d'action complémentaires.
1163. D'un point de vue formel, il n'est pas anodin que celle-ci ait été envisagée au sein même du Code de conduite. Dès son adoption, le point J spécifiait que « *le Conseil constate qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le Code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles 92 à 94 du traité (devenu 107 à 109 TFUE) relatives aux aides d'État (...)* ». Cela induit tout simplement le fait que de nombreuses mesures fiscales identifiées comme étant dommageables au sens du Code de conduite sont également susceptibles d'être constitutives d'aides d'État au sens du Traité. Cela implique que les critères constitutifs de ces deux notions sont très proches ce qui entraîne le fait qu'une mesure fiscale dommageable peut se voir d'être requalifiée en aide d'État, et que celle-ci est en mesure de constituer une mesure fiscale dommageable.
1164. La forme a corrélativement un effet direct sur le fond. Si l'évocation formelle des aides d'État dans un instrument politique qui ne lui était pas directement consacré a été rendue possible, c'est que l'objet de ces deux actions ainsi que les critères constitutifs de ces notions étaient très proches.
1165. S'agissant tout d'abord de l'objet de ces deux moyens d'action, il est en pratique très difficile de les distinguer, cela d'autant plus qu'ils sont susceptibles de se recouper. L'objectif commun à ces deux moyens d'action est la réduction des distorsions de concurrence au sein du marché intérieur. Le Code de conduite a pour vocation d'éliminer les mesures fiscales constitutives de concurrence fiscale dommageable entre les États membres. Quant à la réglementation des aides d'État, elle a pour objet de rétablir une égalité effective entre entreprises en prohibant toute distorsion de concurrence ainsi que toute affectation des

échanges qui serait provoquée par des aides positives ou négatives attribuées par les États. Nous retrouvons un même objectif général scindé en deux buts spécifiques : la prévention de l'érosion des bases fiscales des États membres pour le Code de conduite ; la prévention de situations où la concurrence et les échanges entre entreprises seraient affectés<sup>1590</sup>. Les destinataires de ces mesures sont, de ce fait, différents. Lorsque le Code de conduite vise à régir les comportements concurrentiels et fiscaux des États membres, le contrôle des aides d'État s'intéresse aux relations concurrentielles et fiscales entre les entreprises.

1166. Néanmoins, dans les deux cas, l'État est visé. Dans le premier cas, il est atteint directement. Dans le second cas, il l'est indirectement au travers de l'affectation de ses ressources publiques dont profiteraient les entreprises nationales au travers de différentes formes qu'elles soient positives (subventions) ou négatives (exonérations ou réductions fiscales). Ainsi, plus que l'État, c'est sa compétence fiscale qui se trouve doublement atteinte en ce sens qu'elle est visée lorsqu'elle est exercée directement par l'État de manière dommageable au sens des critères du Code de conduite. Elle se trouve également atteinte indirectement au travers de mesures fiscales de toutes formes qui seraient prises par une autorité publique nationale en ce sens qu'elles constituent un avantage profitant à une entreprise. L'exercice de la compétence est ainsi appréhendé totalement du point de vue de l'autorité qui l'émet, mais également du point de vue de l'opérateur qui en bénéficie de manière avantageuse. L'édition de la norme fiscale, comme son exécution, est susceptible de tomber alternativement, voire cumulativement sous le coup du champ d'application du Code de conduite et/ou des aides d'État. De surcroît, la forme attribuée à cette norme ainsi que l'autorité publique l'ayant mise en œuvre ou bien encore le type d'entreprise en ayant bénéficié importe peu. Cette double contrainte permet d'appréhender les mesures fiscales spécifiques sous l'angle du contrôle des aides ainsi que les mesures générales sous l'angle du Code de conduite dès lors que ces mesures sont susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au sein du marché intérieur. Le caractère complémentaire de ces deux instruments donne lieu à une appréhension globale de toute la fiscalité directe applicable aux entreprises.

1167. Toutefois, pour pouvoir être complémentaire, il est indispensable que l'objet de ces deux moyens d'action se recoupe. Nous avons démontré que dans les deux cas l'État était visé, on peut penser que l'objet du Code qui est la lutte contre la concurrence fiscale dommageable soit présent s'agissant de la réglementation des aides d'État. Le Conseil a lui-même admis que certaines mesures dommageables seraient susceptibles d'être appréhendées au travers de la réglementation des aides d'État. De même, la Commission s'est engagée au sein même du Code de conduite à adopter une communication sur la problématique des aides d'État en matière de fiscalité directe des entreprises. Celle-ci a même été jusqu'à affirmer que « (l)'action de la Commission dans le domaine des aides d'État a néanmoins pu, dans une certaine mesure faciliter l'accord sur le code de conduite »<sup>1591</sup>. Par ailleurs, dans sa communication, la Commission a très clairement dit que « (l)es dispositions du traité en matière d'aides d'État avec leur mécanisme propre, contribueront également de leur côté à l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable »<sup>1592</sup>. Or, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable relève par principe du Code de conduite mis en œuvre par le Groupe de travail pour l'application du Code de conduite. La Commission a, ainsi procédé à une double extension. D'une part, elle a étendu le champ d'application des dispositions du traité relatives aux aides d'État. D'autre part, elle a étendu sa compétence en s'arrogeant en quelque sorte l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable appartenant par principe aux États.

---

<sup>1590</sup>V. Rapport 2004, précité, § 66.

<sup>1591</sup>Rapport 2004, précité, § 68.

<sup>1592</sup>COM 1998, précitée, § 1.

1168. Il en résulte, selon nous, une intrusion de la Commission européenne dans le contrôle des mesures fiscales générales des États membres alors que sa compétence se limite au contrôle des mesures sélectives au sens d'aide d'État. Elle s'est permis, au travers, du contrôle des aides d'État d'analyser la conformité des systèmes fiscaux nationaux au regard de l'objectif général du bon fonctionnement du marché intérieur. Dans ce sens, nous retrouvons deux éléments. Le premier est la référence au Code de conduite dans certaines de ses décisions relatives aux aides d'État<sup>1593</sup>. Le second est l'affirmation très claire de la Commission européenne selon laquelle « (1) *a qualification de mesure fiscale dommageable au titre du code de conduite n'affecte pas la qualification éventuelle de la mesure en tant qu'aide d'État* »<sup>1594</sup>. Cette prise de position a été confirmée dans son rapport de 2004 sur la mise en œuvre de la communication s'agissant des aides d'État en matière de fiscalité directe des entreprises. Elle confirme que « (1) *e caractère non dommageable d'une mesure ne saurait garantir l'absence d'aide au sens de l'article 87§1 (devenu 107§1)* »<sup>1595</sup>. Elle va jusqu'à préciser que « *le contrôle des aides d'État ne s'appliquant qu'aux mesures spécifiques, il ne permet pas de mettre fin aux distorsions de concurrence qui résulteraient de dispositions générales en vigueur dans les États membres. Ainsi, la politique du contrôle des aides ne saurait se substituer aux efforts des États membres en matière de coordination des politiques fiscales visant à supprimer les mesures fiscales dommageables* »<sup>1596</sup>. Malgré cela, nous adhérons à l'idée selon laquelle « (1) *l'ambiguïté des rapports du Code de conduite avec le contrôle des aides est soigneusement cultivée* »<sup>1597</sup>. Nous pourrions même poursuivre la réflexion jusqu'à rejoindre le parti de ceux considérant que « *la filiation entre le Code de conduite et la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises est donc pleinement assumée* »<sup>1598</sup>.

1169. Comment ne pas craindre que la Commission se saisisse de la réglementation des aides d'État en vue d'une lutte plus globale contre les mesures fiscales dommageables au lieu et place du Conseil représentatif des États membres ? À l'inverse, comment ne pas craindre qu'elle use du Code de conduite comme un révélateur de mesures fiscales dommageables qu'elle prohiberait sous l'angle de la réglementation contraignante des aides d'État ? Cette double crainte est d'autant plus justifiée que les critères afférents à ces deux notions se recourent. De nombreuses mesures fiscales dommageables ont pu, en effet, être requalifiées d'aides d'État, et ainsi être soumises au contrôle de la Commission ce qui va au-delà de ses attributions et porte indirectement atteinte à celle des aides d'État. Cette situation n'est que la résultante de la similarité de certains critères. La notion d'avantage est présente au sein du Code de conduite ainsi que de la réglementation des aides d'État. Dans le domaine de la

---

<sup>1593</sup>V. La proposition de mesures utiles concernant le centre de services financiers internationaux et la zone franche de l'aéroport de Shannon, JOCE, 1998, C 395, p. 14.

<sup>1594</sup>Communication 1998, précitée, § 30.

<sup>1595</sup>Pour des exemples de mesures fiscales considérées comme non dommageables au sens du Code de conduite ayant été qualifiées par la Commission d'aides d'État, v. décision de la Commission du 31 octobre 2000 relative au régime espagnol de déductions fiscales pour activités d'exportation, JO L 60 du 1er mars 2001, p. 57 ; v. également décision de la Commission relative au régime fiscal français des centrales de trésorerie du 11 décembre 2002.

<sup>1596</sup>Rapport 2004, précité, § 66.

<sup>1597</sup>KEPPENNE J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 66, Février 2000, p. 34. V. également MEIER E. et PERROT T., « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », Droit fiscal, n°3, 2002, p. 146 selon lesquels « (c)omme le laissait présager le Code de conduite, puis le rapport « Primarolo », un lien très étroit se dessine, dans l'esprit des autorités communautaires, entre la concurrence fiscale et les aides d'État ».

<sup>1598</sup>MEIER E. et PERROT T., idem, p. 146 selon lesquels « à la lumière des lignes directrices élaborées par la Commission, les régimes fiscaux dommageables au sens du code de conduite est les mesures visées par l'article 87§1 du traité se recourent largement ».

fiscalité directe des entreprises, le Code de conduite vise les mesures ayant ou pouvant avoir une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté. Or, il n'est pas rare que les États membres accordent des avantages fiscaux constitutifs d'aides fiscales à des entreprises en vue de les attirer ou de les maintenir sur leur territoire. Cela répond au critère d'avantage, premier critère de qualification des aides d'État.

1170. Par ailleurs, il est très aisé de considérer que les « *mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté* » régies par le Code, rejoint parfaitement les aides « *qui affectent les échanges entre États membres (...) ou qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence (...)* » prévues par l'article 107 TFUE relatif aux aides d'État. Les termes employés sont différents, mais leur signification est sensiblement la même.

1171. De surcroît, à l'intérieur du champ d'application du Code de conduite sont considérées comme dommageables les mesures établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur par rapport à celle s'appliquant normalement dans l'État membre concerné. Ce caractère de normalité de la taxation est celui qui est examiné par la Commission en vue de la démonstration du caractère sélectif de la mesure fiscale. Ce critère fondamental en matière de réglementation des aides d'État permet de franchir l'étape de la qualification pour arriver à celle de la prohibition.

1172. Le risque d'une atteinte exacerbée à l'exercice de la compétence fiscale des États membres est ainsi évident. Celle-ci prendrait la voie d'une utilisation exacerbée par la Commission de la réglementation contraignante des aides d'États en vue de la prohibition d'un grand nombre de mesures fiscales considérées comme « dommageables » et relevant de la compétence du Conseil. Cette utilisation « abusive », si elle se multipliait, aurait, selon nous, pour effet la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne par les institutions européennes. Cette politique fiscale serait permise par un recours presque exclusif à la méthode d'intégration fiscale négative. Cette intégration passerait par l'accroissement, voire la déformation de la portée de dispositions du Traité non spécifiquement fiscales telle la réglementation des aides d'État. Étendre la portée de ces dispositions permet par là même à la Commission d'étendre ses pouvoirs en les rendant, ainsi, contraignants. C'est d'ailleurs, ce que fait le juge de l'Union au travers des libertés de circulation et du principe de non-discrimination<sup>1599</sup> appliqués au domaine fiscal. Certains ont pu considérer que « *le rapport établi par le point J du Code et le régime des aides d'État démontrent, d'une façon très nette, l'influence du politique sur le juridique* »<sup>1600</sup>.

1173. Pour nous, le constat est plutôt inverse. D'une part, c'est la réglementation des aides d'État qui a favorisé l'adoption du Code<sup>1601</sup>. En ce sens, la Commission a eu l'occasion de souligner dans plusieurs décisions l'objectif commun au Groupe de conduite ainsi qu'à la réglementation des aides d'État « *de mettre fin aux mesures qui faussent ou menacent de fausser la concurrence au sein du marché unique* »<sup>1602</sup>. D'autre part, il n'est pas rare de constater que la Commission brandisse la menace d'un examen au regard des aides d'État pour favoriser le démantèlement de mesures dommageables au regard du Code<sup>1603</sup>. Enfin, ce n'est pas l'objet du Code qui a été étendu, mais bien le champ d'application des aides d'États. Il

---

<sup>1599</sup>Renvoi Deuxième Partie, Titre Premier, Chapitre Premier « La déclinaison fiscale des libertés de circulation par la Cour de justice ».

<sup>1600</sup>CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 432.

<sup>1601</sup>Rapport 2004, précité, § 68.

<sup>1602</sup>V. Décision de la Commission européenne du 17 février 2003, point 1, JO L n° 282 du 30 octobre 2003.

<sup>1603</sup>V. Rapport 2004, précité, § 70 ; v. également point D du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, précité.

s'agit dès lors d'un outil pour la lutte contre la concurrence fiscale dommageable alors même que cela n'est pas prévu expressément dans les dispositions du Traité<sup>1604</sup>. De ce fait, nous considérons qu'il s'agit de la mise en œuvre effective d'une influence du juridique sur le politique. Le pouvoir discrétionnaire et contraignant de la Commission en matière de contrôle des aides d'État est susceptible d'influencer la volonté politique des États de se prémunir plus efficacement contre la concurrence fiscale dommageable voire de mettre en œuvre une politique fiscale européenne en matière de fiscalité directe des entreprises.

1174. À ce titre, certains auteurs ont relevé le risque d'une atteinte profonde à l'exercice de la compétence fiscale des États membres en affirmant notamment « (...) *qu'en détournant de leur finalité les règles de concurrence du Traité et sous couvert de lutter contre des dispositifs nuisibles, la Commission œuvre en faveur de l'harmonisation européenne, rognant encore un peu sur la souveraineté fiscale des États* »<sup>1605</sup>. De ce risque en découle un autre qui est le fait que « (1) *la méthode est moins satisfaisante lorsqu'elle s'accompagne d'instruments aux contours juridiques aussi incertains que ceux de la Communication de 1998 ; aucun pouvoir normatif n'est dévolu à la Commission dans ce domaine, et la sécurité juridique qu'offrent ses « lignes directrices » reste bien mince* »<sup>1606</sup>. Toutefois, cette méthode est celle qui est déjà mise en œuvre par la Commission européenne.
1175. Les procédures initiées le 11 juillet 2001 à l'égard de quinze régimes fiscaux en sont un parfait exemple. La Commission, qui s'était engagée, lors de l'adoption du Code à « *examiner ou réexaminer au cas par cas les régimes fiscaux en vigueur* »<sup>1607</sup> a, dès le mois de février 1999, fait parvenir une série de demandes de renseignements aux États membres concernant un grand nombre de mesures fiscales nationales. À la suite de cet examen, elle a entamé des procédures à l'encontre de quinze régimes fiscaux qu'elle a considérés comme relevant de la réglementation des aides d'État. Ces mesures ont été incluses dans le champ d'application de la réglementation des aides d'État, alors même que sur ces quinze régimes, treize avaient entre-temps été jugés dommageables par le Groupe Code de conduite du Conseil<sup>1608</sup>. En dépit de la légitimité de cette action reposant sur l'affectation de ces mesures à l'égard de la concurrence et des échanges, elle témoigne surtout d'une volonté de la Commission de se saisir du contrôle de mesures qui auraient pu parfaitement être traitées par le Conseil. Cela, même si la Commission justifie son action en précisant que ces mesures « *ont été choisies en raison de leur impact économique significatif et de leurs effets particulièrement négatifs sur la concurrence et les échanges* »<sup>1609</sup>. Cet exemple est significatif d'un dessaisissement du Conseil au profit de la Commission européenne, signe d'un accroissement du contrôle de la Commission au moyen de l'extension de l'objet et de la portée des règles relatives aux aides d'État. La qualification de mesures fiscales dommageables au sens du Code de conduite a permis, en effet, à la Commission d'impulser une action fondée sur la réglementation des aides d'État. Cela dénote d'une suprématie de l'utilisation par la Commission, des dispositions du traité en vue d'éliminer les mesures fiscales susceptibles de provoquer des distorsions fiscales de concurrence sur le marché. En ce sens, le Code de conduite révèle les effets néfastes des mesures fiscales nationales<sup>1610</sup>. Quant à la réglementation des aides d'État, elle permet de sanctionner de telles dispositions incompatibles avec le bon fonctionnement du marché intérieur. Aussi, ces deux moyens sont-ils parfaitement complémentaires.

---

<sup>1604</sup>V. Communication 1998, précitée, § 1 précisant que « (1) les dispositions du traité en matière d'aides d'État avec leur mécanisme propre, contribueront également de leur côté à l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable ».

<sup>1605</sup>MEIER E. et PERROT T., « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Droit fiscal*, n°3, 2002, p. 148.

<sup>1606</sup>MEIER E. et PERROT T., *idem*, pp. 148-149.

<sup>1607</sup>Point J du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises.

<sup>1608</sup>V. Rapport 2004, précité, § 69.

<sup>1609</sup>V. Rapport 2004, précité, § 69.

<sup>1610</sup>Communication 1998, précitée, § 33 ; Rapport 2004, précité, § 70.

1176. Toutefois, il existe un risque de détournement par la Commission de l'objet des dispositions relatives aux aides d'État. Le caractère européen et contraignant de celles-ci fait courir des risques importants aux États membres au regard de l'exercice de leurs compétences en matière de fiscalité directe des entreprises. D'ailleurs, ce risque est parfaitement assumé par la Commission qui a affirmé très explicitement que « (c)ette action de la Commission a pu constituer, dans certains cas où les États membres n'avaient pas encore envisagé le démantèlement des mesures dommageables, une incitation supplémentaire à le considérer comme le code de conduite les y invitait »<sup>1611</sup>. Par ailleurs, le fait d'avoir qualifié d'« aides d'État », des mesures qui avaient été considérées comme « dommageables » par le Groupe Code de conduite a pour effet indirect d'attribuer une valeur juridique aux critères du Code qui visent à qualifier une mesure fiscale comme étant dommageable<sup>1612</sup>. Les critères du Code ont ainsi conduit à la reconnaissance du caractère dommageable de certaines mesures fiscales. Le caractère dommageable a favorisé leur qualification en aides d'État par la Commission. Indirectement, la qualification d'aides d'État entraîne la reconnaissance d'une véritable valeur juridique aux critères du Code de conduite. Ce schéma est révélateur d'une intégration négative de l'exercice de la compétence fiscale des États notamment en matière de fiscalité directe des entreprises, objet à la fois du Code de conduite et de la communication de la Commission de 1998 ainsi que de son rapport de 2004 relatifs au régime des aides d'État.

1177. Certains s'inquiètent qu'« une certaine superposition de ces deux régimes rend(e) plus difficile leur analyse et devie(nne) préoccupante, car elle peut entraîner la « pollution » des règles classiques de l'institution des aides d'État et, en même temps, provoquer des doutes sur l'efficacité et l'importance du Code »<sup>1613</sup>. Il est certain que cette situation ne facilite pas la distinction entre les régimes applicables à ces deux notions que sont l'aide d'État fiscale et la mesure fiscale dommageable. Selon nous, le caractère mal défini de ces deux régimes résulte d'une complémentarité effective entre ces deux moyens d'action. La complémentarité implique la possibilité pour les institutions européennes de choisir le moyen d'action qui sera le plus efficace au vu de la résolution des distorsions fiscales de concurrence voire de la concurrence fiscale dommageable entre États membres, et peut-être, de la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne qui serait instituée par les institutions européennes.

1178. Si nous poursuivons ce raisonnement, n'est-il pas possible d'affirmer que la Commission use de manière extensive de la menace de la réglementation des aides d'État en vue d'aboutir à la suppression des distorsions de concurrence et aux échanges, mais également à une suppression des mesures fiscales dommageables par le biais d'une coordination effective des législations fiscales nationales ?

1179. Nous adhérons à l'idée selon laquelle « la lutte contre les aides fiscales s'inscrit dans une politique fiscale plus générale, qui passe par la lutte contre les aides, mais qui dépasse la simple question des aides »<sup>1614</sup>. Mais dans ce cas, quelle est la finalité réelle de ce dépassement de l'objet de la réglementation des aides d'État ? La Commission n'a jamais établi explicitement l'existence d'un lien automatique et indéfectible entre « aide fiscale

---

<sup>1611</sup>V. Rapport 2004, précité, § 69.

<sup>1612</sup>En ce sens, v. CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 434-435.

<sup>1613</sup>CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 431.

<sup>1614</sup>V. Intervention du professeur Maitrot de la Motte, in « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, Droit fiscal, n° 48, 27 novembre 2008, p. 11.

compatible » et « mesure fiscale dommageable ». Dans son examen des aides publiques, elle « prend en compte, entres autres, la nature « dommageable » d'une mesure fiscale pour déterminer sa compatibilité avec le droit communautaire des aides d'État »<sup>1615</sup>. En ce sens, l'exercice d'une interaction entre ces deux moyens d'action est indéniable. La force contraignante, d'un point de vue juridique, de la réglementation des aides d'État tend à faire prédominer ce moyen d'action dès lors que les critères prévus au traité sont présents. Le lien qui les unit est démontré par l'analyse d'un aspect fondamental du champ d'application de ceux-ci.

1180. Le Code de conduite considère comme dommageables les mesures « établissant 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 »<sup>1616</sup> et ceci, à raison des règles d'assiette, de taux ou de « tout autre facteur pertinent ». Quant au contrôle des aides d'État sous forme fiscale, la Commission a interprété la notion d'avantage comme constituée dès lors qu'il est établi que la charge fiscale résultant du régime fiscal dérogatoire est inférieure à la charge qui aurait résulté de l'application de la méthode d'imposition qui constitue la norme dans l'État membre concerné<sup>1617</sup>.

1181. Dans les deux cas, nous retrouvons un élément qui est fondamental à la qualification d'une mesure fiscale dommageable et/ou d'une aide d'État. Il s'agit du critère d'imposition « normale » au vu du système fiscal appliqué dans l'État membre concerné<sup>1618</sup>. Ce critère est capital à la qualification de la mesure fiscale, mais il l'est d'autant plus qu'il constitue celui reliant le plus fortement ces deux moyens d'action. La normalité de l'imposition devient le signe principal de la complémentarité de ces deux instruments. Or, le critère de la normalité varie très profondément d'un État membre à l'autre. En dépit d'une critique formulée par certains à l'égard de son manque d'objectivité, il nous est permis de considérer que ce critère commun aux deux moyens d'action soit celui au travers duquel la Commission mène une véritable lutte contre la concurrence fiscale déloyale et dommageable qu'elle s'exerce respectivement entre États ou entre entreprises. Par ailleurs, il nous semble que, sous couvert de ce critère, non clairement défini, et de sa portée très extensive, la Commission tente insidieusement de rapprocher les législations fiscales nationales au travers d'une coordination, voire d'une harmonisation minimale sans que celle-ci fasse l'objet d'une action législative des États membres. Or, cette action qui révèle pour certains « une imperfection dans la stratégie politique de la Commission »<sup>1619</sup> témoigne d'une atteinte profonde à l'exercice de la compétence fiscale des États, et ce, au moyen d'une intégration imposée de plus en plus poussée des fiscalités directes nationales applicables aux entreprises.

1182. Cependant, cette atteinte ne reflète pas une volonté de la Commission de s'approprier la compétence fiscale des États membres. L'atteinte découle presque naturellement de la nécessité d'un marché intérieur devant fonctionner sans distorsions de concurrence. Certains ont relevé, à juste titre, que « l'utilisation des aides d'État (...) ne s'inscrit pas (au contraire du

---

<sup>1615</sup>V. Intervention de M. Rossi Maccanico, in « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, Droit fiscal, n° 48, 27 novembre 2008, p. 13.

<sup>1616</sup>Point B du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, précité.

<sup>1617</sup>Rapport 2004, précité, § 8 à § 16.

<sup>1618</sup>MEIER E. et PERROT T., « Les aides d'Etat comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », Droit fiscal, n° 3, 2002, pp. 146- 147 qui relèvent deux liens communs à ces deux moyens d'action que sont : la notion d'avantage inhérente à la réglementation des aides d'Etat que l'on retrouve dans les pratiques fiscales visées par le Code ; ainsi que des liens existants entre le critère de sélectivité spécifique aux aides d'Etat que nous retrouvons en filigrane au sein de la grille de lecture fournit par le Conseil dans le code de conduite.

<sup>1619</sup>LUBBIG T., « L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'état communautaire ? », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 465, février 2003, p. 128.

régime du Code) dans le cadre des actes de coordination des politiques des États membres, mais dans le cadre des politiques communautaires destinées à contrôler l'interventionnisme public susceptible d'engendrer des distorsions de concurrence entre entreprises ». En ce sens « le contrôle communautaire des aides fiscales astreint largement l'intervention des États membres dans la vie économique aux priorités d'ordre politique de la Communauté définies par l'article 87§§ 2 et 3 du traité »<sup>1620</sup>. Malgré ces justifications parfaitement fondées au regard des nécessités inhérentes à l'organisation européenne, le risque est grand de voir cette contrainte à l'intervention des États membres à la vie économique s'étendre de façon irrémédiable aux politiques fiscales. La politique fiscale constitue indéniablement un moyen de l'interventionnisme économique des États.

1183. Certains peuvent arguer que l'élaboration d'une politique fiscale européenne au travers d'une intégration des fiscalités directes nationales qui passerait par la réglementation des aides d'État est très improbable. L'argument principal résulte de ce que le pouvoir législatif appartient au Conseil et se trouve être protégé par le principe de l'unanimité dans ce domaine. Cependant, la réglementation des aides d'État, y compris fiscales, est très spécifique en ce qu'elle attribue des prérogatives très importantes à la Commission européenne qui tend à prendre le pas sur les attributs du Conseil. Certains auteurs ont été jusqu'à qualifier la Commission européenne dans ce domaine d'« *organe normatif de substitution* »<sup>1621</sup>. Cette qualification est pour le moins surprenante au regard de l'article 109 TFUE (ex. art. 89TCE) spécifiant le pouvoir du Conseil, sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, d'adopter des règlements<sup>1622</sup> et de fixer les conditions d'application de l'article 108§3 (88§3 TCE) et les catégories d'aides qui sont dispensées de cette procédure. Le professeur Blumann affirme que « (1) *a Commission, d'une manière sinon occulte du moins confidentielle, s'est substituée au Conseil défailant dans l'élaboration d'orientations générales en ce qui concerne les aides* »<sup>1623</sup>. L'adhésion à ce constat va dépendre de la valeur juridique que nous attribuons aux actes adoptés par la Commission européenne<sup>1624</sup> et notamment à ses communications relatives aux aides d'État.

1184. Les communications sont considérées comme étant des « actes atypiques » ou « hors nomenclature ». Cette qualification leur vient de ce que le traité<sup>1625</sup> ne les envisage pas expressément. La question de la valeur juridique des communications de la Commission européenne est complexe s'agissant de la réglementation des aides d'État. Elle l'est d'autant plus qu'admettre une valeur réglementaire à celles-ci reviendrait en quelque sorte à remettre en cause les prérogatives réglementaires du Conseil en matière d'aides d'État prévues à l'article 109 TFUE (ex. art. 89TCE)<sup>1626</sup>. Le recours à la communication donne *a priori*

---

<sup>1620</sup>CARLOS DOS SANTOS A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 430.

<sup>1621</sup>BLUMANN C., « De l'existence d'une politique communautaire des aides nationales », in « Les aides nationales dans la Communauté européenne », (ss. Dir.) Blumann C., Publications de l'université de Tours, 1987, p. 92.

<sup>1622</sup>En vue de l'application des articles 107 et 108 TFUE (ex. art. 87 et 88 TCE).

<sup>1623</sup>BLUMANN C., *idem*, p. 92.

<sup>1624</sup>Selon l'article 17 TUE « 1. *La Commission promeut l'intérêt général de l'Union et prend les initiatives appropriées à cette fin. Elle veille à l'application des traités ainsi que des mesures adoptées par les institutions en vertu de ceux-ci. Elle surveille l'application du droit de l'Union sous le contrôle de la Cour de justice de l'Union européenne. Elle exécute le budget et gère les programmes. Elle exerce des fonctions de coordination, d'exécution et de gestion conformément aux conditions prévues par les traités. A l'exception de la politique étrangère et de sécurité commune et des autres cas prévus par les traités, elle assure la représentation extérieure de l'Union. Elle prend les initiatives de la programmation annuelle et pluriannuelle de l'Union pour parvenir à des accords interinstitutionnels (...)* ».

<sup>1625</sup>V. article 288 TFUE (ex. art. 249 TCE) prévoyant que « (p)our exercer les compétences de l'Union, les institutions adoptent des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis (...) ».

<sup>1626</sup>En ce sens, v. notamment MELCHIOR M., « Les communications de la Commission. Contribution à l'étude

l'illusion d'un respect des prérogatives du Conseil puisque par principe la communication n'est pas dotée d'une force contraignante et, de ce fait, n'engage pas les États. Il s'agit d'un moyen significatif de « *soft law* », par opposition aux règlements symbolisant la « *hard law* ».

1185. Cependant, la situation est un peu plus nuancée en matière d'aides d'État. Il ne faut pas omettre, en effet, que la Commission européenne dispose d'un pouvoir discrétionnaire s'agissant de l'appréciation de la compatibilité ou non des aides d'État. Ses prérogatives sont très importantes dans ce domaine dès lors qu'elles soumettent en quelque sorte les États. D'ailleurs, la Cour de justice a eu l'occasion de considérer que l'article 88§1 (devenu 108§1 TFUE) prévoyant une coopération entre la Commission et les États membres s'agissant de l'examen des régimes d'aides existants octroyait la compétence à la Commission d'édicter des « lignes directrices » qui sont par principe indicatives, mais qui sont susceptibles de donner lieu à des effets contraignants à l'égard des États membres qui les acceptent<sup>1627</sup>.

1186. À propos des communications en matière d'aides d'État, certains ont considéré qu'« (o)n se trouve en présence de normes à applicabilité généralisée qui se distinguent de la décision et du règlement, dans la mesure où subsiste un certain pouvoir d'appréciation qui permettra d'y déroger en présence de situations exceptionnelles et non prévues par elles sans porter atteinte au principe de l'égalité de traitement des administrés »<sup>1628</sup>. Les communications seraient ainsi le signe d'une substitution de la Commission au Conseil. La substitution n'est pas législative, mais bien normative et impérative en ce sens qu'elle recèle des effets contraignants ainsi qu'une efficacité juridique indéniable, mais sans pour autant qu'elle puisse être qualifiée d'acte législatif européen. D'une part, le parlement n'y participe pas. D'autre part, pour être qualifiées d'actes juridiques ces communications doivent faire l'objet d'une publicité suffisante afin de les rendre opposables à ces destinataires que sont les États membres et les entreprises. Enfin, elles doivent répondre aux conditions de forme et de contenu notamment en termes de clarté et de précision afin d'informer les éventuels sujets de droit<sup>1629</sup>. Or, la présence de ces critères n'est pas systématique s'agissant des communications de la Commission. Aussi, adhérons-nous à la théorie selon laquelle « on ne peut recevoir cette thèse selon laquelle la Commission exercerait des fonctions législatives. Elle n'est pas, à elle seule, le législateur des Communautés même si elle dispose de pouvoirs décisionnels de types normatifs »<sup>1630</sup>. Selon nous, elle ne dispose pas de pouvoir réglementaire dans le sens de législatif, mais elle détient un pouvoir normatif certain dans le sens de contraignant.

---

des actes communautaires non prévus par les traités », Mélanges Fernand Dehousse, Editions Labor, 1979, Vol. II, p. 243 et s.

<sup>1627</sup>V. CJ, 15 octobre 1996, aff. C311/94, Ijssel-Vlier, Rec. I, p. 5023 ; v. également CJ, 18 juin 2002, aff. C242/00, RFA c/ Commission, Rec. I, p. 5603.

<sup>1628</sup>En ce sens, v. notamment MELCHIOR M., « Les communications de la Commission. Contribution à l'étude des actes communautaires non prévus par les traités », Mélanges Fernand Dehousse, Editions Labor, 1979, Vol. II, p. 257.

<sup>1629</sup>V. BLUMANN C., « De l'existence d'une politique communautaire des aides nationales », in « Les aides nationales dans la Communauté européenne », (ss. Dir.) Blumann C., Publications de l'université de Tours, 1987, p. 97. Dans le même sens, v. également MONJAL P.-Y., Recherches sur la hiérarchie des normes communautaires, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit international et communautaire, 2000, p. 517.

<sup>1630</sup>MONJAL P.-Y., Recherches sur la hiérarchie des normes communautaires, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit international et communautaire, 2000, p. 519.

## Conclusion Chapitre second

1187. Certains objectifs et politiques européens sont susceptibles de restreindre l'exercice de la compétence des États en matière de fiscalité directe des entreprises. La politique de la concurrence en fait partie intégrante au regard de l'encadrement des aides d'État. La réglementation des aides d'État a été étendue aux aides d'État sous forme fiscale, et plus spécifiquement aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises. Cette extension a été préalablement acceptée par les États dès lors que celle-ci a été prévue au sein du point J du Code de conduite adoptée en matière de fiscalité directe des entreprises par le Conseil Ecofin en 1997.
1188. Toutefois, nous avons choisi d'insérer cette réglementation au sein de la catégorie des méthodes de l'intégration fiscale négative imposée aux États membres. Les modalités de l'extension de la réglementation générale ainsi que les critères constitutifs de l'aide d'État tels qu'ils ont été mis en œuvre s'agissant des aides fiscales témoignent de multiples contraintes à l'égard de l'exercice de la compétence fiscale étatique.
1189. La prohibition des aides d'États fiscales a été incluse dans l'objectif général du bon fonctionnement du marché intérieur qui doit se réaliser au moyen de la suppression des distorsions fiscales de concurrence et de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. La fiscalité directe des entreprises est directement visée par ces deux moyens. Aussi, le traité a-t-il prévu un principe d'incompatibilité des aides d'État qui se trouvent soumises à une procédure de notification stricte. En dépit de la prévision d'un grand nombre de dérogations, le contrôle des aides d'État permet à la Commission européenne, détentrice de ces prérogatives, de s'immiscer dans les législations nationales. Cette réglementation a été étendue aux aides fiscales alors même qu'elles ne sont pas expressément prévues dans le traité. Cette extension a été consacrée par une communication de la Commission européenne adoptée en 1998.
1190. Or, deux problèmes se posent. Il s'agit, d'une part, du flou inhérent à la notion d'aide d'État fiscale, et d'autre part, de l'adoption d'une conception matérielle et fonctionnelle de cette notion par la Commission aidée de la Cour de justice.
1191. Le Traité préserve les compétences étatiques en faisant le choix de formuler un principe d'incompatibilité et non de prohibition générale et absolue des aides d'État. Cela se justifie au regard de l'utilisation de ces aides comme étant un instrument de la politique économique des États. Est-ce à dire que l'exercice de la compétence fiscale des États se trouve préservé au regard de la formulation d'un principe d'incompatibilité des aides d'État fiscales et non de leur interdiction absolue ? Nous ne le pensons pas.
1192. Juridiquement, cette extension de la réglementation des aides d'État à celles prenant la forme fiscale est justifiée par l'évocation dans les traités d'aides « sous quelque forme que ce soit » (art. 107 TFUE, ex. art. 87 TCE). La nature et la forme de l'aide importent peu.
1193. Toutefois, la notion d'aide d'État fiscale n'est pas expressément prévue au Traité. Ceci la soumet à la libre appréciation de la Commission européenne. Or, l'aide fiscale est atypique. Lorsque les aides d'États se traduisent par l'octroi de financement provenant des fonds publics, l'aide fiscale est principalement négative et prend la forme de réductions ou de déductions de charges. De surcroît, le caractère fiscal de l'aide accroît les difficultés s'agissant de la distinction entre les subventions publiques sélectives irrégulières et les mesures qui relèveraient de l'économie fiscale générale des États comme participant directement aux politiques économiques étatiques.

1194. L'adoption, par la Commission, d'une conception matérielle et fonctionnelle de l'aide d'État fiscale accroît ces difficultés. L'examen de la compatibilité des aides d'État fiscales s'effectue au regard de leurs effets. La forme de l'aide n'est pas prise en considération au même titre que les causes ou les objectifs ayant mené à son adoption par les autorités publiques. Aussi, le champ de l'incompatibilité est grandissant. La réalisation d'objectifs strictement nationaux n'est pas susceptible de constituer une justification à l'octroi de telles aides. Cela, alors même que le domaine de la fiscalité directe relève, en principe, de la compétence exclusive des États. Les seules justifications possibles sont celles qui ont été prévues au traité ce qui les restreint très largement. Par conséquent, la frontière est très mince entre l'incompatibilité des aides d'État fiscales et leur interdiction potentielle. Les États se retrouvent soumis à l'obligation de rapporter la preuve de la compatibilité des aides fiscales qu'ils auront préalablement attribuées souverainement.
1195. Cette preuve est d'autant plus difficile à rapporter qu'une présomption d'incompatibilité pèse sur l'octroi de telles aides. Le caractère exclusif de la compétence fiscale étatique n'est pas suffisant pour amoindrir la portée de cette obligation. Cela signifie que chaque mesure fiscale adoptée par les États est susceptible de tomber sous le coup de la déclaration d'incompatibilité avec le droit de l'Union, par les institutions européennes, donnant lieu à leur modification ou à leur suppression au titre de la réglementation générale des aides d'État telle qu'elle a été étendue au domaine fiscal. Quant à la procédure de notification préalable à l'octroi d'une aide, prévue au traité, elle autorise la Commission à contrôler voire à prohiber la mise en œuvre de dispositions fiscales qui n'auraient pas encore été entérinées, et surtout, qui n'auraient pas encore produit d'effets sur le marché en termes d'affectation de la concurrence entre entreprises.
1196. L'encadrement des aides d'État fiscales est très strict. Cet encadrement est aidé par l'appréciation extensive des critères constitutifs de l'aide par la Commission malgré leur caractère très flou. Ces critères pallient l'absence de définition de l'aide d'État. La Commission aidée de la Cour de justice privilégiera systématiquement l'intérêt de l'Union. En conséquence, la moindre distorsion de concurrence entre entreprises ayant pour origine une mesure fiscale étatique de faveur se verra qualifiée en aide d'État fiscale incompatible. Les atteintes de la mesure fiscale sur la concurrence sont appréciées de manière extensive. Ceci s'explique notamment par les difficultés inhérentes à l'appréciation des effets de la mesure fiscale sur le marché intérieur. La spécificité de l'aide fiscale contribue à ces difficultés.
1197. Ce constat aboutit à la formulation d'un objectif de neutralité fiscale nécessaire à la suppression de toutes distorsions de concurrence entre entreprises sur le marché intérieur qui n'a pas été prévu au Traité.
1198. À l'appréciation très extensive par la Commission, de critères constitutifs de l'aide qui sont très flous, s'ajoute l'utilisation de la réglementation des aides d'État au service d'un objectif supplémentaire qui est la lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre États en principe régit par le Code de bonne conduite. Cet objet s'additionne à l'objet initial de cette réglementation qui est de lutter contre les distorsions de concurrence entre les entreprises européennes. Cela accroît considérablement le champ d'application et la portée de la réglementation des aides d'État tel qu'elles s'appliquent aux aides d'État fiscales même si cela se justifie à certains égards. Il n'en reste pas moins que la Commission a trouvé le moyen d'étendre son contrôle aux mesures fiscales générales susceptibles d'être dommageables alors que sa compétence se limite strictement au contrôle des mesures sélectives au sens d'aide d'État fiscale.

1199. Il est ainsi tout à fait légitime de s'interroger sur l'effectivité et l'exclusivité de l'exercice de la compétence fiscale étatique en matière de fiscalité directe des entreprises qui se trouve mise sous « surveillance ». D'autant plus, que cette sévérité témoigne du fait que ce ne sont pas les entreprises qui sont directement visées par l'encadrement des aides d'État à caractère fiscal, mais bien les États qui les mettent en œuvre afin de favoriser la compétitivité d'entreprises nationales. Même si, ce sont bien ces dernières qui seront dans l'obligation de les restituer, qui plus est avec le paiement d'intérêts, et ce, peu importe les conséquences éventuelles sur la pérennité des entreprises bénéficiaires.

## Conclusion Titre premier

1200. La traduction fiscale de l'obligation de ne pas faire imposée aux États membres par les institutions européenne revêt une double forme : celle des libertés de circulation et celle des aides d'État.
1201. Deux liens communs unissent ces dispositifs. D'une part, il s'agit de dispositions générales du traité qui n'ont pas un objet spécifiquement fiscal. D'autre part, ils participent du bon fonctionnement du marché intérieur. Néanmoins, ces dispositions imposent des obligations de ne pas faire aux États membres dans le domaine fiscal, et plus spécifiquement, en matière de fiscalité directe des entreprises.
1202. La déclinaison fiscale des libertés de circulation par la Cour de justice, ainsi que l'encadrement des aides d'État à caractère fiscal par la Commission européenne constituent les fondements juridiques des obligations de ne pas faire imposées aux États membres.
1203. Dans les deux cas, il s'agit d'une application extensive du champ d'application des dispositions du Traité au regard de l'objectif européen du bon fonctionnement du marché intérieur. Cette extension se justifie, d'une part, par le plein exercice des libertés fondamentales de circulation accolées au principe d'égalité de traitement. D'autre part, elle s'explique par la volonté d'éliminer les distorsions de concurrence entre les entreprises. La fiscalité directe des entreprises est susceptible d'interférer sur la réalisation de ces deux objectifs dès lors qu'il coexiste actuellement vingt-sept systèmes fiscaux nationaux différenciés et concurrentiels.
1204. L'intérêt européen prime les intérêts nationaux au regard de l'utilisation qui est faite de ces dispositions par les institutions européennes. L'exercice de la compétence fiscale étatique est considérablement entravé. Le paradoxe provient de son caractère exclusif et de l'absence de dispositions expresses dans le traité s'agissant de la fiscalité directe des entreprises.
1205. Cette absence ne doit pas laisser croire à une préservation du caractère exclusif de la compétence étatique dans ce domaine. L'utilisation de ces dispositions générales impose des obligations négatives aux États membres qui n'ont pas d'autres choix que de s'y soumettre au regard de la primauté du droit de l'Union.
1206. Ces dispositions alimentent l'intégration fiscale négative dès lors que les institutions européennes en ont fait une application extensive. L'appréciation est extensive au regard du champ d'application de ces dispositions qui se sont vues attribuer une portée fiscale. De surcroît, les modalités d'appréciation jurisprudentielle des dispositions relatives aux libertés de circulation aidées du principe d'égalité de traitement qui a lui-même fait l'objet d'une extension considérable de son champ d'application démontrent la mise en œuvre d'une intégration fiscale imposée aux États membres. Le même constat peut être formulé s'agissant de la réglementation des aides d'État. Celle-ci, en dépit d'une extension acceptée par les États aux aides fiscales, témoigne d'une analyse très extensive de la Commission des critères constitutifs des aides d'État fiscales reposant sur une conception matérielle et fonctionnelle axée sur les effets de l'aide. De plus, l'ajout de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre États à l'objet initial de cette réglementation visant la concurrence entre entreprises présage d'une volonté de la Commission d'étendre son contrôle aux mesures fiscales nationales générales et non plus strictement sélectives tel que le requiert la législation

relative aux aides d'État.

1207. Par conséquent, les obligations de ne pas faire imposées aux États se trouvent fondées juridiquement sur une extension prétorienne de ces dispositions générales du traité. Mais surtout, ce sont les modalités d'appréciation et d'application de ces dispositions respectivement par la Cour de justice et la Commission qui leur octroient une telle portée fiscale. La teneur de leurs appréciations est considérable. Le seul intérêt pris en compte est celui du bon fonctionnement du marché intérieur. Cette vision européenne s'oppose aux conceptions étatiques qui tentent de privilégier le maintien exclusif de leurs compétences fiscales afin notamment de préserver le montant de leurs recettes fiscales. Cependant, il n'est pas possible de nier les interactions entre les systèmes fiscaux nationaux et l'application du droit de l'Union tel qu'exercé par les institutions européennes. Ces interactions donnent lieu à la multiplication de contraintes à l'égard de l'exercice de la compétence fiscale nationale qui ne peuvent plus être ignorées. Celles-ci modifient en profondeur les modalités d'exercice de la compétence fiscale par les États.

1208. La multiplication de ces obligations négatives envers les États membres tente de pallier les carences du législateur européen qui rechigne à instituer une véritable intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises, et ce, en dépit de ses multiples incidences sur le marché intérieur.

1209. Il s'agit ainsi d'un processus original voyant la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne au moyen du rapprochement prétorien des dispositions fiscales nationales qui n'a pas fait l'objet d'une acceptation expresse par les États dans les traités.

## Titre second : Le fédéralisme fiscal européen en devenir ?

1210. Existe-t-il la possibilité d'une mise en œuvre d'une véritable politique fiscale par la voie d'un fédéralisme fiscal au sein de l'Union européenne ? La méthode est intégrative. Le résultat serait fédératif. Cette question dépasse le champ de l'intégration fiscale négative, mais elle lui est directement liée dès lors que, selon nous, le fédéralisme fiscal pourrait découler de l'intégration fiscale négative telle qu'elle est mise en œuvre par les institutions européennes. Le professeur Croisat faisait le constat, il y a une quinzaine d'années que « *(c)ertes, les États-Unis d'Europe, chers à J. Monnet, n'existent pas encore. Mais, les facteurs juridiques, économiques, financiers, politiques, favorables à une nouvelle forme d'association fédérale sont à l'œuvre* »<sup>1631</sup>. Nous pouvons ajouter les facteurs fiscaux à cette liste. Le pouvoir fiscal des États, dernier symbole de leur souveraineté, a évolué. Cette compétence tend à être largement vidée de sa substance par les institutions de l'Union. Cette intégration fiscale imposée par les institutions de l'Union est tout à fait admissible juridiquement, dès lors qu'elle s'insère dans une organisation européenne perçue comme une fédération qui reposerait sur un fédéralisme fiscal en devenir spécifique à l'Union.
1211. Les interactions entre les vingt-sept systèmes fiscaux sont évidentes. Elles aboutissent à une convergence des systèmes fiscaux non harmonisés. L'interaction se réalise en amont lors de l'édiction des systèmes fiscaux nationaux qui est « imitative » en raison d'une crainte de voir fuir, ou d'une volonté d'attirer, d'éventuels investisseurs sur les territoires nationaux. Cette interaction est également visible en aval du fait des conséquences éventuelles de la mise en œuvre d'incitations fiscales. Ce processus donne lieu à une forme de convergence des fiscalités directes nationales visant les entreprises. Or, nous retrouvons principalement cette concordance dans les systèmes fédéraux<sup>1632</sup>. La primauté du droit supranational et la convergence des fiscalités présentes dans l'Union sont des éléments significatifs du processus fédéral.
1212. Le fédéralisme fiscal européen visant l'imposition des entreprises repose sur deux méthodes. Il s'agit, d'une part, de l'interdépendance existante entre les fiscalités nationales ce qui « *engendre nécessairement l'adoption de logiques et de pratiques fiscales communes* »<sup>1633</sup>. D'autre part, il s'agit du processus d'intégration européenne qui s'est accru ces vingt dernières années et qui s'est renforcé avec la mise en œuvre d'une monnaie unique. Ces méthodes doublées de la mise en marche effective d'une coordination fiscale dans cette matière par les États membres permettraient de franchir un pas vers la détermination définitive de la nature juridique de l'Union européenne, qui passerait ainsi d'une organisation « *sui generis* » ayant la personnalité juridique à une fédération d'États-nations. Ce franchissement serait permis par la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal encore en devenir. N'est-il pas admis que « *(l)es vingt-(sept) pays membres de l'Union européenne cherchent à jeter les bases d'une union politique, après s'être dotés d'un marché unique et d'une monnaie unique. Or il y a un grand absent dans l'édifice européen : c'est la fiscalité. Sans une fiscalité européenne le processus d'intégration sera incomplet et l'Europe poursuivra inexorablement sa dérive vers un grand marché* »<sup>1634</sup>.

---

<sup>1631</sup>CROISAT M., *Le fédéralisme dans les démocraties contemporaines*, Paris, Montchrestien, Clefs Politique, 1992, p. 7.

<sup>1632</sup>Il n'est pas de notre volonté d'affirmer l'existence d'une harmonisation, voire d'une uniformisation parfaite, entre les systèmes fiscaux fédérés et l'Etat fédéral dans ce type d'organisation. Cela serait inexact dans la mesure où même dans les organisations fédérales des divergences fiscales existent et sont parfois importantes.

<sup>1633</sup>BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, Coll. « Systèmes Fiscalité », 2007, p. 166.

<sup>1634</sup>PLIHON D., in Préface DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., « Pour un serpent fiscal européen-De la concurrence à l'harmonisation », Syndicat national unifié des impôts, Paris, Syllepse, 2005, p. 7.

1213. La construction européenne deviendrait le parfait exemple d'une évolution du processus du fédéralisme que certains ont pu caractériser comme provoquée par « *des processus de coopération et de coordination politique, vers un fédéralisme intergouvernemental dit encore coopératif (...) qui associ(e) des nations souveraines dans une organisation politique commune capable de concilier l'unité dans la diversité* »<sup>1635</sup>. N'est-ce d'ailleurs pas le mot d'ordre de la construction européenne « unie dans la diversité » ? Cette union qui doit « être sans cesse plus étroite » n'induit-elle pas une extension possible et indéfinie des compétences de l'Union ? Pourquoi ne pourrions-nous pas envisager que la fiscalité directe des entreprises puisse être partagée entre les institutions européennes et les États membres ? Après, l'admission de ressources financières propres des Communautés, après l'élection du Parlement européen au suffrage universel démocratique et l'extension de ses compétences, après la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire ainsi que de la monnaie unique au sein des États de la zone euro, qui sont autant de marques de fédéralisme dans l'Union, ne peut-on pas envisager que la fiscalité directe des entreprises puisse être la prochaine et dernière étape de la concrétisation d'une fédération européenne qui donnerait lieu à la mise en œuvre d'un véritable fédéralisme fiscal dans ce domaine ?
1214. L'interrogation formulée dans ce titre porte sur les modalités de mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen en devenir. Telle analyse ne sera menée qu'au travers de l'aspect fiscal. Cette analyse repose sur la fiscalité directe des entreprises, car cet aspect de la compétence fiscale des États n'a pas encore donné lieu à une véritable harmonisation européenne. Faut-il concevoir l'action de l'Union, dans le domaine fiscal, dans le cadre strict des traités ? À l'inverse, la fiscalité est-elle un instrument d'intégration qui pourrait mener à l'émergence d'une fédération ?
1215. Les avis sont partagés quant à la nature juridique de l'Union. Néanmoins, la méthode est admise unanimement, la construction européenne s'est faite sur l'intégration des États membres. L'intégration est économique, sociale, politique, mais elle est également juridique au sens d'un « *phénomène qui consiste à incorporer dans un ensemble plus vaste de relations immédiates des rapports juridiques jusque-là isolés dans leur encadrement juridique* »<sup>1636</sup>. L'intégration européenne est également fiscale s'agissant des fiscalités directes des entreprises. Par analogie, l'intégration fiscale peut être définie comme l'incorporation des fiscalités directes nationales dans un ensemble plus large de relations immédiates de systèmes fiscaux jusque-là isolés sur leur territoire fiscal. La méthode d'intégration mise en œuvre en matière fiscale est atypique en ce sens qu'elle suit une double voie. La fiscalité subie d'une part, l'extension des compétences attribuées à l'Union et d'autre part, l'extension du champ d'application du droit de l'Union<sup>1637</sup>.
1216. La mise en œuvre de l'union économique et monétaire, symbole de la vision d'une Europe politique et facteur d'une plus grande intégration économique, conduit à une plus grande

<sup>1635</sup> PLIHON D., in Préface DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., « Pour un serpent fiscal européen-De la concurrence à l'harmonisation », Syndicat national unifié des impôts, Paris, Syllepse, 2005, p. 9.

<sup>1636</sup> Cette définition est fournie par AZOULAY L., « La Constitution et l'intégration. Les deux sources de l'Union européenne en formation », RFDA, 2003, p. 859 et s.

<sup>1637</sup> AZOULAY L., idem, p. 859 et s. Le professeur Azoulay précise cette extension des compétences de la Communauté européenne en relevant que « (d)ifférentes techniques ont ainsi été mobilisées : la technique classique de la révision du traité ; la mise en œuvre de la « clause de flexibilité » prévue à l'article 308 du traité instituant la Communauté ; mais, également, l'utilisation des attributions de compétences explicites « non spécifiques », telles que les dispositions relatives au rapprochement des législations(...) Il est constant, en effet, que le domaine d'application de ce droit excède de beaucoup le domaine des matières dans lequel la Communauté a reçu compétence », p. 859 et s. L'utilisation de l'article 94 du TCE (art. 115 TFUE) est précisément la disposition prévoyant un rapprochement des législations susceptible d'être mise en œuvre en matière de fiscalité directe.

interdépendance entre les fiscalités nationales<sup>1638</sup>. Aussi est-il nécessaire de dépasser la problématique de l'intégration fiscale pour en retirer ses effets s'agissant de la détermination d'un fédéralisme fiscal européen qui s'exercerait dans une « fédération européenne ». La qualification de l'organisation dans laquelle s'exercent les prérogatives fiscales étatiques est essentielle à la détermination de la nature et du champ de la « délégation » de compétences effectuée par les États<sup>1639</sup>. La question des modalités du partage des compétences fiscales est déterminante dans la mesure où sa résolution est indispensable à l'évolution de l'Union vers une plus grande intégration politique, condition indispensable à la réalisation des objectifs qu'elle s'est fixée. Selon nous, les conditions de mises en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen sont d'ores et déjà présentes. Des marques de fédéralisme sont déjà présentes au sein de l'Union. La matière fiscale n'en est pas exonérée. Il ne reste plus aux États qu'à y consentir.

1217. Dès la création des Communautés européennes, l'idée d'une fédération européenne en devenir avait été évoquée par les pères fondateurs<sup>1640</sup> ayant envisagé la mise en commun de la production de charbon et d'acier comme la première étape en vue de la création d'une véritable fédération européenne. La destinée fédéraliste de l'Union européenne est encore en devenir. Le blocage de la mise en œuvre d'une véritable fédération européenne provient des États, soucieux de préserver leurs compétences, alors même que nombre d'entre elles ont été

---

<sup>1638</sup>Pour un développement, renvoi Première Partie Titre Second Chapitre Premier. Il y a quelques années certains économistes prédisaient que « (p)uisque les progrès de l'intégration économique européenne ne manqueront pas de resserrer les interdépendances et de restreindre un peu plus les souverainetés nationales en matière fiscale, les remises en cause qu'ils imposent devraient être l'occasion pour les Etats membres de renforcer conjointement les instruments fiscaux permettant la poursuite concertée d'objectifs de croissance et de justice sociale à l'échelle de l'Europe », v. BLONDE M.-H., CORNILLEAU G., HELWASER P., LE CACHEUX J., LE DEM J., STERDYNIK H., « Vers une fiscalité européenne ? », Paris, CEPII, OFCE. Ces prédictions sont aujourd'hui réalisées.

<sup>1639</sup>En ce sens, v. BEAUD O., « La souveraineté de l'Etat, le pouvoir constituant et le Traité de Maastricht. Remarques sur la méconnaissance de la limitation de la révision constitutionnelle », RFDA, n° 38, 1993, p. 1045 et s. L'auteur distingue les implications en termes de compétences des diverses qualifications possibles de l'Union européenne en relevant que « (c)ette question de la qualification de l'Union européenne est décisive pour apprécier la nature de la délégation de compétences opérée par chaque Etat membre. Si l'on soutient que l'Union européenne est un Etat fédéral ou s'apparente à une fédération, alors on doit en déduire, à la fois, qu'elle n'est pas une « organisation internationale », et que la délégation de compétences organisée par les Etats membres est soit une aliénation de souveraineté (en faveur d'un Etat fédéral) soit, à tout le moins, une mise entre parenthèses de sa souveraineté (fédération). En revanche, si l'on admet que l'Union européenne n'est qu'une organisation « fonctionnelle », on doit en conclure, à la fois, qu'elle est une « organisation internationale » proche par exemple de l'ONU ou de la SDN, à laquelle s'appliquent les règles relatives aux rapports entre droit international et droit interne, et que le transfert de compétences est une délégation de pouvoirs compatible avec une conception souple de la souveraineté des Etats membres. La question de la qualification de l'Union européenne détermine donc la réponse que l'on doit donner à l'étendue de la modification de la Constitution provoquée par le Traité de Maastricht ».

<sup>1640</sup>Cette ambition fédéraliste apparaît dans la déclaration de Robert Schuman du 9 mai 1950 selon laquelle « (l)a mise en commun des productions de charbon et d'acier assurera immédiatement l'établissement de bases communes de développement économique, première étape de la Fédération européenne, et changera le destin de ces régions longtemps vouées à la fabrication des armes de guerre dont elles ont été les plus constantes victimes...Par la mise en commun de productions de base et l'institution d'une Haute Autorité nouvelle dont les décisions lieront la France, l'Allemagne et les pays qui y adhéreront, cette proposition réalisera les premières assises concrètes d'une Fédération européenne indispensable à la préservation de la paix », in « Pour l'Europe », Paris, Nagel, 1963, pp. 202-203. Cette mise en œuvre d'une Europe fédérale est également soutenue par un autre membre fondateur de la construction européenne en la personne de Jean Monnet, considérant que « (c)e qui est en jeu finalement, c'est la conciliation entre les droits que conservent les Etats et un marché commun où se situent leurs productions et leurs échanges. Et ce problème fondamental se posera dans toute structure européenne qui ne serait pas la constitution d'un Etat unitaire et centralisé : si l'Europe parvient à la création de cette fédération dont la Communauté du Charbon et de l'Acier, selon la déclaration du 9 mai 1950 du Gouvernement français, doit être la première étape, l'expérience concrète que nous avons instituée aura par avance préparé les solutions aux problèmes les plus difficiles que susciterait une structure fédérale », in « Les Etats-Unis d'Europe ont commencé », Paris, Robert Laffont, 1955, pp. 17 et 110.

transférées ou partagées. La fiscalité fait *a priori* figure d'exception sauf en matière d'impôts indirects dont l'harmonisation a été prévue dès le Traité de Rome. Les États souhaitent à tout prix maintenir cette prérogative régaliennne, à l'origine de leur financement. De ce point de vue, le domaine de la fiscalité directe des entreprises est, par principe, réservé aux États, ce qui induit un rejet de toute compétence européenne dans ce domaine. Les propositions de la Commission européenne dans ce domaine sont souvent restées lettre morte. Le Parlement européen n'est qu'un simple consultant. Quant au Conseil, il détient tous les pouvoirs en particulier du fait d'un droit de veto appartenant à chacun des États membres. Néanmoins, la mise en œuvre d'un fédéralisme européen au travers de la fiscalité directe non harmonisée pourrait permettre d'impulser voire de concrétiser une Europe politique. L'objectif de la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal serait la concrétisation d'une Europe véritablement politique qui reposerait sur un marché intérieur achevé. Ainsi, le chemin semble épineux, mais son aboutissement serait bénéfique.

1218. Traiter de l'Union européenne en terme de fédération implique indéniablement de soulever la problématique de la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal dans cette organisation. La fédération induit le fédéralisme fiscal. Nombreux ont été ceux à reconnaître des marques de fédéralisme dans l'Union. Nombreux ont également été ceux à caractériser l'Union de fédération. Mais, très peu ont été amenés à soulever la problématique d'un fédéralisme fiscal qui s'exercerait dans l'Union. La raison en est sûrement une croyance généralisée en un maintien exclusif de cette compétence par les États. La fiscalité directe n'a pas fait l'objet d'une harmonisation. Néanmoins, la démarche intégrative de la construction européenne n'épargne pas les systèmes nationaux de fiscalité directe applicables aux entreprises. La seule distinction entre ce domaine de compétence et un autre réside en réalité dans l'originalité de la méthode d'intégration mise en œuvre. L'intégration s'exerce effectivement en dépit de l'absence de dispositions spécifiques dans les traités. L'intégration s'effectue selon deux moyens pour le moins atypiques. Elle s'exerce ainsi par une tentative de résolution de la concurrence fiscale dommageable s'exerçant entre États et par une « substitution » du législateur par le juge de Luxembourg et par la Commission européenne.

1219. La démarche est atypique, mais, en réalité, elle l'est tout autant que l'organisation dans laquelle elle s'insère. La construction européenne peut être appréhendée comme un « (s)ystème fédéral sans être État ni même désir de le devenir, ordre constitutionnel formé d'États souverains, le monde communautaire est rétif aux classifications ordinaires et sa singularité provoque une effervescence doctrinale revisitant la théorie constitutionnelle classique »<sup>1641</sup>. La théorie fiscale est également « revisitée ». Le choix de la méthode de coordination fiscale, mise en œuvre au sein de l'Union, dont l'objet principal réside dans le maintien des prérogatives souveraines des États membres au moyen notamment de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, ne doit pas empêcher l'admission du constat d'une intégration des fiscalités directes nationales applicables aux entreprises qui pourrait donner lieu, à terme, à l'émergence d'un fédéralisme fiscal européen.

1220. Aussi est-il nécessaire d'appréhender les modalités procédurales de la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal en devenir reposant principalement sur le renvoi préjudiciel dès lors qu'il constitue un véritable outil de rapprochement des législations fiscales nationales applicables aux entreprises (chapitre 1). Il importe également d'analyser les modalités de répartition de l'exercice des compétences dans ce domaine. En ce sens, le principe de subsidiarité peut être considéré comme un véritable régulateur de l'exercice des compétences fiscales au sein de l'Union européenne (chapitre 2).

---

<sup>1641</sup>LABAYLE H. et SAURON J.-L., « La Constitution française à l'épreuve de la Constitution pour l'Europe », RFDA, 2005, p. 1 et s.

## Chapitre premier : Le renvoi préjudiciel, un outil de rapprochement des législations fiscales nationales

1221. Le Conseil d'État, après avoir fait montre de quelques réticences, se révèle au fil du temps être un partisan de l'intégration européenne. Cette intégration étant entendue au sens de l'acceptation de la primauté de la norme juridique européenne sur la norme interne. A cela s'ajoute, le cas spécifique de l'acceptation tardive de l'effet direct des directives. Le Conseil d'État, qui a franchi l'étape de l'admissibilité des effets de l'intégration européenne, apparaît comme rechignant à franchir celle de leur admission. Un problème persiste qui est celui de la nécessité d'une utilisation systématique du renvoi préjudiciel dès lors que se pose une question portant sur l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union. Les réticences du Conseil d'État sont désormais connues. L'arme de défense ultime utilisée par le Conseil d'État est la théorie de « l'acte clair » qui a pu lui éviter de formuler nombre de renvois préjudiciels pourtant nécessaires. Il nous apparaît intéressant d'analyser le cheminement qu'a pu connaître le couple formé par le Conseil d'État et le renvoi préjudiciel. Ce couple a connu des hauts et des bas. Pourtant, sa cohabitation demeure nécessaire, voire indispensable, et ce, pour le meilleur et pour le pire.
1222. Le sentiment d'un Conseil d'État quelque peu hésitant à l'égard de la mise en œuvre d'une collaboration parfaite avec le juge de l'Union est maintenu. La revendication persistante d'une autonomie et d'une stricte répartition des compétences juridictionnelles et indirectement étatiques s'illustre à travers la réception du renvoi préjudiciel par le Conseil d'État. Cette persistance est démontrée par l'oscillation existante entre le maintien de la théorie de l'acte clair et la formulation de renvois préjudiciels inutiles, donnant lieu à des interprétations prévisibles, car déjà évoquées dans la jurisprudence de la Cour de justice<sup>1642</sup>. Si la « guerre des juges » a pu être évitée par la mise en œuvre d'une convergence effective entre la jurisprudence du Conseil d'État et du juge de l'Union, il n'est pas certain que nous puissions d'ores et déjà nous féliciter d'un véritable « *dialogue des juges* »<sup>1643</sup>.
1223. Nous nous intéressons au renvoi préjudiciel dans la mesure où la moitié des arrêts rendus par la Cour de justice ont pour origine une question préjudicielle formulée par les juges nationaux ce qui aboutit à renforcer l'intégration européenne. De plus, les principes fondateurs de l'organisation européenne ont été formulés par le juge de l'Union à la suite de

---

<sup>1642</sup>En ce sens, v. LAMBERT T., « L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, juillet-août 2008, n° 520, pp. 461-469.

<sup>1643</sup>Ces expressions ont été utilisées par le commissaire du gouvernement Bruno Genevois dans ses conclusions sur l'arrêt « Cohn Bendit », RTDE, 1979, p. 168 selon lequel « (à) *l'échelon de la Communauté européenne, il ne doit y avoir ni Gouvernement des juges, ni guerre des juges. Il doit y avoir une place pour le dialogue des juges* ». Celles-ci ont également été reprises par le professeur Dubouis in « Droit administratif et droit communautaire », AJDA, 20 juin 1995, n° spécial, spéc. p. 68. Pour une théorisation du concept de « dialogue des juges », v. POTVIN-SOLIS L., « Le concept de dialogue entre les juges en Europe », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, pp. 19-58. V. également l'ouvrage collectif LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, 242 pages. Sur les « compétitions » entre les divers ordres juridictionnels, v. DE BECHILLON D., « De quelques incidences du contrôle de la conventionnalité internationale des lois par le juge ordinaire-Malaise dans la Constitution », RFDA, 14 (2) mars-avril 1998, p. 238 considérant « (...) *qu'une forte compétition se déroule entre les divers ordres juridictionnels exerçant sur le Droit français, dont l'enjeu consiste surtout en la détention d'un primat symbolique relativement à la question de savoir qui incarne plus et mieux que les autres la défense du Droit dans l'imaginaire collectif. Cette lutte pour les (voire la) position(s) emblématique(s), est d'autant plus intense lorsqu'elle concerne la protection des droits fondamentaux et conditionne l'accès au titre implicite de champion de la légalité, trouve évidemment à se cristalliser dans un débat technique sur la bonne interprétation à donner des normes attributives de compétence contentieuse, mais elle ne s'y réduit pas* ».

renvois préjudiciels. Enfin, et surtout, la jurisprudence fiscale de la Cour, spécifiquement celle rendue en matière de fiscalité directe des entreprises a été rendue presque systématiquement à la suite de renvoi préjudiciel<sup>1644</sup>. Ces trois raisons convergent vers l'illustration du rôle primordial du renvoi préjudiciel qui participe de l'uniformité du droit de l'Union au sein des ordres juridiques nationaux. Cette uniformité, assurée par le juge de l'Union, compromet le caractère exclusif de la compétence des États membres dans des domaines n'ayant pas fait l'objet d'un transfert à l'Union. Il s'agit notamment d'un moyen efficace permettant indirectement de pallier l'absence d'une véritable harmonisation de la fiscalité directe des entreprises au sein de l'Union européenne. Plus largement, cette voie procédurale engendre une intégration effective des fiscalités directes nationales dont la nature négative voit celle-ci imposée aux États membres. De cette intégration fiscale effective, permise notamment par une appréciation extensive de cette voie de droit par la Cour de justice, est susceptible de découler la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen en devenir. L'appréciation du renvoi préjudiciel, comme étant à intégrer au sein de la méthode d'intégration fiscale négative, est justifiée par l'extension de ses modalités d'appréciation par la Cour.

1224. Cette voie de recours est essentielle dans la mesure où elle participe de l'intégration européenne en y incluant tous les domaines de compétences législatives, réglementaires, administratives ainsi que, plus spécifiquement, les fiscalités directes nationales. Cette intégration découle de l'objet même du renvoi préjudiciel qui est d'assurer une interprétation et une application uniforme du droit de l'Union. Ainsi, de manière indirecte, la multiplicité des renvois préjudiciels participe à la mise en marche d'une interprétation et d'une application uniforme des fiscalités directes nationales. Pour autant, l'efficacité du renvoi préjudiciel appréciée à l'aune de la réalisation effective de ces objectifs se trouve tempérée eu égard à l'attitude du juge de l'impôt français qui est essentiellement le Conseil d'État. Nous nous intéressons à cet aspect de l'organisation institutionnelle, et plus spécifiquement, procédurale de l'organisation européenne, dans la mesure où le renvoi préjudiciel recèle des vertus, *a priori*, insoupçonnables, mais qui, *a posteriori*, sont à la source d'une uniformisation des législations internes. La matière fiscale n'y échappe pas. Le renvoi préjudiciel constitue le moyen de parvenir à la construction d'une Europe juridique<sup>1645</sup> ayant pour fondement principal : le droit<sup>1646</sup>. Si l'harmonisation fiscale devait, un jour, se réaliser, elle se ferait sur la base de fondements juridiques que seraient les libertés de circulation aidées du principe d'égalité de traitement. Celle-ci, pour se réaliser, prendrait la voie du renvoi préjudiciel qui est très efficace à assurer l'unité de l'ordre juridique de l'Union, mais surtout à permettre une uniformisation des ordres juridiques nationaux susceptibles d'impulser la mise en œuvre d'une véritable Europe fiscale. L'utilisation abusive du renvoi préjudiciel par le Conseil d'État français visant à limiter ses effets intégrationnistes est justifiée, mais également empêchée par l'appréciation très extensive du renvoi par la Cour de justice (section I) dont la jurisprudence

---

<sup>1644</sup>Pour de nombreux exemples jurisprudentiels, renvoi Section II.

<sup>1645</sup>V. la définition des Communautés européennes formulée par François Rigaux selon lequel « *la meilleure définition des Communautés consiste sans doute à y voir un ordre juridique, c'est-à-dire un ensemble organisé et structuré, possédant ses propres sources de droit, doté d'organes aptes à les émettre et à les interpréter, au profit de destinataires qu'on peut appeler les sujets du droit communautaire* », « Nature juridique des Communautés », in GANSHOF VAN DER MEERSCH W.J.(dir.), *Droit des Communautés européennes*, Bruxelles, Larcier, 1969, p. 97, spéc. n° 105 cité par DUBOS O., « L'Union européenne est-elle une puissance publique ? », in RAIMBAULT P. (dir.), *La puissance publique à l'heure européenne*, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires », 2006, pp. 53-68, spéc. p. 56.

<sup>1646</sup>Nous retrouvons cette idée, notamment in, Conseil d'Etat, Rapport public 1992, Paris, La Documentation française, 1993, p. 16 affirmant que : « *(l)'Europe est une construction juridique. C'est sans doute un projet politique, sûrement un « grand marché », mais d'abord un ensemble de règles complexes. Même dans sa dimension économique, la Communauté européenne se définit moins par ses politiques communes-peu nombreuses-que par les normes et les procédures destinées à garantir la libre circulation des personnes et des biens. La Communauté s'est bâtie autour du droit, elle s'est faite par le droit* ».

fiscale foisonnante permise par la multiplication des renvois préjudiciels témoigne d'une intégration effective de la fiscalité directe des entreprises. N'est-il pas admis que 95 % des renvois effectués dans ce domaine aboutissent à la censure des dispositifs fiscaux nationaux<sup>1647</sup> ? (section II).

### **Section I : L'utilisation équivoque du renvoi préjudiciel par le Conseil d'État empêchée par une appréhension très extensive du renvoi par la Cour de justice**

1225. Le renvoi préjudiciel ne peut être réduit à une simple voie procédurale. Il constitue un redoutable moyen d'intégration de l'ordre juridique de l'Union au sein de l'ordre juridique interne et permet d'uniformiser la mise en œuvre du droit de l'Union. Il révèle en quelque sorte une suprématie du juge de l'Union en ce que seul ce dernier détient la compétence d'interpréter les dispositions contenues dans les traités et autres actes de droit dérivé. Les effets du renvoi sont fondamentaux en termes d'indépendance et d'autonomie des juges nationaux.

1226. Le Conseil d'État, en dépit de nombreux efforts, fait montre d'une attitude quelque peu récalcitrante à l'égard de cette voie de droit. Les ambiguïtés inhérentes à l'utilisation du renvoi par le Conseil d'État vont dans ce sens (I). Quant au juge de l'Union, il n'hésite pas à apprécier de manière extensive cette voie de procédure dans toutes ses composantes (II).

### **I/De l'invocation abusive de la théorie de l'« acte clair » à l'usage abusif du renvoi préjudiciel**

1227. Les effets intégrationnistes du renvoi préjudiciel ont parfaitement été perçus par le juge de l'impôt à savoir principalement le Conseil d'État. Ce dernier a vu, à cet égard, son comportement largement évoluer passant ainsi d'une invocation abusive de la théorie de l'« acte clair » à un usage abusif du renvoi préjudiciel. Le lien commun entre ces deux attitudes paraissant antagonistes réside dans l'instrumentalisation de cette voie de droit par le Conseil d'État. L'instrumentalisation a, dans cette hypothèse, pour principal objectif de contourner ou d'amoindrir les effets de la mise en œuvre du droit positif émanant de l'ordre juridique de l'Union.

1228. Cette attitude du Conseil dévoile le lien existant entre cette voie procédurale et l'intégration effective des compétences juridictionnelles fiscales internes (A). C'est ce qui justifie les ambiguïtés de l'attitude du Conseil à l'égard du renvoi préjudiciel (B).

---

<sup>1647</sup> Il s'agit d'un pourcentage des affaires traitées entre 1986 et 2005, v. GEST G., *in* « L'ordre fiscal international », XX e colloque du CEFEP « Fiscalité des entreprises : évolution et perspectives », Droit fiscal, n° 37, 13 septembre 2007, p. 26.

## A) Les modalités du renvoi préjudiciel, une question liée à l'intégration des compétences juridictionnelles fiscales nationales

1229. Le renvoi préjudiciel est prévu à l'article 234 TCE (devenu art. 267 TFUE)<sup>1648</sup>. Il s'agit d'une procédure non contentieuse<sup>1649</sup>. Son utilisation requiert certaines conditions. Il doit émaner d'une juridiction nationale, porter sur une norme européenne, être utile à la solution du litige porté devant la juridiction nationale et ne pas compromettre le système de voies de droit institué par le traité<sup>1650</sup>. Les contribuables ne manquent pas d'utiliser le renvoi préjudiciel. Bien souvent, ces derniers provoquent le recours en invoquant, devant le juge national, un problème d'interprétation de la norme européenne. Ils sont à l'origine de la question préjudicielle formulée par le juge national à l'égard du juge de l'Union. Cette procédure atteste la collaboration entre les juges nationaux et le juge de l'Union<sup>1651</sup>, ainsi que la nécessité d'une uniformisation de l'interprétation et de l'application de l'ensemble du droit de l'Union dans l'ensemble des États membres<sup>1652</sup>. Nous pouvons rappeler la portée considérable de nombres d'arrêts de la Cour, rendus à la suite d'un renvoi préjudiciel, car cela exemplifie le rôle et les effets primordiaux du renvoi en termes d'intégration. De nombreux principes fondateurs de l'Union ont été posés en réponse à des questions préjudicielles tel le principe de primauté, d'effet direct, de responsabilité des États membres ou des règles de répétition de l'indu. Aussi, en dépit de l'affirmation par la Cour de « *la nature et la finalité purement informative de ses indications* »<sup>1653</sup>, les principes évoqués prouvent les potentialités intégrationnistes du renvoi.

1230. Au sein du renvoi préjudiciel, sont à distinguer le renvoi pour interprétation et celui pour appréciation de validité.

1231. Les traités ainsi que « *tous les actes des institutions, sans distinction* »<sup>1654</sup> sont susceptibles de faire l'objet d'un renvoi en interprétation. La notion d'acte vise tous types d'actes prévus ou non à la nomenclature des actes établie dans le traité. La notion d'institution vise toutes les institutions européennes, dont la Cour de justice<sup>1655</sup>.

1232. S'agissant du renvoi préjudiciel en appréciation de validité d'un acte de l'Union, les traités ne sont pas susceptibles de faire l'objet de ce type de renvoi. Leur suprématie dans la hiérarchie des normes établie au sein de l'ordre juridique de l'Union, les exclut du renvoi en

---

<sup>1648</sup> L'article 234 TCE (devenu art. 267 TFUE) dispose que « (1) *la Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel : a) sur l'interprétation des traités, b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question. Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour. Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais* ».

<sup>1649</sup> Le caractère non contentieux du renvoi préjudiciel a été énoncé par le juge de Luxembourg dès 1965. V. CJ, 9 décembre 1965, aff. 44/65, Hessische Knappschaft c/ Maison Singer et fils, Rec. p.1191, spéc. p. 1199.

<sup>1650</sup> Pour un développement sur ces conditions, v. par ex. BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Litec, Editions Juris-Classer, 2004, pp. 426-431.

<sup>1651</sup> La Cour a elle-même constaté que le renvoi préjudiciel illustre une « coopération judiciaire » entre les juridictions nationales et le juge de l'Union ayant pour objectif l'application uniforme du droit communautaire dans l'ensemble des États membres, v. notamment CJ, 1er décembre 1965, aff. 16/65, Schwarze, Rec. p.1081, spéc. p. 1094.

<sup>1652</sup> V. CJ, 16 janvier 1974, aff. 166/73, Rheinmühlen, Rec. p. 33 dans lequel la Cour relève que ce procédé vise à « *assurer en toutes circonstances à ce droit le même effet dans tous les États de la Communauté* », point 2.

<sup>1653</sup> V. Bulletin des activités de la Cour de justice et du TPI, n° 34/96 du 9 décembre 1996.

<sup>1654</sup> CJ, 6 octobre 1970, aff. 9/70, Franz Grad, Rec. p. 825.

<sup>1655</sup> Les arrêts de la Cour de justice sont susceptibles de faire l'objet d'un tel renvoi, v. CJ, 16 mars 1978, aff. 135/77, Bosch, Rec. p. 855. Cependant les arrêts de la Cour de justice ne sont pas susceptibles d'un recours en appréciation de validité, v. CJ, 5 mars 1986, aff. 69/85, Wünsche, Rec. p. 947.

appréciation de validité. Cependant, tout autre type d'acte pris par les institutions européennes est susceptible de donner lieu à un renvoi en appréciation de validité. Les juridictions nationales, peu importe leur degré de ressort, sont parfaitement incompétentes à constater par elles-mêmes l'invalidité des actes pris par des institutions de l'Union européenne<sup>1656</sup>. Seul le juge de l'Union détient la compétence de déclarer un acte non valide sans pour autant que ce dernier puisse prononcer son annulation.

1233. Les réticences des juridictions nationales et, en particulier, du Conseil d'État sont à la mesure de l'effet intégrationniste du renvoi préjudiciel. Elles illustrent un protectionnisme de l'indépendance des juges nationaux ainsi que des hésitations à transposer parfaitement la jurisprudence de la Cour de justice. Les juges nationaux ont pu se montrer parfois réfractaires à s'en tenir strictement au dispositif de l'article 234 TCE (devenu art. 267 TFUE) et, ainsi, d'effectuer systématiquement un renvoi en interprétation devant la Cour de justice dès lors que la question posée portait sur des éléments du droit de l'Union<sup>1657</sup>. Le renvoi préjudiciel est obligatoire s'agissant des juridictions de dernier ressort, il est facultatif pour les autres. En ce sens, nous retrouvons le Conseil d'État qui a parfois fait un usage abusif de la « théorie de l'acte clair ». Cette théorie lui permet d'échapper au renvoi préjudiciel en invoquant la clarté de la disposition mise en cause. La Cour a, en quelque sorte, pris en considération cette théorie, en tempérant l'obligation impérative de renvoi, à laquelle sont soumises les juridictions nationales dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne<sup>1658</sup>. La Cour, dans son célèbre arrêt CILFIT<sup>1659</sup>, a formulé une exception à cette obligation de principe, qui est le cas où « *l'obligation serait privée de sa cause et vidée*

---

<sup>1656</sup>Dès lors que les juridictions nationales estiment, qu'un acte adopté dans le cadre du droit de l'Union, qui est invoqué ne doit pas être appliqué au motif qu'il ne serait pas valide, celles-ci doivent saisir la Cour de justice, et ce, quel que soit le stade de la procédure auquel elles interviennent. V. CJ, 22 octobre 1987, aff. 314/85, Foto-Frost c/ Hauptzollamt Lübeck-Ost, Rec. 1987, p. 4199. Il s'agit d'un arrêt de principe qui est fondamental dans la mesure où, pour la première fois, la Cour doit décider si au regard de l'article 177 TCEE (devenu art. 234 TCE, puis 267 TFUE), les juges nationaux sont compétents pour statuer sur la validité des actes communautaires (devenu de l'Union). La Cour précise, à cette occasion, le champ de l'incompétence en visant toutes les juridictions nationales que leurs décisions soient ou non susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. La Cour va également justifier celle-ci en relevant que cette solution est commandée, en premier lieu, « *par l'exigence d'uniformité dans l'application du droit communautaire, des divergences entre les juridictions des Etats membres quant à la validité des actes communautaires seraient en effet susceptibles de compromettre l'unité même de l'ordre juridique communautaire et de porter atteinte à l'exigence fondamentale de la sécurité juridique* ». En second lieu, elle justifie ce principe « *par la nécessaire cohérence du système de protection juridictionnelle instituée par le traité* ».

<sup>1657</sup>Pour un historique de l'utilisation du renvoi préjudiciel par le Conseil d'Etat, v. par exemple, DUBOUIS L. in, « Droit administratif et droit communautaire », AJDA, 20 juin 1995, n° spécial, spéc. p. 68 déclarant : « *(q)uelle communauté de droit serait celle fractionnée en quinze systèmes nationaux autonomes d'interprétation et d'appréciation de validité de la norme communautaire ? Aussi les questions préjudicielles et le recours en constatation en manquement institués par les traités constitutifs font-ils que le juge administratif ne dispose pas d'un pouvoir souverain dans l'interprétation et l'application du droit communautaire. On sait que certains ajustements entre jurisprudence administrative et jurisprudence communautaire ne se sont pas réalisés aisément, concernant la portée de l'obligation du renvoi en interprétation, l'autorité de la décision rendue et de la jurisprudence qu'elle peut engendrer, ou encore la portée dans le temps des arrêts en appréciation de validité. Comment une Cour si longtemps souveraine aurait-elle accepté de gâter de cœur ce nouvel état ? Le plus important est que progressivement se soit instituée, de part et d'autre, une meilleure coopération* ».

<sup>1658</sup>Pour autant, tempérer ne signifie pas exonérer. En effet, comme l'ont relevé certains auteurs s'agissant de l'exception de l'obligation de renvoi des juridictions de dernier ressort que constitue la théorie de l'acte clair : « *(c)eci, d'ailleurs, dans des termes extrêmement restrictifs au point que l'on peut considérer que cette théorie est en réalité vidée de son contenu et que l'obligation de saisine reste intacte* », v. VANDERSANDEN G., « La procédure préjudicielle : à la recherche d'une identité perdue », in Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck, Bruxelles, Bruylant, Etudes de droit européen et international, Vol. I, 1999, p. 638.

<sup>1659</sup>CJ, 6 octobre 1982, aff. 283/81, Srl CILFIT et Lanificio di Gavardo SpA c/ Ministère de la santé, Rec. 1982, p. 3415. Pour la doctrine, v. LENAERTS K., « La modulation de l'obligation de renvoi préjudiciel », Cahiers de droit européen, n° 4, 1983, pp. 471-500 ; MASCLLET J.-Cl., « Vers la fin d'une controverse ? La Cour de justice tempère l'obligation de renvoi préjudiciel en interprétation faite aux juridictions suprêmes (art. 177, alinéa 3, CEE) », Revue du Marché commun, 1983, pp. 363-372.

de son contenu »<sup>1660</sup>. Le juge de Luxembourg a étendu cette exception au cas où la juridiction de renvoi « constate que l'application correcte du droit communautaire s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable »<sup>1661</sup>. Cette évaluation doit se faire selon des critères propres au droit de l'Union qui ont été formulés par la Cour de justice<sup>1662</sup>. La marge de manœuvre des juridictions nationales s'en trouve considérablement réduite en dépit d'une transposition dans la jurisprudence du juge de l'Union de l'exception de la théorie de l'acte clair du Conseil d'État.

1234. L'intégration des ordres juridiques nationaux au sein d'un ordre juridique supranational global a grandement transformé la fonction juridictionnelle nationale<sup>1663</sup>. Les juridictions nationales se sont vues attribuer une nouvelle fonction qui est la mise en œuvre du droit de l'Union s'ajoutant et primant le droit interne. À cette nouvelle fonction, vient s'ajouter une suprématie organique représentée par la Cour de justice. Celle-ci est la seule garante de la bonne interprétation du droit de l'Union et du contrôle de sa bonne mise en œuvre, ou encore de la contestation de la légalité des actes pris par les institutions de l'Union<sup>1664</sup>.

1235. En dépit de l'invocation systématique d'un « dialogue des juges », il est patent que ce dialogue donne lieu à une domination de langage à savoir de principes et de solutions juridiques de l'Union à l'égard du Conseil d'État. Ce dernier « subit » ainsi l'autorité de la Cour de justice et de sa jurisprudence. S'il est un dialogue, il apparaît que celui-ci est dominé par l'un des interlocuteurs. Le mécanisme du renvoi préjudiciel en particulier, celui en interprétation, donne lieu au constat selon lequel la Cour de justice est « *le seul interprète authentique de la norme fondamentale de l'ordre juridique communautaire* »<sup>1665</sup>. Sans conclure à une subordination des juges nationaux, cette situation amène, toutefois, à relativiser le constat d'une collaboration égalitaire effective entre les juges nationaux et le juge de l'Union<sup>1666</sup>.

---

<sup>1660</sup>Cette exception intervient lorsque la question soulevée est « *matériellement identique à une question ayant déjà fait l'objet d'une décision à titre préjudiciel dans une espèce analogue ou que le point de droit en cause a été résolu par une jurisprudence établie par la Cour, quelle que soit la nature des procédures qui ont donné lieu à cette jurisprudence* », v. point 4 de l'arrêt précité, in sommaire. S'agissant de cette première exception, la Cour a repris un principe posé dans sa jurisprudence antérieure, v. CJ, 27 mars 1963, aff. 28 à 30/62, Da Costa, Rec. p. 75.

<sup>1661</sup>V. point 5 de l'arrêt précité, in sommaire.

<sup>1662</sup>La Cour précise que « *l'existence d'une telle éventualité doit être évaluée en fonction des caractéristiques propres au droit communautaire, des difficultés particulières que présente son interprétation et du risque de divergences de jurisprudence à l'intérieur de la Communauté* », V. point 5 de l'arrêt précité, in sommaire.

<sup>1663</sup>Certains auteurs ont apprécié le statut du juge national à la lumière du renvoi préjudiciel. Pour certains, « *l'expression désormais couramment utilisée, selon laquelle le juge national est juge de droit commun du droit communautaire, doit être bien précisée. En aucun cas le juge national n'est un juge du droit communautaire, il est un juge communautaire. Ce qui signifie qu'il s'europeanise au sens où il doit se faire le garant de la bonne application de ce droit, en demandant si besoin son interprétation à la Cour* », v. CHALTIEL F., Manuel de droit de l'Union européenne, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 2005, p. 182.

<sup>1664</sup>De nombreux débats existent s'agissant de la question de savoir s'il existe une hiérarchie d'ordre juridictionnelle au sein de l'Union ou si l'organisation institutionnelle est telle qu'aura été permis la mise en œuvre d'une véritable collaboration entre les juridictions nationales et la Cour de justice. Pour un point de vue des partisans de la théorie de la collaboration effective, v. par ex. GERVASONI S., « La Cour de justice et le dialogue des juges », in Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?, LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, pp. 143-152, spéc. p. 144 selon lequel « *(s)i la Cour a dégagé les concepts que l'on sait d'effet direct et de primauté du droit communautaire, elle n'a jamais cherché, et ne cherche pas davantage actuellement, à en tirer des conséquences quelconques en terme de hiérarchie juridictionnelle. La Cour ne tient pas à imposer un quelconque ordre procédural juridictionnel supérieur, ni à s'ériger en juridiction supérieure, elle conçoit sa mission comme une mission d'assistance aux juges nationaux, dans la fonction qui est la leur, dans le respect, autant que possible, des principes de fonctionnement et de droit qui leur sont propres* ».

<sup>1665</sup>DUBOS O., « L'Union européenne est-elle une puissance publique ? », in RAIMBAULT P. (dir.), La puissance publique à l'heure européenne, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires », 2006, p. 57.

<sup>1666</sup>Dans le sens d'une collaboration véritable, v. GAUTIER Y., « Le renvoi préjudiciel, un instrument efficace de

1236. C'est la raison pour laquelle, les juridictions nationales et, en particulier, le juge de l'impôt français, principalement le Conseil d'État, ont pu montrer quelques réticences à se soumettre à cette suprématie du juge de l'Union que représente la Cour de Luxembourg. Les hésitations à formuler un renvoi préjudiciel en constituent une belle illustration. Malgré tout, le Conseil d'État en sa qualité de juridiction administrative de dernier ressort n'a pas réellement d'autres choix que de se conformer aux dispositions du Traité l'obligeant à formuler un renvoi préjudiciel dès lors que l'instance soulève une question axée sur le droit de l'Union dès lors que les conditions nécessaires se trouvent remplies. En dépit de l'invocation de la « théorie de l'acte clair », le juge de l'impôt français se trouve dans une situation où il ne peut que se soumettre à la primauté du droit de l'Union et aux interprétations formulées par le juge de l'Union. Cependant, ce dernier a pu se montrer réfractaire à formuler des renvois préjudiciels même lorsque cela s'est avéré nécessaire, voire indispensable<sup>1667</sup>. Ces réticences sont liées aux effets potentiellement intégrateurs du renvoi.

1237. Lorsqu'il sollicite une interprétation de la Cour de justice, le juge national est tenu d'appliquer au litige l'interprétation formulée par celle-ci<sup>1668</sup>. La réponse apportée par la Cour est définitive, obligatoire et se voit conférer une portée générale. Si le juge entend s'en départir, la seule alternative réside dans la possibilité, très encadrée, offerte à la juridiction de renvoi, d'introduire un nouveau recours avant de trancher le litige au principal dans le cas où celle-ci ne serait pas « *suffisamment éclairée par la décision préjudicielle rendue* »<sup>1669</sup>. La solution rendue par la Cour de justice lie la juridiction de renvoi, mais également toutes les juridictions de tous les États membres, et ce, à défaut du dépôt d'observations écrites de leur part<sup>1670</sup>. Le Conseil d'État français qui est également juge de l'impôt a, pendant longtemps,

---

dialogue ? », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, pp. 203-204 selon lequel : « à la différence des systèmes fédéraux traditionnels, il n'existe pas de subordination institutionnelle des juridictions nationales au juge communautaire et l'œuvre commune, tant de la recherche d'une solution dans le litige particulier dont le juge national est saisi que la constitution, arrêt après arrêt, d'un droit communautaire complet et cohérent, résulte de la collaboration de juge à juge qui doit s'instaurer entre la Cour de justice des Communautés européennes et les juridictions nationales ».

<sup>1667</sup>Le refus du Conseil d'État d'opérer un renvoi préjudiciel dans l'arrêt « Cohn bendit », précité, nous en fournit un bon exemple. Ce refus a pu susciter l'incompréhension, voire la colère de certains auteurs et notamment du professeur Isaac qui a affirmé que « (l')arrêt Cohn-Bendit se présente comme l'abus le plus manifeste que le Conseil d'État ait jamais commis dans la théorie de « l'acte clair » : affirmer la clarté de l'article 189 tient de l'effronterie, méconnaître les difficultés d'interprétation qu'il pose et, en particulier, la position de la Cour de justice, partagée par plusieurs juridictions des pays de la Communauté, constitue une véritable provocation et donne un argument que n'auraient jamais osé espérer les tenants de la théorie du « renvoi automatique » », Observations ISAAC G., sous CE, 22 décembre 1978, Cohn-Bendit, Cahiers de droit européen, 1979, pp. 265-290, spéc. p. 265.

<sup>1668</sup>CJ, 24 juin 1969, aff. 29/68, Milch, Fette-und Eierkontor GmbH c/ Hauptzollamt Saarbrücken, Rec. 1969, p. 165, point 2. Pour un arrêt récent rendu en matière de fiscalité indirecte, dans lequel le Conseil d'État applique la réponse apportée par la Cour de justice, CE, 8e et 3e ss. sect. réunies, 22 novembre 2006, Ministre de l'Économie des finances et de l'industrie c/ Société Gillan Beach, n° 255095.

<sup>1669</sup>CJ, « Milch, Fette-und Eierkontor GmbH c/ Hauptzollamt Saarbrücken », idem, point 3. La Cour a renforcé la force obligatoire de ces décisions rendues sur renvoi préjudiciel dans un arrêt rendu le 5 mars 1986, aff. 69/85, Wünsche, Rec. p. 947, point 13 dans lequel elle évoque pour la première fois que l'arrêt préjudiciel lie le juge national « avec l'autorité de chose jugée ». Cela, alors que jusque-là, seule avait été reconnue l'autorité de chose interprétée des décisions de la Cour rendues comme suite à un renvoi préjudiciel. De plus, à l'occasion de cet arrêt, la Cour a fortement encadré la possibilité pour les États d'introduire une nouvelle demande sur la même question dans le cas où ces derniers ne seraient pas « *suffisamment éclairés* ». En effet, celle-ci a considéré qu'une nouvelle demande pouvait être formulée seulement « *lorsque le juge national se heurte à des difficultés de compréhension ou d'application de l'arrêt, lorsqu'il pose à la Cour une nouvelle question de droit, ou encore lorsqu'il lui soumet de nouveaux éléments d'appréciation susceptibles de conduire la Cour à répondre différemment à une question déjà posée* », point 15.

<sup>1670</sup>Ces principes ont été reconnus pour le renvoi préjudiciel en interprétation, in CJ, 27 mars 1963, aff. 28 à 30/62, Da Costa, Rec. p. 59. Ils l'ont également été pour les décisions rendues en appréciation de validité des

refusé la logique inhérente au renvoi préjudiciel, et en particulier sa portée générale<sup>1671</sup>. Il s'est rallié à la conception, admise de toutes les juridictions de l'ensemble des États membres, selon laquelle le renvoi préjudiciel détient une portée générale<sup>1672</sup>. Néanmoins, cette acceptation de principe recèle certaines réserves.

1238. Le renvoi préjudiciel revêt des vertus intégrationnistes en ce que l'interprétation fournie de la législation interne est faite par le juge de l'Union en fonction de considérations strictement européennes. Cette interprétation s'impose au juge de renvoi ainsi qu'à toutes les juridictions nationales. Elle est susceptible de compromettre le maintien de la législation litigieuse dans l'ordre interne.
1239. Le Conseil d'État, dans son rôle de protecteur de la loi interne, s'est montré quelque peu dissident de l'admission pleine et entière des effets du renvoi.

## **B) Les ambiguïtés de l'attitude du Conseil d'État à l'égard du renvoi préjudiciel**

1240. La théorie de « l'acte clair » peut être définie très simplement. Il s'agit de l'invocation juridictionnelle de la clarté d'une norme de l'Union ne soulevant pas de difficultés particulières d'interprétation afin d'éviter d'un renvoi préjudiciel en interprétation<sup>1673</sup>.
1241. Le renvoi préjudiciel est un processus commun au droit interne et au droit de l'Union. Dans les deux cas, celui-ci a rencontré certaines réticences notamment dues aux longévités procédurales que le renvoi est susceptible de provoquer. Selon nous, en droit de l'Union, ces réticences ne sont pas justifiées au regard de l'objet de la question préjudicielle qui est d'assurer une uniformité, une cohésion du droit de l'Union dans son interprétation, mais également dans son application au sein de l'ensemble des juridictions nationales des vingt-sept États membres<sup>1674</sup>. Nous adhérons à la thèse selon laquelle la question préjudicielle contribue à la cohésion de l'ordre juridique de l'Union. Nous dirions même qu'en plus d'être un « *facteur de cohésion* », il s'agit, dans son application en matière fiscale, d'un véritable outil de rapprochement des législations fiscales nationales.
1242. En dépit des enjeux fondamentaux du renvoi préjudiciel en terme d'unité voire de viabilité de l'ordre juridique de l'Union, la haute juridiction administrative a fait montre de nombreuses

---

actes de l'Union, CJ, 13 mai 1981, aff. 66/80, *International chemical Corporation*, Rec., p. 1191. Pour un développement, v. par ex. SAURON J.-L., *Droit et pratique du contentieux communautaire*, Paris, La documentation Française, Coll. Réflexe Europe, 2004, pp. 153-155.

<sup>1671</sup>CE, 13 juin 1986, ONIC, RTDE 1986, p.533, conclusions Bonichot.

<sup>1672</sup>CE, 12 mai 2004, Section du Contentieux, Société Gillot, n° 236834, AJDA, n° 27/2004, p. 1487.

<sup>1673</sup>A la suite de l'arrêt « Da Costa » rendu par la Cour de justice le 27 mars 1963 dans lequel elle affirmait le caractère obligatoire du renvoi préjudiciel pour les juridictions de dernier ressort, le Conseil d'Etat, dans un arrêt « Société des Pétroles Shell-Berre » rendu en Assemblée le 19 juin 1964, décidait que cette procédure n'excluait pas l'application de la théorie de l'acte clair et limitait ainsi le renvoi préjudiciel aux cas dont les problèmes d'interprétation faisaient naître un doute sur le sens ou la portée d'une disposition communautaire. En ce sens, le Conseil d'Etat a considéré qu'il lui appartenait d'apprécier si une question d'interprétation ou de validité recelait une difficulté sérieuse qui justifierait la formulation d'un renvoi préjudiciel. La théorie de l'acte clair est très présente dans les rapports et études du Conseil d'Etat de 1979 à 1981 qui justifient et soutiennent le développement de la théorie de l'acte clair. Sur ce point, v. BIANCARELLI J., « La place du droit communautaire dans les études et les rapports du Conseil d'Etat », in « Le Conseil d'Etat et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 42-43, Gazette européenne n° 40, 1<sup>ère</sup> partie, 11/12 février 2009, pp. 24-34, spéc. pp. 27-28.

<sup>1674</sup>En ce sens, v. BERGERES M.-C., « La pratique de la question préjudicielle par le Conseil d'Etat : des réponses ambiguës (à propos de l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 décembre 2003 « SARL Coréal Gestion » », *Droit fiscal*, n° 49, 2004, p. 1720 qui poursuit en relevant que « (...) Permettre au juge national de répondre seul à ces interrogations (interprétation et validité de la règle européenne) conduirait à rompre l'unité du droit communautaire et à lui substituer une vision morcelée, déformée par les pratiques juridictionnelles nationales ».

réticences. Sont-elles résolues aujourd'hui ? Le Conseil d'État adhère-t-il parfaitement à la conception selon laquelle l'ordre juridique de l'Union est un ordre juridique intégré nécessitant une collaboration entre les différents niveaux de juridictions qui se doivent d'assurer une application effective et efficiente du droit de l'Union, et ce, dans tous les domaines de compétences même non partagées ? L'admission de ces principes par le Conseil d'État est non négligeable. Les juridictions nationales ont été investies par l'organisation institutionnelle de l'Union, d'une mission de premier ordre : celle d'assurer l'application juridictionnelle des normes juridiques de l'Union dès lors qu'elles se présentent au sein du litige. L'absence d'adhésion à cette mission par une juridiction nationale risque ainsi d'avoir des conséquences graves en termes d'unité et de viabilité de l'ordre juridique de l'Union. *A contrario*, la multiplicité des renvois préjudiciels fait courir le risque d'une remise en cause de nombreuses dispositions nationales. Les dispositions fiscales n'en sont pas exemptées.

1243. La résolution de ces questions implique deux écueils à éviter. D'une part, celui de réduire le renvoi préjudiciel à une simple question formulée par une juridiction nationale donnant lieu à une simple réponse fournie par la Cour de justice qui devra être appliquée par le juge national. D'autre part, celui de se cantonner à une vision irréductible d'un Conseil d'État parfaitement réfractaire à l'utilisation du renvoi préjudiciel. Ces deux visions sont erronées et simplistes. La situation est beaucoup plus nuancée. Le renvoi préjudiciel recèle des liens indéfectibles, mais complexes entre le Conseil d'État et la Cour de justice. Cette complexité donne lieu à une attitude très ambiguë et très évolutive des juridictions nationales, et en particulier, du Conseil d'État. Le bilan est très mitigé. Les juridictions nationales se situent à la croisée des chemins. Celles-ci respectent la jurisprudence rendue par la Cour de justice dès lors que cette dernière a déjà eu à fournir une interprétation ou une appréciation de validité de la norme visée. Toutefois, le recours à la théorie de l'acte clair visant à s'exonérer de renvoi ou, *a contrario*, les renvois « inutiles » amènent à considérer qu'en dépit d'un effort du Conseil d'État, de nombreux efforts restent encore à fournir<sup>1675</sup>.

1244. Le Conseil d'État n'est plus réfractaire à la mise en œuvre du droit de l'Union. De surcroît, il réalise un usage modéré de la théorie de l'acte clair, ceci dans le but d'éviter un renvoi préjudiciel trop récurrent. Les rapports entretenus entre le Conseil d'État et la Cour de justice à la lumière du renvoi préjudiciel sont plus ambigus. Les interrogations liées à la nature et à l'évolution de ces rapports sont fondamentales en ce que l'inflexion des juges à utiliser le renvoi est indispensable à la définition du droit de l'Union et à la délimitation de sa portée<sup>1676</sup>. La fiscalité directe des entreprises est directement visée par ces interrogations dès lors qu'elle fait partie « *des domaines où la jurisprudence s'est récemment développée grâce à des renvois préjudiciels* »<sup>1677</sup>. De nombreuses modifications législatives, dans ce domaine, ont été

---

<sup>1675</sup>En ce sens, v. COUZINET J.-F., « Le Conseil d'Etat, la Cour de cassation et le renvoi préjudiciel : des progrès mais peuvent mieux faire », in *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, Tome 2, Presses de l'Université des Sciences sociales, 2004, pp. 803-820. L'auteur relève trois tendances s'agissant des rapports entretenus entre les juridictions suprêmes et la Cour de justice. Soit le juge suprême accepte de prononcer le sursis à statuer et renvoie à la Cour de justice. Soit le juge national ne renvoie pas mais applique un arrêt ou plus largement la jurisprudence de la Cour de justice. Soit le juge refuse de procéder au renvoi en se fondant sur des raisons variées et peu convaincantes. Du point de vue de l'auteur, les juridictions nationales acceptent aisément de transposer la jurisprudence de la Cour de justice dès lors que celle-ci a eu l'occasion de fournir antérieurement son interprétation. Toutefois, les juges nationaux revendiquent trop souvent la théorie de l'acte clair ainsi que celle de la pertinence des questions en vue d'échapper aux renvois, trop peu suffisants.

<sup>1676</sup>LEGER Ph., « Le renvoi préjudiciel dans l'influence réciproque des cours suprêmes nationales et de la CJCE : l'exemple de la fiscalité directe », LPA, n° 112, 4 juin 2008, p. 8. L'auteur constate que « (d)epuis quelques années, la Cour se trouve saisie d'un certain nombre de renvois qui permettent d'apprécier la compatibilité de régimes fiscaux nationaux avec les règles du Traité en matière de libre circulation. Le Conseil d'Etat français a d'ailleurs joué un grand rôle pour alimenter la Cour de justice des Communautés européennes, dans ce domaine-là », p. 8.

<sup>1677</sup>LEGER Ph., *idem*, p. 8.

effectuées en réponse à des arrêts rendus par la Cour de justice<sup>1678</sup>, dont la grande majorité a fait suite à des renvois préjudiciels du Conseil d'État. Est-ce à dire qu'il participe parfaitement et volontairement à l'uniformisation du droit fiscal interne sous l'égide des dispositions du droit de l'Union ? Certes, le Conseil d'État a accepté de tirer les effets de la primauté du droit de l'Union sur le droit interne contraire. Pour autant, accepte-t-il de participer pleinement à la mise en œuvre d'une harmonisation fiscale d'ordre juridictionnelle qui aurait pour fondement des dispositions générales du Traité et qui n'aurait pas fait l'objet de l'adoption d'actes législatifs par le Conseil à l'unanimité ? C'est exactement le « risque » encouru par une adhésion totale et parfaite du Conseil d'État au mécanisme du renvoi préjudiciel. Cet instrument a rapporté la preuve selon laquelle, il était susceptible, non seulement, de faire évoluer la jurisprudence du Conseil d'État, mais également de la Cour de justice. De surcroît, il est en mesure d'aboutir à la remise en cause de nombreux aspects de dispositions législatives de notre système fiscal du fait d'une contrariété avec l'interprétation fournie par la Cour de dispositions générales du Traité. L'analyse de l'attitude du Conseil d'État à l'égard de ce renvoi est fondamentale. Les conséquences sur notre système fiscal ainsi que sur l'étendue de la compétence législative de l'État sont, en grande partie, fonction de l'attitude qu'adopte le juge de l'impôt à l'égard de ce renvoi.

1245. Le renvoi préjudiciel est l'illustration du fait que la construction ainsi que l'organisation européenne se fonde sur le droit ainsi que sur la mise en œuvre de ce droit par les juridictions nationales. Nombre de dispositions générales du Traité contiennent une portée fiscale<sup>1679</sup>. La primauté de ces dispositions telles qu'interprétées par le juge de l'Union et mises en œuvre par les juridictions nationales est susceptible de participer d'une harmonisation prétorienne des fiscalités directes nationales qui connaissent encore l'obstacle du principe de l'unanimité lors de l'adoption d'actes législatifs par le Conseil. Nous songeons, bien évidemment, à la déclinaison fiscale des libertés de circulation aidées du principe d'égalité de traitement<sup>1680</sup> ainsi qu'au caractère extensif de l'encadrement des aides d'État à caractère fiscal<sup>1681</sup>.

1246. Néanmoins, l'attitude du Conseil d'État, s'agissant du renvoi, a évolué. Cette transformation est très nette au regard des prérogatives fondamentales de la haute juridiction administrative en tant qu'intervenant voire en tant que producteur du droit<sup>1682</sup>. Cette évolution est révélée notamment par l'accroissement du nombre de renvois préjudiciels au cours de ces dernières

---

<sup>1678</sup> Renvoi section II pour des illustrations de dispositifs fiscaux fondamentaux applicables aux entreprises ayant fait l'objet de modifications voire d'abrogations consécutives à la formulation de renvois préjudiciels.

<sup>1679</sup> Pour un développement, renvoi Deuxième Partie, Titre premier « La traduction fiscale de l'obligation de ne pas faire ».

<sup>1680</sup> Pour un développement, v. Deuxième Partie Titre premier Chapitre premier.

<sup>1681</sup> Pour un développement, v. Deuxième Partie Titre premier Chapitre second.

<sup>1682</sup> De nombreux auteurs ont mis en lien les réticences du Conseil d'État et l'« amenuisement » de ses prérogatives par le développement du droit de l'Union. V. par ex. BONICHOT J.Cl., « Convergences et divergences entre le Conseil d'État et la Cour de justice des Communautés européennes », *Revue française de droit administratif*, 5 (4), juillet-août 1989, pp. 579-604, spéc. p. 581, l'auteur relevant que : « (r)este la protection de la souveraineté nationale. Le Conseil d'Etat peut y être d'autant plus sensible qu'intervenant dans le processus législatif il se trouve directement confronté à des transferts de compétence, surtout dans le domaine communautaire. Ceux-ci, d'une part, sont favorisés par la jurisprudence très dynamique de la Cour de justice, d'autre part, sont mal endigués du fait que le Conseil constitutionnel n'est pas systématiquement saisi des modifications aux traités communautaires (...) » ; v. également AUBY J.-B., « Le droit communautaire et les catégories du droit public français », in « Le Conseil d'Etat et l'application du droit communautaire », *Gazette du Palais*, n° 42-43, *Gazette européenne* n° 40, 1<sup>ère</sup> partie, 11/12 février 2009, p. 42 relevant que « le développement du droit communautaire contribue à mettre en cause le rôle central que le Conseil d'Etat joue traditionnellement dans la production du droit public. Classiquement le droit administratif français est jurisprudentiel, il est l'œuvre du Conseil d'Etat. La loi elle-même est largement inspirée par le Conseil d'Etat, qui est consulté sur elle, et dont l'avis pèse toujours très lourd. La montée du droit communautaire érode cette toute-puissance, et oblige le Conseil d'Etat à composer avec un juge et avec un droit sur lesquels il ne peut pas peser. C'est au fond le pilotage juridico-politique du droit public qui est ici en cause ».

années<sup>1683</sup>. La haute juridiction administrative est également revenue sur sa jurisprudence antérieure en acceptant expressément le fait que les interprétations du traité et des actes de l'Union, données par la Cour de justice, s'imposent au juge national, et ce, même si elles ne faisaient pas l'objet du renvoi préjudiciel c'est-à-dire qu'elles allaient au-delà des limites de la question préjudicielle posée par ce dernier<sup>1684</sup> ce qui « *manifeste la reconnaissance par le Conseil d'État de l'autorité de la chose interprétée* »<sup>1685</sup>. Ces éléments parmi d'autres ont d'ailleurs amené une très grande majorité de la doctrine à considérer qu'un véritable « dialogue des juges » s'était instauré entre le Conseil d'État et la Cour de justice<sup>1686</sup>. Ce dialogue pourrait-il, un jour, aboutir à la construction d'un véritable droit fiscal européen ?

1247. Nous formulons des réserves quant à ce constat, et ce, pour plusieurs raisons. La première est celle d'un retour de la théorie de l'acte clair dans la jurisprudence du Conseil d'État, cela, en dépit d'une atténuation très forte de celle-ci depuis la jurisprudence Nicolò. C'est la matière fiscale qui nous en fait la démonstration. L'arrêt du Conseil d'État du 5 juin 2002<sup>1687</sup> en est symptomatique. Le Conseil d'État qui avait à examiner la compatibilité des dispositions législatives fiscales nationales avec la directive européenne n° 77/388 du Conseil des Communautés du 17 mai 1977, a fait le choix de ne pas formuler un renvoi préjudiciel<sup>1688</sup>.

---

<sup>1683</sup>Le professeur Stirn relève que seulement sept renvois ont été opérés entre 1970 et 1989. De 1990 à 1999, le Conseil d'État a saisi onze fois la Cour de justice. De 2002 à 2008, il lui a posé vingt-deux questions préjudicielles. Par conséquent, « *plus de la moitié des 40 questions renvoyées au total depuis l'origine l'ont été au cours des huit dernières années, avec, pour cette période, un rythme comparable à celui des Cours suprêmes des autres pays européens* », v. STIRN B., « Le Conseil d'État et les juridictions communautaires : un demi-siècle de dialogue des juges », in « Le Conseil d'État et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 44-45, Gazette européenne n° 40, 2<sup>ème</sup> partie, 13/14 février 2009, p. 4.

<sup>1684</sup>Le Conseil d'État avait considéré dans son arrêt « ONIC » rendu le 26 juillet 1985, que la réponse fournie par la Cour de justice ne s'imposait pas dès lors qu'elle excédait les limites de la question posée par les juridictions nationales. Ce principe a connu un revirement lors de l'arrêt rendu en formation d'Assemblée le 11 décembre 2006, « Société De Groot », n° 234560, Rec. p. 512 ayant jugé qu'« (a)lors même qu'elle ne faisait pas l'objet du renvoi préjudiciel, cette interprétation du traité et des actes communautaires, que la Cour était compétente pour donner en vertu du a) et du b) de l'article 234 du traité CE, s'impose au Conseil d'État ; qu'il appartient ensuite à la juridiction nationale, saisie du principal, éclairée par l'arrêt de la Cour, de qualifier les faits, en procédant, le cas échéant aux investigations contradictoires qu'elle est à même d'ordonner ».

<sup>1685</sup>SAUVE J.-M., « Vingt ans après...l'arrêt Nicolò », in « Le Conseil d'État et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n°42-43, Gazette européenne n° 40, 1<sup>ère</sup> partie, 11/12 février 2009, p. 6.

<sup>1686</sup>En ce sens, v. notamment STIRN B., « Le Conseil d'État et les juridictions communautaires : un demi-siècle de dialogue des juges », in « Le Conseil d'État et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 44-45, Gazette européenne n° 40, 2<sup>ème</sup> partie, 13/14 février 2009, pp. 3-7. L'auteur relate un constat très optimiste. Il va jusqu'à traiter de la construction d'un véritable droit public européen au travers du dialogue du Conseil d'État et de la Cour de justice. Il conclut en affirmant que « (l)e dialogue des juges est une réalité de l'Europe d'aujourd'hui. Il se fait au travers de l'écoute attentive de jurisprudences qui se croisent, se rejoignent, s'enrichissent pour édifier de concert un droit public adapté aux besoins de la construction de l'Europe et aux aspirations de ses citoyens. (...) Dans ce mouvement, les relations entre le Conseil d'État français et la Cour de justice, peut-être parce que des périodes de tensions ont précédé le temps de la stimulante coopération dans la confiance, témoignent d'évolutions qui sont une exigence en même temps que la meilleure des assurances pour l'avenir du droit en Europe », p. 7. Dans le même sens, v. SAUVE J.-M., « Vingt ans après...l'arrêt Nicolò », in « Le Conseil d'État et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 42-43, Gazette européenne n° 40, 1<sup>ère</sup> partie, 11/12 février 2009, pp. 5-10.

<sup>1687</sup>CE, 5 juin 2002, Société Havas Interactive, n° 232292. En l'espèce, il s'agissait d'une demande tendant au remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée. Le Conseil d'État a jugé que « l'article 234 du traité CE fait obligation aux seules juridictions nationales dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne de saisir à titre préjudiciel la cour de justice des communautés européennes en cas de difficulté sérieuse d'interprétation d'un traité ; qu'il suit de là qu'en s'abstenant de saisir la cour de justice des communautés européennes de la question de l'interprétation du point 6 de l'annexe H à la sixième directive précitée, la cour administrative d'appel de Paris n'a fait qu'exercer la faculté qui lui est reconnue par les stipulations de l'article 234 du traité CE et a suffisamment motivé sa décision sur ce point », considérant 3.

<sup>1688</sup>Le même constat peut être formulé à l'égard d'un arrêt rendu récemment par le Conseil d'État, le 21 novembre 2011, n° 320089 dans lequel était visé la sixième 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. Le Conseil d'État a refusé de formuler un renvoi préjudiciel. Nous pouvons, néanmoins, nuancer ce propos en

L'objectif est d'éviter que la Cour de justice ne pénètre le contrôle de conventionnalité<sup>1689</sup>. Ce « retour en force » de la théorie de l'acte clair, dans un litige portant sur le domaine fiscal, est très symbolique du fait que le Conseil d'État apparaît comme le protecteur de ce qu'il est courant de nommer la « souveraineté fiscale » de l'État législateur. Ce symbole est d'autant plus fort que, dans cette affaire, le Conseil d'État a conclu à la compatibilité de la loi fiscale avec la directive. À défaut, le renvoi aurait encouru le grief d'une déclaration de non-conformité par le juge de l'Union. Ce danger fonde notre seconde critique.

1248. La liberté conférée aux juridictions nationales d'apprécier la nécessité du renvoi s'exerce, en réalité, sous conditions. La principale condition est celle du caractère obligatoire du renvoi que les juridictions suprêmes doivent exercer dès lors que se pose une question nécessitant une interprétation de la norme européenne. Pourtant, il peut arriver que la Haute juridiction administrative hésite, et tente de contourner cette obligation. Pour le permettre, le Conseil d'État peut notamment se référer à une jurisprudence précédemment établie par la Cour de justice, ou à la jurisprudence de juridictions d'autres États membres<sup>1690</sup>. Cette attitude critiquable en ce que le Conseil d'État tente d'échapper au renvoi, paraît également appréciable en ce qu'elle dénote d'une appropriation par la Haute juridiction administrative de la jurisprudence du juge de l'Union. Une autre situation peut néanmoins nous rapporter la preuve contraire. Il n'est pas rare de constater que le Conseil d'État effectue des renvois alors qu'une analyse de la jurisprudence de la Cour conduirait aisément à anticiper la solution applicable. Il ne s'agit pas là d'un cas isolé. Les exemples de ce type de renvoi sont légion. Aussi ce constat, nous amène à nous rallier à ceux constatant que « *(l) le Conseil d'État semble refuser de s'approprier la jurisprudence de la Cour de justice et d'en apprécier la portée. Rien ne justifie que l'on laisse à la Cour le monopole du droit communautaire* »<sup>1691</sup>. Effectivement, le Conseil d'État, comme toutes les juridictions nationales, est « juge commun du droit communautaire ». En cela, si une réponse claire a été déjà fournie par la Cour, celui-ci se doit de la transposer et, le cas échéant, d'écarter la législation fiscale nationale. Ces cas d'« abus de renvoi » peuvent également avoir une autre signification.

1249. Nous pouvons penser qu'en multipliant les renvois « abusifs », le Conseil d'État tente d'octroyer une légitimité effective à la législation nationale à l'égard du droit de l'Union. La légitimité proviendrait d'une validation expresse de la législation fiscale nationale à l'aune du droit de l'Union en cas de déclaration de conformité par la Cour de justice. Cette légitimité viendrait de ce qu'en cas de déclaration de conformité par la Cour de justice, la législation fiscale nationale serait validée à l'aune du droit de l'Union. Ceci lui assure une forme de protection à l'égard d'une potentielle remise en cause par la Cour de justice. Il s'agirait d'une garantie fournie à la Haute juridiction administrative de la conformité et, qui plus est, de la

---

relevant une acceptation de ce dernier de formuler une question préjudicielle à la Cour de justice dans un autre arrêt rendu le 11 juillet 2011, n° 301849, Société Le Crédit Lyonnais, visant également l'application de cette directive.

<sup>1689</sup>BAILLEUL D., « Le juge administratif et la conventionnalité de la loi : vers une remise en question de la jurisprudence Nicolo? », RFDA, 2003, p. 883 relevant à juste titre que qu'« (à)près avoir quelque peu abusé de cette faculté, le Conseil d'Etat est progressivement entré dans le rang à partir de l'arrêt Nicolo, en renvoyant-quasi-systématiquement à Luxembourg les questions posant des difficultés réelles d'interprétation, si bien que l'on pouvait croire la controverse dépassée. Or un arrêt du 5 juin 2002 marque le retour en force de la théorie de l'acte clair, employée délibérément par le Conseil d'Etat dans le but d'éviter toute intrusion de la Cour de justice des Communautés européennes, par voie préjudicielle, dans l'examen du contrôle de conventionnalité ».

<sup>1690</sup>Pour un développement, v. notamment FATAL S., « Le Conseil d'Etat et l'instrumentalisation du renvoi préjudiciel », revue des affaires européennes-Law and European Affairs, 2007-2008/1, janvier 2009, Bruylant, pp. 96-100.

<sup>1691</sup>LAMBERT T., « L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, juillet-août 2008, n° 520, p. 467. Le professeur Lambert fournit notamment l'exemple de l'arrêt de la Cour de justice, « De Lasteyrie du Saillant » rendu le 11 mars 2004, aff. 9/0 dans lequel la Cour de justice a confirmé l'incompatibilité avec le droit de l'Union du mécanisme de l'« exit tax » prévu à l'article 167 bis du CGI.

validité de la législation nationale<sup>1692</sup>. Cette prise de position est d'autant plus surprenante que la très grande majorité des renvois préjudiciels effectués en matière fiscale aboutisse à une déclaration d'incompatibilité. Le risque est ainsi accru de voir la législation fiscale nationale être déclarée non conforme. Pourtant, cette manœuvre du Conseil d'État permet aussi que des dispositifs fiscaux nationaux qui, *a priori*, soulèvent quelques interrogations à l'égard du droit de l'Union fassent, *a posteriori*, l'objet de validations qui en font des exceptions aux principes formulés par la Cour. C'est une méthode ingénieuse visant à provoquer un éventuel revirement ou une éventuelle évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice<sup>1693</sup>. Toutefois, en dépit d'un assouplissement de la Cour s'agissant de la recevabilité des justifications étatiques, l'examen de celles-ci ne donne lieu rarement, pour ne pas dire, presque jamais à une admission des régimes fiscaux mis en cause. Le risque d'une déclaration de non-conformité de la législation fiscale nationale est bien réel au regard de l'interprétation souvent très extensive formulée par la Cour de justice s'agissant des normes juridiques européennes primaires et dérivées<sup>1694</sup>. Par conséquent, l'« instrumentalisation » du renvoi préjudiciel par le Conseil d'État ne permet pas de protéger, de manière effective, l'exercice de la compétence fiscale du législateur.

1250. Aussi pouvons-nous arguer au vu de ces éléments, de la difficulté d'établir un jugement définitif s'agissant des liens entretenus entre le Conseil d'État et la Cour de justice à la lumière du renvoi préjudiciel. Cette analyse démontre que le Conseil d'État admet le principe de la primauté du droit de l'Union. Il accepte également d'effectuer un contrôle de conventionnalité de la loi. Cependant, les modalités concrètes de mise en œuvre de ce principe révèlent encore certaines hésitations. Celles-ci sont importantes puisqu'elles attestent la volonté du Conseil d'État de maintenir une conception française de la séparation des pouvoirs. Il ne souhaite pas empiéter sur les prérogatives du législateur national. Ces incertitudes témoignent également d'une volonté de préserver une conception française de la souveraineté nationale. Malgré les nombreux efforts du Conseil d'État, cette conception continue, à chaque étape de l'intégration européenne, à faire montre de son inadaptabilité à être invoquée et mise en œuvre dans le cadre de l'Union. Derrière chaque réticence du Conseil d'État se dessine le spectre de la souveraineté. L'objectif est de protéger l'exercice de la souveraineté du législateur au sens de compétences. Le retard pris à admettre la primauté du droit de l'Union ainsi que l'effet direct des directives le démontre. Les hésitations à formuler un renvoi préjudiciel vont également dans ce sens. Or, la souveraineté est intimement liée à la compétence. Elle constitue un socle de compétences dont participe la compétence fiscale. Dès lors, traiter de l'inadaptation de la

---

<sup>1692</sup>V. FATAL S., « Le Conseil d'Etat et l'instrumentalisation du renvoi préjudiciel », revue des affaires européennes-Law and European Affairs, 2007-2008/1, janvier 2009, Bruylant, pp. 103-104. Pour une méthode alternative, v. BAILLEUL D., « Le juge administratif et la conventionnalité de la loi : vers une remise en question de la jurisprudence Nicolo ? », RFDA, sept.-oct. 2003, pp. 876-889. L'auteur fait état d'une méthode d'interprétation restrictive des dispositions litigieuses de la législation interne par le Conseil d'Etat. Cette interprétation vise à rendre compatible la norme interne avec la norme internationale ou européenne, et ainsi, à éviter la censure. Il s'agit de la technique d'interprétation « *neutralisante* » ou « *conforme* ». Même si la méthode varie entre les deux techniques que nous venons de relater, leur objet est significativement le même : la préservation de l'applicabilité de la législation nationale, pp. 881-884.

<sup>1693</sup>En ce sens, v. BERGERES M.-C., « La pratique de la question préjudicielle par le Conseil d'Etat : des réponses ambiguës (à propos de l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 décembre 2003 « SARL Coréal Gestion ») », Droit fiscal, n° 49, 2004, pp. 1719-1724. La volonté du Conseil d'Etat, en formulant un renvoi préjudiciel, de provoquer un éventuel revirement de jurisprudence de la Cour de justice ressort très clairement des conclusions du commissaire du gouvernement Guillaume Goulard dans cet arrêt. Celui-ci affirme qu'« (...) *En premier lieu, les dispositions de l'article 212 établissent clairement une différence de traitement entre les filiales de sociétés françaises et les filiales de sociétés étrangères... En second lieu, la question que vous pourriez être amenés à poser ne nous paraît pas susceptible de faire évoluer la jurisprudence communautaire. Car le dispositif français répond à la même logique que le dispositif allemand que la cour vient de censurer dans son arrêt Lankhost-Hohorst (...)* ».

<sup>1694</sup>En ce sens, v. BAILLEUL D., « Le juge administratif et la conventionnalité de la loi : vers une remise en question de la jurisprudence Nicolo ? », RFDA, 2003, p. 883.

notion de souveraineté dans le cadre de l'Union revient indirectement à débattre des atteintes portées à la compétence fiscale qui se trouve être de plus en plus mise sous contrôle des institutions de l'Union et, en particulier, du juge de Luxembourg.

1251. Les tergiversations du Conseil d'État sont d'autant moins compréhensibles que toutes les catégories du droit public et même, plus généralement, toutes les branches du droit<sup>1695</sup> ont été influencés et ont eu à s'imprégner du droit de l'Union<sup>1696</sup>. Rien ne justifie que la matière fiscale, et en particulier la fiscalité directe des entreprises, fasse l'objet d'un traitement préférentiel en particulier eu égard à ses multiples implications sur le marché intérieur. L'organisation ainsi que le fonctionnement de l'administration publique nationale et, plus particulièrement, en ce qui nous concerne, de l'administration fiscale, ont été atteints par l'obligation d'une parfaite mise en œuvre du droit de l'Union telle qu'interprétée par la Cour de justice, le plus souvent lors de renvois préjudiciels. À ce titre, l'invocation du principe de loyauté n'est jamais très éloignée<sup>1697</sup>. Il justifie notamment que les juridictions nationales participent activement à une mise en œuvre harmonisée du droit interne au regard du droit de l'Union lorsque cela est nécessaire. De même, les administrations, tous domaines confondus, ne sont pas exclues de ce dédoublement fonctionnel et organique, car elles seront également amenées à prendre en considération les évolutions permises par la mise en œuvre de ce droit<sup>1698</sup>. Quant au législateur, il doit systématiquement édicter la loi nationale en considération du droit de l'Union et des objectifs des traités, et ce, dans tous les domaines. L'édition de la législation nationale dont celle régissant le domaine fiscal ne doit pas porter atteinte à la réalisation de ces objectifs. C'est l'esprit du principe de coopération loyale édicté par le Traité.

---

<sup>1695</sup>En ce sens, v. DUBOS O., « Adaptation européenne des législations nationales et système juridique étatique : quelle alchimie », LPA, n° 198, 4 octobre 2004, p. 6 relevant, à juste titre, qu'« (i)l n'est évidemment plus à démontrer que toutes les branches du droit sont sous l'influence du droit de l'Union européenne. En dépit du principe des compétences d'attribution qui régit fort logiquement l'Union, le droit communautaire intervient plus ou moins dans toutes les matières : il y a ainsi un droit européen des affaires, un droit fiscal européen, un droit social européen et même un droit administratif européen et un droit pénal européen. Seule l'existence d'un droit civil européen fait encore débat, mais on ne saurait ignorer que le droit des obligations, qui en constitue le cœur, n'est plus épargné. Seul le droit des personnes et de la famille semble rester imperméable, mais on peut trouver pourtant des influences ponctuelles ou indirectes ».

<sup>1696</sup>Pour un développement de l'influence du droit de l'Union sur les différentes catégories du droit public français, v. AUBY J.-B., « Le droit communautaire et les catégories du droit public français », in « Le Conseil d'Etat et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 42-43, Gazette européenne n° 40, 1<sup>ère</sup> partie, 11/12 février 2009, pp. 35-42. Pour un développement de l'influence du droit de l'Union sur le système administratif français, v. notamment OBERDORFF H., « Des incidences de l'Union européenne sur les institutions françaises », Pouvoirs, n° 69, 1994, p. 95 ; du même auteur, v. « Des incidences de l'Union européenne et des Communautés européennes sur le système administratif français », Revue de droit public, n° 1, 1995, pp. 25-49 ; v. ECKERT G., GAUTIER Y., KOVAR R. et RITLENG D., Incidences du droit communautaire sur le droit public français, Centre d'études internationales et européennes, Institut de recherches Carré de Malberg, Presses universitaires de Strasbourg, 2007, 460 pages.

<sup>1697</sup>C'est ce même principe qui est rappelé par certains auteurs afin de justifier que celui-ci « impose à la France de mettre son appareil administratif à la disposition de l'Union européenne pour la mise en œuvre de ses normes juridiques et de ses politiques communes, ainsi que pour, le cas échéant, prêter le concours de son administration publique, au sens large du terme, de son organisation judiciaire et de sa force publique, en vue de faire respecter les normes communautaires qui bénéficient, désormais sans ambiguïté, du principe de primauté sur les normes nationales. Si bien que l'on assiste à une « communautarisation » de notre administration qui concerne non seulement son organisation et son fonctionnement, mais aussi ses définitions, ses concepts et ses moyens d'action », v. BIANCARELLI J., « L'influence du droit communautaire sur l'organisation administrative française », AJDA, 1996, p. 22 et s.

<sup>1698</sup>V. CARNELUTTI A., Revue française de l'administration publique, n° 48 cité par BIANCARELLI J., idem, p. 22 et s. L'auteur constate très clairement que « (n)os juridictions et nos administrations ont désormais une double nature : nos tribunaux sont juges de droit commun de l'ordre juridique communautaire ; nos ministères et nos administrations territoriales sont tout autant des organes de mise en œuvre du droit communautaire que la Commission. Toute administration dont le domaine d'intervention relève du champ des compétences communautaires porte ainsi une « double casquette » », p. 7.

1252. En dépit de l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne qui a pu être considéré comme un « recul » en ce qu'il marque une consécration de l'« *intergouvernementalité* »<sup>1699</sup> s'agissant de l'exercice des compétences souveraines, ne pouvons-nous pas considérer que les avancées intégratives du passé ont d'ores et déjà profondément altéré la souveraineté au sens de la « compétence de la compétence », et ce, de manière irréversible ? La « souveraineté fiscale » n'est pas épargnée. L'intégration s'est faite, d'une part, du point de vue du Conseil d'État, juge de l'impôt, qui tend de plus en plus à accepter pleinement les effets de la mise en œuvre du droit de l'Union, et à s'approprier la jurisprudence de la Cour de justice. Celui-ci multiplie les renvois préjudiciels en matière fiscale, dont les interprétations formulées par la Cour sont susceptibles d'aboutir, à terme, à un rapprochement effectif voire à une harmonisation prétorienne des législations fiscales internes. L'administration fiscale se trouve, d'autre part, au même titre que d'autres administrations, dans l'obligation d'une parfaite prise en compte du droit de l'Union ce qui l'oblige à une prise en compte systématique du droit de l'Union et de sa jurisprudence. En ce sens, les atteintes à la souveraineté et à l'équilibre institutionnel nationales modifient en profondeur, non seulement, les législations fiscales nationales, mais plus encore le degré de compétence du législateur national.

1253. Certains auteurs ont été jusqu'à traiter d'une souveraineté partagée<sup>1700</sup>. Néanmoins, la souveraineté telle que théorisée n'entraîne pas de partage. L'État en est l'unique détenteur. La seule hypothèse envisageable est celle où le partage aurait été explicitement et expressément accepté par les États souverains. Selon nous, la fiscalité ne peut être traitée que sous l'angle de la compétence qui fait partie intégrante du socle de la souveraineté au sens de puissance publique. Cette compétence subit les affres de l'intégration européenne et fait l'objet d'une intégration effective et imposée. Il pourrait nous être opposé que la souveraineté est préservée. En effet, ce sont les États qui ont souverainement et expressément accepté de ratifier les traités communautaires et européens. Ils ont eux-mêmes consenti aux transferts de souveraineté prévus par les traités en les ratifiant. De surcroît, c'est même la détention de la souveraineté qui leur a conféré cette prérogative.

1254. Néanmoins, les enjeux en matière fiscale sont différents, car, en matière de fiscalité directe des entreprises, la compétence fiscale relève, en principe, de la compétence exclusive des États membres et reste soumise à un vote à l'unanimité. De plus, la fiscalité suit une double voie, ce qui constitue une procédure originale. Au regard des implications du renvoi préjudiciel, et des fondements juridiques à la base de la censure des dispositifs fiscaux mis en cause à la suite de tels renvois, nous adhérons au constat du professeur Gutmann relevant le

---

<sup>1699</sup>OBERDORFF H., « Le Traité de Lisbonne : une sortie de crise pour l'Union européenne ou plus ? », *Revue du droit public*, n° 3, 1<sup>er</sup> mai 2008, p. 774 et s. relevant que : « (l)es États restent les seigneurs, ils ne veulent pas de concurrence. Ils confirment leur légitimité propre. Le Conseil européen comme le Conseil sortent renforcés de l'épreuve. L'intergouvernementalité reste bien le cœur politique des évolutions de l'Union, y compris pour l'exercice de compétences jugées sensibles pour leur souveraineté comme la politique étrangère, la politique de défense, mais aussi la politique fiscale ».

<sup>1700</sup>V. par exemple, AUBY J.-B., « Le droit communautaire et les catégories du droit public français », in « Le Conseil d'Etat et l'application du droit communautaire », *Gazette du Palais*, n° 42-43, *Gazette européenne* n° 40, 1<sup>ère</sup> partie, 11/12 février 2009, p. 40 relevant qu'« (o)n ne peut pas nier que ce qui tient, dans notre modèle de droit public, à la hiérarchie des normes et à la souveraineté, ait subi quelques assauts non négligeables : l'abandon d'éléments de souveraineté allant, jusqu'au seuil des conditions essentielles d'exercice de celle-ci, la confrontation avec un droit qui se conçoit comme situé dans une position de primauté, y compris vis-à-vis des constitutions nationales. Cela ne veut pas dire que, sur ces deux terrains, le système ait pour autant réellement été renversé. La part abandonnée de la souveraineté n'est qu'une part, et en outre elle s'exerce sur un mode collectif, selon un schéma de souveraineté partagée » ; v. du même auteur, *La globalisation, Le droit et l'Etat*, Montchrestien, Collection Clefs politique, septembre 2003, 154 pages.

paradoxe selon lequel : « moins les États œuvrent à l'édification du droit, plus l'harmonisation fiscale avance en Europe »<sup>1701</sup>. L'auteur poursuit en démontrant, à juste titre, que « coexistent, dans la construction fiscale communautaire, deux lois fondamentales : la loi du désordre et ce que, pour désigner le phénomène de rapprochement des droits impulsé par la Commission et par la jurisprudence, on pourrait appeler la loi du mimétisme contraint »<sup>1702</sup>. Ce que l'auteur nomme la « loi du mimétisme contraint » correspond, selon nous, à la mise en œuvre d'une véritable intégration fiscale imposée aux États membres par les institutions de l'Union. Nous songeons, bien évidemment, à la reconnaissance d'une véritable portée fiscale aux dispositions relatives aux libertés de circulation ainsi qu'à l'extension de la réglementation des aides d'État à celles ayant un caractère fiscal. Les modalités de leur application telles qu'effectuées respectivement par la Cour de justice et par la Commission démontrent la mise en œuvre d'une intégration fiscale négative, c'est-à-dire imposée aux États membres. Cela dès lors que cette intégration fiscale européenne ne répond ni à l'adoption d'actes législatifs par le Conseil, ni à la condition de l'unanimité dans ce domaine.

1255. Pourtant, les dispositions générales du Traité sont susceptibles de justifier une intégration fiscale effective en matière de fiscalité directe des entreprises. Cela même si les États, en ratifiant les traités, n'ont, à aucun moment, envisagé ou accepté, que ces dispositions puissent contenir une portée et/ou un objet fiscal. Cela n'a pas fait obstacle à l'extension du champ d'application de ces dispositions principalement par le juge de l'Union. Cet accroissement est juridiquement justifié : l'interprétation et l'application des dispositions du Traité relèvent des prérogatives du juge de l'Union. En faisant cela, le juge de Luxembourg démontre la présence des « caractéristiques fondamentales de l'action unilatérale qui est en droit administratif le prototype même de la prérogative de puissance publique »<sup>1703</sup>. Le juge de Luxembourg, s'octroie une prérogative de puissance publique qui est celle de contraindre par le biais d'un acte unilatéral. Cela, notamment lorsqu'il dégage, par le biais d'une interprétation extensive, une portée fiscale des dispositions générales du traité, non expressément acceptée par les États au moment de la ratification. Les États conservent leur pouvoir de taxation, mais ils sont susceptibles d'être contraints par des normes adoptées à l'échelle de l'Union. Appréhendé dans le contexte de l'Union, ce que l'on nomme traditionnellement la « souveraineté fiscale » n'a pas lieu d'être : elle devient une notion évanescence. La compétence fiscale, quant à elle, fait l'objet d'une intégration renforcée par les institutions européennes.

1256. Cette intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises constitue la résultante des nécessités inhérentes à la construction européenne, et en particulier, à celles du marché intérieur. Les États ont ratifié des traités qui attribuent de très larges compétences aux institutions de l'Union. En dépit du principe de compétence d'attribution, l'exercice de ces compétences est susceptible d'interférer sur celles des États membres en dépit de leur caractère exclusif.

1257. Il s'agit simplement d'une illustration de la méthode fonctionnelle adoptée dans l'Union qui conduit à la création de normes s'imposant aux États de manière obligatoire. Les États ont accepté ces principes, au même titre que celui de primauté ou de coopération loyale, en ratifiant les traités. Ils ont implicitement accepté que la dynamique de l'organisation européenne, visant à la réalisation de ses objectifs, contienne en son sein la possibilité d'accroître l'étendue de ses compétences afférentes à un domaine ou à un objet à l'endroit

---

<sup>1701</sup> GUTMANN D. « Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe », LPA, n° 200, 6 oct. 2004, p. 31.

<sup>1702</sup> Pour un développement de cette thèse, v. GUTMANN D. « Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe », LPA, n° 200, 6 oct. 2004, p. 31 et s.

d'autres domaines ou objets s'il s'avère qu'ils sont étroitement liés. Il s'agit de la théorie de la connexité matérielle selon laquelle « *une compétence appartient à la Communauté lorsqu'elle porte sur un objet qui, bien que non visé au traité, est étroitement lié à un autre objet, relevant quant à lui d'une compétence communautaire expresse* »<sup>1704</sup>. Cette théorie aboutit à ce que des dispositifs fiscaux nationaux, qui ont des répercussions d'ordre transfrontalier, soient étroitement liés à l'objectif de la réalisation et du bon fonctionnement du marché intérieur. L'existence de ce lien entre l'exercice de la compétence fiscale étatique et la bonne réalisation du marché intérieur qui relève principalement de la compétence de l'Union<sup>1705</sup> justifie à la fois l'intégration des fiscalités directes appliquées aux entreprises mises en œuvre par le juge de l'Union, ainsi que les multiples initiatives formulées par la Commission européenne.

1258. Les États ont ratifié les traités européens en vue de la réalisation de multiples objectifs et politiques. Ces derniers offrent la possibilité aux institutions de l'Union d'accroître leurs compétences propres en vue de les atteindre et de les réaliser. Il n'existe, *a fortiori*, aucune raison qui justifierait que les dispositifs fiscaux nationaux susceptibles de porter atteinte à la réalisation de ces objectifs et politiques européens ne soient pas sanctionnés ou contraints à faire l'objet de modifications. Les institutions de l'Union, et en particulier, le juge de Luxembourg l'ont bien compris et sont parfaitement enclins à contrôler et à sanctionner les dispositifs fiscaux adoptés souverainement par les législateurs nationaux, et ce, quitte à porter atteinte à l'« exclusivité » de la compétence fiscale des États membres.

1259. L'un des témoins de cette extension des compétences européennes est la combinaison des libertés fondamentales de circulation et du principe d'interdiction des discriminations et entraves. Ce dernier principe tend, du point de vue du professeur Dubos, à « *attir(er) dans l'orbite communautaire tout type de législation relevant a priori de la compétence des États membres* »<sup>1706</sup>. La compétence fiscale constitue indéniablement un très bel exemple de cette intrusion du droit de l'Union et des institutions chargées de le mettre en œuvre, et ce, parce qu'elle constitue le dernier rempart des États membres face à l'intégrationnisme européen. Mais surtout, le recours à des fondements juridiques non spécifiques à ce domaine conduit à contourner le blocage politique des États ainsi qu'à utiliser toutes les potentialités inhérentes au renvoi préjudiciel.

1260. La Cour de justice profite, au demeurant, du mécanisme du renvoi pour étendre allégrement l'étendue de ses compétences à l'endroit du pouvoir juridictionnel. Encore une fois, le domaine fiscal ne fait pas exception. Il se trouve soumis au même traitement que n'importe quel autre domaine de compétences.

---

<sup>1704</sup>CONSTANTINESCO V. et MICHEL V., « Compétences communautaires », Répertoire de droit communautaire, Dalloz, septembre 2002, n° 114. Cette théorie a été reprise par DUBOS O., « L'Union européenne est-elle une puissance publique ? », in RAIMBAULT P. (dir.), La puissance publique à l'heure européenne, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires », 2006, p. 60. Pour un développement de cette théorie, v. MICHEL V., Recherches sur les compétences de la Communauté européenne, Paris, L'Harmattan, 2002, n° 116 et s.

<sup>1705</sup> L'article 4 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prévoit l'existence d'une compétence partagée entre les États membres et l'Union s'agissant du marché intérieur. Néanmoins, nous avons déjà eu l'occasion de démontrer que la formulation de l'article 2 TFUE régissant les modalités du partage de compétence pouvait être interprétée comme attribuant une compétence principale aux institutions de l'Union et une compétence subsidiaire aux États membres s'agissant du marché intérieur. Pour un développement, v. Titre premier, Chapitre Premier « La déclinaison fiscale des libertés de circulation par la Cour de justice », Section I, in I/ A/ « L'exigence d'un marché intégré ».

<sup>1706</sup>DUBOS O., « L'Union européenne est-elle une puissance publique ? », in RAIMBAULT P. (dir.), La puissance publique à l'heure européenne, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires », 2006, p. 61.

## II/Une appréciation très extensive du renvoi préjudiciel par la Cour de justice

1261. La volonté intégrationniste de la Cour de justice au regard des fonctions et des prérogatives du pouvoir juridictionnel national est perceptible. Son attitude lors de l'examen des questions préjudicielles tend à équilibrer celle du Conseil d'État plutôt hésitant.
1262. Nous avons choisi de nous intéresser aux modalités ainsi qu'aux effets du renvoi préjudiciel en interprétation ainsi qu'en appréciation de validité. Ceci est pertinent puisque de très nombreux arrêts rendus par la Cour de justice, en matière de fiscalité directe des entreprises, l'ont été sur la base de ce fondement, et plus spécifiquement, du premier d'entre eux. L'aspect quantitatif de l'utilisation de ce renvoi n'est pas le seul élément à nous mener vers son étude. L'aspect « qualitatif » de ce renvoi est important puisque le renvoi préjudiciel, en particulier dans son premier versant, constitue un redoutable moyen d'intégration européenne des législations fiscales nationales. Il conduit à une interprétation uniforme du droit de l'Union qui s'imposera à l'ensemble des juridictions nationales, et ce, dans tous les États membres. Appliqué à la matière fiscale, ce dispositif aboutit à la désagrégation de nombreux dispositifs fiscaux nationaux par la Cour de justice. Il s'agit d'un très bon moyen de rapprocher les fiscalités directes nationales au moyen de l'interprétation des dispositions générales du traité susceptibles de contenir une portée fiscale. Ce rapprochement est permis par la Cour de justice qui adopte une appréciation très extensive du renvoi. Ceci fait montre de sa suprématie qui s'illustre par la prise en compte des faits voire par la reformulation de la question préjudicielle alors même que ces aspects du renvoi relèvent, en principe, de l'office du juge national (A). La confirmation de ce propos est rendue possible par l'acceptation du juge de l'Union de questions préjudicielles portant sur des situations purement internes (B).

### A) L'illustration de la volonté intégrationniste fiscale du juge de l'Union au moyen de ses modalités d'appréciation du renvoi préjudiciel

1263. Dès 1987, soit un an après le rendu du premier arrêt en matière de fiscalité directe, le constat a été pu être formulé selon lequel le renvoi préjudiciel constitue « *un instrument fondamental de l'intégration du droit COM. aux droits nationaux* »<sup>1707</sup>. Depuis, les arrêts rendus en matière de fiscalité directe après renvoi préjudiciel se sont multipliés. Aussi cette voie de recours permet-elle au juge de l'Union d'asseoir sa « suprématie » sur les juridictions nationales s'agissant de l'interprétation des dispositions du traité. Elle a pour effet d'introduire une sorte d'harmonisation « interprétative » et prétorienne des dispositions générales du traité dont certaines recèlent, en toute certitude, une portée fiscale. Cette homogénéisation est permise par le fait que les interprétations et appréciations de validité formulées par la Cour « *ont la plupart du temps pour conséquence de porter un jugement indirect sur la validité des normes nationales, auxquelles se trouve confrontée la Cour* »<sup>1708</sup>. Toutefois, l'effet de ce jugement est bien direct, en ce sens que, les arrêts rendus après renvoi préjudiciel en matière

---

<sup>1707</sup>CARDYN Ch. et DEPRET H.-R., Procédure fiscale contentieuse-Réclamations et recours, recouvrements et poursuites en matière d'impôts directs et indirects de l'Etat et des pouvoirs locaux, de conventions internationales et de droit communautaire, Tome premier « Aspects internationaux-Les conventions fiscales, Le contentieux fiscal communautaire », Bruxelles, Bruylant, 3<sup>ème</sup> éd., 1987, p. 98, les auteurs évoquent les modalités de l'intégration du renvoi en précisant que « (d)'une part, la suprématie d'interprétation accentue l'uniformisation du droit COM. dans ces ordres juridiques ; d'autre part les critères de validité (et de légalité) des normes COM. échappent aux risques de divergence pour se concentrer en une seule juridiction ».

<sup>1708</sup>BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Litec, Editions Juris-Classer, 2004, p. 446.

fiscale ont pu donner lieu *a posteriori* à de nombreuses modifications législatives nationales<sup>1709</sup>. À cela s'ajoute, le refus impératif imposé aux États membres de contester la validité d'un acte pris par une institution de l'Union nécessitant un renvoi en appréciation de validité de la norme de l'Union. L'intégration est ainsi à la fois positive et négative.

1264. Ne devons-nous pas y entrevoir la voie d'un dessaisissement des prérogatives des juridictions fiscales nationales en faveur du juge de l'Union ? Plus encore, le risque n'est-il pas de constater un passage insidieux d'une harmonisation interprétative des dispositions générales du traité contenant une portée fiscale à une harmonisation fiscale prétorienne des législations fiscales nationales ? Ce « danger » est bien réel. En dépit de son statut de « juge commun du droit communautaire », le juge national voit ses prérogatives juridictionnelles limitées dès lors que l'instance soulève un point de droit de l'Union. Cette limitation provient de ce que les juridictions nationales, en particulier, celles de dernier ressort, ont pour obligation de se conformer au droit de l'Union et d'assurer sa primauté au sein de l'ordre juridique interne. En cas de contrariété entre une disposition fiscale nationale spécifique et une disposition générale du traité, telle celle afférente à une liberté de circulation, le juge national se trouve dans l'obligation de faire primer la seconde. Et si se pose une question d'interprétation des dispositions du traité ou de droit dérivé, ce dernier est dans l'obligation de formuler un renvoi préjudiciel. De façon très nette, le juge national voit le champ matériel de ses compétences augmenter<sup>1710</sup> mais tout en assistant à la réduction du champ fonctionnel de ses attributions. Autrement dit, le juge national, et plus spécifiquement le juge de l'impôt, doit désormais traiter avec les dispositions du droit de l'Union, mais tout en étant dans l'impossibilité de les contredire ou d'en limiter les effets. Il voit son rôle de « juge commun du droit communautaire » limité à assurer la primauté ainsi que l'effectivité du droit de l'Union. Seul le juge de l'Union a le pouvoir d'interpréter ces dispositions voire d'en apprécier la légalité. En ce sens, il pourrait s'agir de l'illustration d'une collaboration effective entre le juge national et le juge de l'Union. Cependant, dans la mesure où leurs prérogatives respectives sont inégales, il est autorisé de penser que les juridictions nationales se retrouvent, en quelque sorte, dans une situation de dépendance, à l'égard du juge de Luxembourg.

1265. Les intérêts des juges nationaux sont internes, mais aussi européens. En revanche, le juge de l'Union a pour seule préoccupation de s'assurer de la mise en œuvre effective et efficace des dispositions des traités et actes dérivés, cela, principalement, en vue d'aboutir à la réalisation des objectifs de l'organisation européenne. Ce sont ces objectifs qui guident l'interprétation téléologique du droit de l'Union par la Cour de justice. En conséquence, nous constatons qu'aux prérogatives moindres du juge national s'ajoutent des intérêts divergents entre ce dernier et la Cour de justice donnant lieu à une intégration effective du droit de

---

<sup>1709</sup>Renvoi Section II.

<sup>1710</sup>Le champ matériel des compétences du Conseil d'Etat s'est accru par l'intégration du droit de l'Union primaire et dérivé. L'accroissement de celui-ci a eu pour contrepartie un accroissement des responsabilités du Conseil d'Etat. En ce sens, v. notamment GERVASONI S., « La Cour de justice et le dialogue des juges », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, p. 147 relevant que « (l) *e dialogue est, on le voit, très fructueux pour le juge national : investi de nouvelles responsabilités, celui-ci se voit reconnaître un champ d'action plus étendu et, d'une certaine manière, une place inédite par rapport au législateur et au juge constitutionnel* ». V. également DUGRIP O., « Dialogue des juges et contentieux administratif », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, pp. 59-80 constatant que « (f) *ruit d'un véritable dialogue entre les juges, le rapprochement a affecté le contentieux administratif dans son ensemble. Il ne s'est pas traduit, ce que l'on aurait pu craindre également, par une paupérisation du contentieux administratif : la juridiction administrative n'a pas été amoindrie ni ses compétences diminuées. Au contraire, l'instauration d'un dialogue entre les juges a renforcé son autorité et sa crédibilité. En effet le dialogue entre les juges administratif et européen s'est traduit, tout à la fois, par un élargissement du contrôle juridictionnel et un renforcement du pouvoir juridictionnel* », p. 62.

l'Union, et ce, même dans des domaines de compétence non transférés à l'Union, telle la fiscalité directe des entreprises. Néanmoins, comme l'ont très clairement formulé les professeurs Blumann et Dubouis : « (c)ontrepartie de la compétence reconnue aux juridictions nationales pour assurer la sanction des normes communautaires, le renvoi préjudiciel est un instrument au service de la primauté du droit communautaire »<sup>1711</sup>. Le terme « sanction » doit être entendu au sens d'« application » et non de censure.

1266. Les limitations de la compétence du juge de l'Union sont admises. Il ne détient pas le pouvoir de s'immiscer dans le litige au principal en résolvant celui-ci. Le juge de l'Union n'est notamment pas en mesure de contester la validité d'une disposition fiscale nationale, ni même de se prononcer sur la mise en œuvre du droit de l'Union dans le litige soumis au juge national<sup>1712</sup>. Sa seule possibilité réside dans une déclaration portant uniquement sur l'interprétation des normes de l'Union soumises à son appréciation. Le renvoi préjudiciel n'est qu'un incident du litige principal. Toutefois, la jurisprudence fiscale recèle de très nombreux arrêts, pour ne pas dire systématiques, dans lesquels le juge affirme très clairement la non-conformité de la disposition fiscale incriminée à l'égard des normes juridiques et décisions jurisprudentielles de l'Union soumises à son interprétation. La frontière est très mince entre une déclaration de non-conformité et de non-validité de la norme fiscale nationale<sup>1713</sup>. D'autant plus que, lorsque le juge de l'Union déclare très clairement la non-conformité d'une norme fiscale au regard notamment des libertés de circulation, le juge de l'impôt se retrouve dans une situation où il ne dispose plus véritablement de marge de manœuvre dans le rendu de la solution du litige. N'oublions pas que le juge national est « juge commun du droit communautaire ». Il se trouve dans l'obligation de faire primer la norme de l'Union sur la norme interne en cas de contrariété entre ces dernières. Il est ainsi amené à censurer la disposition fiscale nationale non conforme. À cette obligation, s'ajoute celle de se conformer à l'interprétation de la norme de l'Union qui aura été formulée par le juge de l'Union<sup>1714</sup>.

1267. Cette « confusion des genres » donnant lieu à une suprématie du juge de l'Union, qui tend à intégrer les législations fiscales nationales non harmonisées, est démontrée principalement au travers de deux éléments.

1268. D'une part, il s'agit de la prise en considération des faits de l'espèce voire de la

---

<sup>1711</sup>BLUMANN C. et DUBOUIIS L., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Litec, Editions Juris-Classeur, 2004, p. 426.

<sup>1712</sup>Ces principes ont été clairement formulés dès l'arrêt CJ, 15 juillet 1964, *Costa c/ Enel*, précité, Rec. p. 451 ; CJ, 4 février 1965, aff. 20/64, *Albatros*, Rec. p. 41 réaffirmant le principe selon lequel dans le cadre de la procédure préjudicielle, la Cour ne peut ni appliquer le traité à une espèce déterminée, ni statuer sur la validité des mesures de droit interne. Elle se réserve néanmoins la faculté de « dégager du libellé imparfaitement formulé par la juridiction nationale les seules questions relevant de l'interprétation du traité », ce qui, selon nous, induit une possibilité de reformulation de la question préjudicielle posée. Enfin, la Cour affirme très clairement qu'elle ne peut ni connaître les faits de l'espèce, ni censurer les motifs et objectifs de la demande d'interprétation.

<sup>1713</sup>Nombreux sont les auteurs à relever ce franchissement des frontières et à formuler le constat selon lequel « malgré toutes les précautions, il est inévitable bien souvent que l'interprétation ne laisse aucun doute sur la validité des règles nationales, et que la décision de la Cour préjuge en fait la solution finale qui sera donnée au litige par le juge national, d'autant que la Cour manque rarement l'occasion de rappeler à celui-ci que, dans le cas d'une incompatibilité, c'est le droit communautaire qui doit primer », v. ISAAC G., BLANQUET M., *Droit général de l'Union Européenne*, Paris, Dalloz, Coll. Sirey Université, 9<sup>e</sup> éd., 2006, p. 445. Dans le même sens, v. BLUMANN C. et DUBOUIIS L., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Litec, Editions Juris-Classeur, 2004, pp. 434-435.

<sup>1714</sup>BLUMANN C. et DUBOUIIS L., *idem*. Les auteurs relèvent que « (p)our la Cour, l'arrêt dispose de l'autorité de chose interprétée. Aucune juridiction ne saurait adopter une autre interprétation sans commettre une violation de l'acte ou de la norme communautaire dont la Cour a défini le sens et la portée. C'est dire que l'interprétation fait corps avec la disposition interprétée. Cette conception se retrouve, du reste, dans l'autorité dont bénéficie en droit interne l'interprétation jurisprudentielle », p. 435.

reformulation de la question préjudicielle par le juge de l'Union. D'autre part, cette immixtion du juge de l'Union dans la fonction juridictionnelle des juges nationaux est révélée par l'appréciation de situations purement internes se situant hors du champ du droit de l'Union.

1269. Ces éléments mènent à substituer le renvoi préjudiciel en interprétation aux difficultés du recours en manquement, et ce, au profit des justiciables et, plus spécifiquement, des contribuables. Cette appréciation extensive de la Cour dans le cadre du renvoi préjudiciel est assez surprenante dans la mesure où celle-ci a pu faire croire à une volonté de poser un cadre strict au renvoi. En ce sens, après s'être montrée très longtemps conciliante, elle a pu déclarer irrecevable des questions préjudicielles en ce qu'elles étaient mal formulées, hypothétiques ou trop imprécises. Il s'agit de ce que certains auteurs ont nommé « *la nouvelle donne* »<sup>1715</sup> du renvoi préjudiciel. Par l'application très stricte de ces principes, elle apparaissait, à première vue, comme ayant la volonté de mettre en œuvre une parfaite coopération juridictionnelle renforcée entre elle-même et les juridictions de renvoi. En réalité, cette sévérité de la Cour a pu révéler le signe de l'instauration « *d'une hiérarchie entre le juge national -qui a une obligation de renvoi, de correcte formulation, de coopération, d'exécution... — et le juge communautaire qui s'érige en contributeur net de l'administration de la justice des États membres de la Communauté* »<sup>1716</sup>. L'extension visible de ses propres prérogatives par le juge de l'Union lors de renvois préjudiciels va dans ce sens. La Cour s'attribue tous les moyens pour remplir parfaitement sa mission à savoir une parfaite mise en œuvre uniforme du droit de l'Union. L'éviction de dispositifs fiscaux nationaux ne constitue pas une exception à la réalisation de cette mission. Cette attitude est critiquable. Pourtant, elle est parfaitement fondée que ce soit sur le principe de primauté ainsi que sur l'obligation de coopération loyale auxquels sont tenus les États et leurs juridictions.

1270. Le juge de l'Union a formulé un principe fondateur dès son arrêt « *Costa c/Enel* » de 1964 selon lequel « *(l)'article 177 (est) basé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour* ». Ce principe implique l'absence de connaissance des faits de l'espèce par le juge de l'Union ; ainsi que l'absence de censure des motifs et objectifs de la demande d'interprétation<sup>1717</sup>. Le juge de l'Union fait montre d'une attitude conciliatrice et qui va dans le sens d'une protection de l'indépendance et de l'autonomie du juge de renvoi. Un tournant est pris avec l'arrêt « *Foglia/ Novello I* »<sup>1718</sup> en 1980 dans lequel la Cour va, pour la

---

<sup>1715</sup>MONJAL P.-Y., « La nouvelle donne du renvoi préjudiciel : entre coopération et sanction », LPA, n° 94, 5 août 1996, pp. 8-11.

<sup>1716</sup>MONJAL P.-Y., *idem*, p. 10.

<sup>1717</sup>CJ, *Costa c/ Enel*, précité, p. 1158. V. également, CJ, 19 décembre 1968, aff. 13/68, *Salgoil*, Rec. p. 661, spéc. p. 672 dans lequel la Cour précise ce principe en affirmant expressément que l'article 177 « *ne permet à celle-ci, ni de connaître des faits de l'espèce, ni de censurer les motifs de la demande d'interprétation : que, dès lors qu'une juridiction nationale demande l'interprétation d'un texte de droit communautaire, il y a lieu de considérer qu'elle estime cette interprétation nécessaire à la solution du litige ; la Cour ne saurait donc exiger de la juridiction nationale l'affirmation expresse de l'applicabilité des textes dont il lui paraît que l'interprétation est nécessaire ; que, tant que l'évocation du texte dont il s'agit n'est pas manifestement erronée, la Cour est valablement saisie ; que la question de savoir si l'une ou l'autre des dispositions dont l'interprétation est demandée est applicable au cas d'espèce, échappe à la compétence de la Cour de justice et relève de celle de la juridiction de renvoi* ».

<sup>1718</sup>V. CJ, 11 mars 1980, aff. 104/79, *Foglia c/ Novello I*, Rec. p. 745 dans lequel la Cour se reconnaît incompétente en ce que si elle était amené à statuer « *il serait porté atteinte au système de l'ensemble des voies de recours juridictionnelles dont disposent les particuliers pour se protéger contre l'application de lois fiscales qui seraient contraires aux dispositions du traité. Il en résulte que les questions posées par les juridictions nationales, compte tenu des circonstances de l'espèce, ne se situent pas dans le cadre de la mission juridictionnelle qui incombe à la Cour de justice en application de l'article 177 du traité* », point 11. La Cour précise sa pensée dans l'arrêt « *Foglia/Novello II* » du 16 décembre 1981, aff. 244/80, Rec. p. 3045, considérant 16 dans lequel elle précise que « *(...) les problèmes que peut soulever l'exercice de son pouvoir d'appréciation par le juge national et les rapports qu'il entretient dans le cadre de l'article 177 avec la Cour relève exclusivement des règles du droit communautaire* », v. également considérant 17 dans lequel la Cour affirme qu'« *il est indispensable que les juridictions nationales expliquent, lorsque ces raisons ne découlent pas sans*

première fois se montrer très sévère à l'égard des juridictions nationales. Cette sévérité se dévoile au travers du rejet de la question préjudicielle conduisant à délimiter celle-ci en rendant indispensables les justifications des juges de renvoi. *A priori*, cette attitude ne soulève pas de débat en ce qu'elle constitue un simple examen de la recevabilité de la question posée, sauf qu'elle révèle le passage d'un juge conciliateur à un juge « contrôleur ». Ce contrôle du juge de l'Union à l'égard des juridictions nationales dénote d'une certaine forme de supériorité de celui-ci. Cela, alors même que, jusqu'à cet arrêt, les relations étaient fondées sur l'équilibre au sens d'égalité, de dialogue et d'échange avec pour objectif commun une application uniforme du droit de l'Union. Nous rejoignons le constat effectué par le professeur Vandersanden selon lequel : « *l'évolution jurisprudentielle induit, à propos de l'application de l'article 177, un passage d'un dualisme — existence de deux ordres de juridiction où chacun agit selon ses compétences propres à la réalisation d'un objectif commun — à une dualité dans la mesure où il y a rupture d'égalité entre ces deux ordres juridiction, l'un (la Cour de justice) se réservant le droit de contrôler l'autre (le juge national)* »<sup>1719</sup>.

1271. L'examen de la recevabilité des questions posées par les juridictions nationales ne constitue que la première étape de l'extension des prérogatives du juge de l'Union dans le cadre du renvoi préjudiciel. Le juge national qui était parfaitement libre d'apprécier à la fois la nécessité de formuler un renvoi ainsi que la pertinence de la question posée a vu la Cour s'« approprier » cette fonction qui lui était originellement dévolue. Certains ont justifié cette attitude du juge de l'Union en ce qu'elle représente « *le souci de la Cour de préserver l'intégrité de l'ordre juridique communautaire qui la conduit à vouloir mieux encadrer le juge interne lorsqu'il fait application de la procédure préjudicielle* »<sup>1720</sup>. Mais alors que penser du fait que la Cour ait poussé l'intrusion au sein même de l'office du juge national en prenant en compte les faits du litige, ou bien encore en reformulant ou en dépassant les limites de la question préjudicielle, voire en appliquant le droit de l'Union aux situations purement internes ? Sans prétendre à une étude exhaustive, nous allons envisager les divers élargissements liés aux prérogatives de la Cour dans le cadre du renvoi préjudiciel en amorçant notre démonstration par les incidences liées à la prise en compte des faits et à la reformulation de la question préjudicielle par le juge de l'Union.

1272. Le principe d'une « nette séparation des fonctions » entre les juridictions nationales et la Cour de justice est devenu quelque peu formel. La Cour ne s'est pas systématiquement cantonnée à cette limitation. Il est arrivé qu'elle prenne en compte les faits de l'espèce<sup>1721</sup>. Cette intrusion peut trouver sa justification dans la condition relative à la motivation nécessaire de la question préjudicielle posée<sup>1722</sup>. Cette attitude a, bien entendu, suscité la

---

*équivoque du dossier, les raisons pour lesquelles elles considèrent qu'une réponse à leurs questions est nécessaire à la solution du litige* ».

<sup>1719</sup>VANDERSANDEN G., « La procédure préjudicielle : à la recherche d'une identité perdue », in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, Bruxelles, Bruylant, *Etudes de droit européen et international*, Vol. I, 1999, p. 622.

<sup>1720</sup>VANDERSANDEN G., *idem*, p. 628. L'auteur considère que l'extension des prérogatives de la Cour constitue des moyens participant de l'examen de la recevabilité des questions posées. La prise en compte du cadre factuel constitue l'un de ces moyens, v. pp. 628-630.

<sup>1721</sup> V. CJ, arrêt 26 janvier 1993, aff. C-320 à 322/90, *Telemarsicabruzzo*, Rec. I, p. 393, dans lequel la Cour rappelle que « *la nécessité de parvenir à une interprétation du droit communautaire qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou qu'à tout le moins il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées* », point 6. Dans cet arrêt, la Cour a estimé que faute d'une connaissance suffisante des faits à l'origine du litige principal, elle n'était pas en mesure d'interpréter les règles européennes de concurrence au regard de la situation qui fait l'objet du litige, et qu'ainsi il n'y avait pas lieu à statuer.

<sup>1722</sup>En ce sens, v. BLUMANN C. et DUBOUIS L., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Litec, Editions Juris-Classeur, 2004, p. 430 ; v. également ISAAC G., BLANQUET M., *Droit général de l'Union Européenne*, Paris, Dalloz, Coll. Sirey Université, 9<sup>e</sup> éd., 2006, p. 444 relevant que cette condition nécessite que

critique reposant sur l'idée que l'appréciation des faits est parfaitement inutile à l'interprétation de la norme juridique de l'Union<sup>1723</sup>. La jurisprudence fiscale récente, notamment celle relative à la mise en œuvre de la directive 90/435 du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, révèle que la prise en compte des faits par la Cour de justice est très fluctuante. Elle peut tantôt, dans une affaire, rappeler le principe selon lequel « *la vérification de(s) faits échappe à l'appréciation de la Cour et relève du juge national* »<sup>1724</sup>. Alors même que, dans une affaire précédente, elle affirme être tenue de statuer à moins qu'elle « *ne dispose pas des éléments de fait ou de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées* »<sup>1725</sup>. Il est permis de penser que la prise en compte des faits par la Cour de justice signe, dans une certaine mesure, sa présence au litige. Ceci est surprenant dès lors que la Cour de justice n'est ni partie ni juge au litige dont l'issue appartient, en principe, exclusivement aux juridictions nationales. Cet état de fait illustre une intrusion du juge de l'Union dans l'office du juge national.

1273. À cette prise en compte des faits, s'ajoute la possibilité que s'est offerte la Cour de reformuler les questions préjudicielles posées par les juridictions nationales dès l'arrêt « *Costa c/Enel* » rendu en 1964. Le juge y affirmait très clairement qu'il était en mesure de « *dégager du libellé imparfaitement formulé par la juridiction nationale les seules questions relevant de l'interprétation du Traité (...)* »<sup>1726</sup>. Pourtant, il est récurrent que la Cour reformule les questions posées par les juridictions de renvoi en débutant son appréciation de la question préjudicielle par une formule désormais célèbre selon laquelle : « *(l)a question vise en substance à savoir si...* »<sup>1727</sup>. La matière fiscale n'y échappe pas<sup>1728</sup>.

---

le juge national fournisse « *des indications suffisantes sur les faits de l'espèce, le droit communautaire applicable et les liens qu'il établit entre ce droit et la législation nationale applicable afin que la Cour puisse évaluer la pertinence de la question et donner une réponse susceptible de servir de base à la solution du litige. Cette exigence ne s'est affirmée que progressivement. Elle est aujourd'hui bien établie* »

<sup>1723</sup>En ce sens, v. BERGERES M.-C., « Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », *Droit fiscal*, n° 30-35, 1999, p. 1037. V. du même auteur « La pratique de la question préjudicielle par le Conseil d'Etat : des réponses ambiguës (à propos de l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 décembre 2003 « *SARL Coréal Gestion* » », *Droit fiscal*, n° 49, 2004, pp. 1719-1724 constatant que « *ce gauchissement de la pratique de la question préjudicielle est patent dans la mesure où la Cour s'attache à l'examen des faits, ce qui est en théorie parfaitement inutile dans le cadre de l'interprétation* ».

<sup>1724</sup>V. CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 12 février 2009, aff. C-138/07, *Belgische Staat c/ Cobelfret NV*, Rec. 2009, I, p. 731, dans lequel la Cour a rappelé le principe selon lequel « *(s)i la vérification de ces faits échappe à l'appréciation de la Cour et relève du juge national (arrêt du 16 mars 1978, *Oehlschläger*, 104/77, Rec. p.791, point 4), il appartient également au seul juge national, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales, instituée par l'article 234 CE, d'apprécier, au regard des particularités de chaque affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour (en ce sens, v. CJ, 7 juin 2005, *VEMW e.a.*, C-17/03, Rec. I, p.4983, point 34)* ». Néanmoins, elle rappelle l'exception selon laquelle : « *la présomption de pertinence qui s'attache aux questions posées à titre préjudiciel par les juridictions nationales ne peut être écartée que dans des cas exceptionnelles, notamment lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit communautaire n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal* (v. CJ, 17 juillet 2008, *Corporacion Dermoestetica*, C-500/06, point 23) »

<sup>1725</sup>CJ, 4<sup>ème</sup> ch., 22 décembre 2008, aff. C-48/07, *Etat belge-Service public fédéral Finances c/ Les Vergers du Vieux Tauves SA* », Rec. 2008, I, p.10627, point 17. En ce sens, v. également CJ, 7 janvier 2003, aff. C-306/99, *BIAO*, Rec. I, p.1 ; CJ, 14 décembre 2006, aff. C-217/05, *Condederacion Espanola de Empresarios de Estaciones de Servicio*, Rec. I, p.11987, point 17.

<sup>1726</sup>CJ, *Costa c/ Enel*, précité, p. 1158.

<sup>1727</sup>Cette formule est pratiquement devenue une formule de style. V. BERGERES M.C., « La reformulation des questions préjudicielles en interprétation par la CJCE », *Dalloz*, 1985, chronique XXVII.

<sup>1728</sup>Pour une utilisation récente de cette formule dans un arrêt relatif à la fiscalité directe des entreprises, v. CJ, aff. C-262/09, 30 juin 2011, *Wienand Meilicke et autres contre Finanzamt Bonn-Innenstadt*, non encore publié au recueil, point 24. Pour un exemple récent de reformulation des questions préjudicielles dans un arrêt rendu en matière de fiscalité directe des entreprises, v. CJ, aff. jointes C-436/08 et C-437/08, 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) et Österreichische Salinen AG (C-437/08) contre Finanzamt Linz*, non encore publié au recueil, point 20. Pour un développement, renvoi Section II.

1274. Ces éléments confortent l'idée d'une intrusion du juge de l'Union au sein des prérogatives juridictionnelles étatiques ainsi qu'au sein des prérogatives législatives nationales dont la conformité de l'exercice au droit de l'Union va être soumise à l'appréciation du juge de l'Union. Il s'agit clairement d'un dépassement des fonctions du juge de l'Union qui relativise l'exclusivité de la compétence du législateur ainsi que celle de l'autonomie du juge national, et ce, dans des domaines de compétences n'ayant pas fait l'objet d'un transfert à l'Union. Toutes les compétences étatiques dont celles s'exerçant en matière fiscale sont visées.

1275. Parfois, l'intrusion du juge de l'Union peut être encore plus élevée. Il a démontré qu'il était susceptible de juger des normes strictement internes au travers de l'appréciation de situations non régies directement par le droit de l'Union. Cette « intrusion » du juge de l'Union est d'autant plus remarquable qu'elle a été notamment consacrée dans un domaine relevant en principe de la compétence exclusive des États membres à savoir la fiscalité directe des entreprises.

1276. Nous allons envisager le cas spécifique des difficultés d'interprétation d'une norme européenne intégrée au sein du droit interne illustrant la confrontation du renvoi préjudiciel et des situations purement internes.

## **B) L'acceptation par le juge de l'Union d'une question préjudicielle dans le cas de situations purement internes**

1277. La problématique de la compétence du juge de l'Union à statuer sur une question préjudicielle portant sur une situation purement interne a été posée pour la première fois dans l'arrêt « Thomas Dunger »<sup>1729</sup>. La Cour a, depuis, précisé sa position dans deux arrêts dits « Dzodzi »<sup>1730</sup> rendus en 1990. La consécration est néanmoins intervenue dans l'arrêt « Leur-

---

<sup>1729</sup>CJ, 3<sup>ème</sup> ch., aff. 166/84, 26 septembre 1985, aff. 166/84, ThomasDünger GmbH, Rec. 1985, p. 3001. Dans cette affaire, la Cour a justifié la recevabilité de la demande en considérant qu'« (...) *il suffit d'observer que, sauf dans des cas exceptionnels où il est manifeste que la disposition du droit communautaire, dont l'interprétation est demandée, n'est pas applicable aux faits du litige au principal, la Cour s'en remet à la juridiction nationale, à laquelle il appartient d'apprécier au regard des faits de chaque affaire la nécessité, pour décider du litige dont elle est saisie, de voir trancher la question préjudicielle posée* », point 11. De manière très nette, la Cour se « décharge » de toute responsabilité en considérant qu'il est de son devoir de répondre à une question que le juge national a décidé, de manière discrétionnaire, de lui poser. L'exception des « *cas exceptionnels* » reste très floue.

<sup>1730</sup>CJ, 18 octobre 1990, aff. jointes C-297/88 et C-197/89, Massam Dzodzi, Rec. CJCE 1990, I, p. 3763 ayant jugé qu'« *(i)l ne ressort des termes de l'article 177, ni de l'objet de la procédure instituée par cet article, que les auteurs du traité aient entendu exclure de la compétence de la cour les renvois préjudiciels portant sur une disposition du droit communautaire dans le cas particulier où le droit national d'un Etat membre renvoie au contenu de cette disposition pour déterminer les règles applicables à une situation purement interne à cet Etat* », point 36. La Cour justifie cette position très critique en rappelant qu'« *(i)l existe (...) pour l'ordre juridique communautaire, un intérêt manifeste à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, toute disposition de droit communautaire reçoive une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elle est appelée à s'appliquer* », point 37. La Cour fonde ainsi son raisonnement sur la fonction primaire du renvoi préjudiciel à savoir permettre une interprétation uniforme du droit de l'Union qu'elle est censée formuler. Ce raisonnement n'est pas sans soulever quelques interrogations dans la mesure où, le cas d'espèce dénote d'une extension de ses prérogatives à l'appréciation de dispositions nationales. Cette affaire est l'occasion, pour la Cour, de préciser sa prise de position sur cette question d'un ordre particulier. Une fois de plus, la Cour de justice s'en remet à la volonté des juges nationaux de lui transmettre une question préjudicielle. Elle affine l'exception posée à ce principe qui est désormais un détournement de l'objet de la procédure de renvoi préjudiciel qui serait utilisé en vue d'amener la Cour à statuer en l'absence d'un litige véritable soit qu'il serait manifeste que la disposition du droit européen soumise à l'interprétation de la Cour ne peut trouver à s'appliquer, v. points 38 à 42. V. également du même jour, aff. C-231/89, Krystyna Gmurzynska-Bscher, Rec. 1990, I, p. 4003 ; CJ, 28 mars 1995, C-346/93, Kleinwort Benson, Rec. 1995, I, p. 615.

Bloem », du 17 juillet 1997<sup>1731</sup>, rendu en matière de fiscalité directe s'agissant de la directive 90/434/CEE initialement relative aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents<sup>1732</sup>.

1278. Dans ces différentes affaires, la Cour n'a pas hésité à étendre ses prérogatives à des situations hors champ du droit de l'Union et, en cela, à aller clairement à l'encontre des conclusions des avocats généraux<sup>1733</sup>. La doctrine a relevé, à juste titre, que cette extension de la possibilité de formuler une question préjudicielle dans le cas d'une situation purement interne, en cas d'extension du champ d'une directive à celle-ci lors de sa transposition, risquait d'accroître les réticences des juridictions nationales<sup>1734</sup>. Comment alors justifier l'injustifiable ? Comment admettre cette profonde intrusion du juge de l'Union non seulement au sein même de l'office du juge national, mais également dans le droit national se situant hors du champ du droit de l'Union et excluant ainsi, de fait, ses prérogatives ? Il s'agit d'une « *question importante* »<sup>1735</sup> d'une grande complexité.

1279. La consécration de ce principe est intervenue dans l'arrêt « Leur-Bloem » rendu en matière de fiscalité directe des entreprises. Sans aucune hésitation, la Cour a affirmé le principe selon lequel l'article 177 du traité lui attribue la compétence d'interpréter le droit communautaire lorsque celui-ci ne régit pas directement la situation en cause, mais que le législateur national a décidé, lors de la transposition de la directive, d'aligner sa législation interne sur le droit communautaire. Ce principe s'apparente à un accroissement des compétences du juge de l'Union. Celui-ci s'autorise à interpréter des dispositions internes, se trouvant de fait hors champ du droit de l'Union.

1280. La méthode retenue par le juge lui permettant une telle extension de ses compétences est celle d'une interprétation *a contrario* de l'article 177 du traité (devenu art. 234 TCE puis art. 267 TFUE). Cette méthodologie lui permet de passer outre la volonté des auteurs du traité qui est d'exclure ce type de renvoi de la compétence de la Cour. Cette interprétation se fonde sur « *les termes* » de l'article 177 et sur « *l'objet* » de la procédure qu'il institue<sup>1736</sup>. Néanmoins, ces fondements restent flous. Ils sont difficilement justifiables tant ils aboutissent à une intrusion de la Cour de justice au sein de l'ordre juridique interne. La doctrine, très critique,

---

<sup>1731</sup>CJ, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, Leur-Bloem, Rec. 1997, I, p. 4161, Droit fiscal 1997, n° 38, comm. 979. Cet arrêt a été largement commenté. V. par ex. DEROUIN Ph., « Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national (A propos de l'arrêt Leur-Bloem de la CJCE du 17 juillet 1997 », Droit fiscal, n° 38, 1997, pp. 1100-1104 ; DE WALL A., « Fusions et opérations assimilées », Droit fiscal, 1998, 1 ; BERGERES M.-C., Recueil Dalloz Sirey, 1998, pp. 217-219 ; POILVACHE F., « Compétence préjudicielle et dispositions nationales inspirées du droit communautaire », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 50, 1998, pp. 121-125. V. également MARTIN P., « La jurisprudence fiscale de la CJCE du point de vue du Conseil d'Etat (France) », Droit fiscal, 19 mars 2009, n° 12-13, p. 9.

<sup>1732</sup>Un « régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents » est prévu par la directive 90/434 du 23 juillet 1990, JOCE 1990 L225. Cette directive a été étendue par la directive 2005/19 du 17 février 2005, JOUE 2005 L19, aux scissions partielles et pour prendre en compte les sociétés européennes et les sociétés coopératives européennes ainsi que les transferts de leur siège statutaire dans un autre Etat membre. Rappelons que cette directive a pour objectif d'éviter une imposition à l'occasion de l'une de ces opérations et vise ainsi à assurer la neutralité fiscale des opérations de restructuration tout en sauvegardant les intérêts financiers de l'Etat de la société apporteuse ou acquise.

<sup>1733</sup>Pour un développement, v. notamment BARAV A., « Une anomalie préjudicielle », Mélanges en hommage à Guy Isaac « 50 ans de droit communautaire », Presses de l'Université des Sciences Sociales, Tome 2, 2004, pp. 773-801.

<sup>1734</sup>BERGERES M.-C., « La pratique de la question préjudicielle par le Conseil d'Etat : des réponses ambiguës (à propos de l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 décembre 2003 « SARL Coréal Gestion » », Droit fiscal, n° 49, 2004, p. 1721.

<sup>1735</sup>POILVACHE P., « Compétence préjudicielle et dispositions nationales inspirées du droit communautaire », JTDE 1998, p. 121.

<sup>1736</sup>CJ, « Dzodzi », précité, point 36 ; CJ, « Krystyna Gmurzynska-Bscher », précité, point 25 ; CJ, « Leur-Bloem », précité, point 25.

s'est très largement fait l'écho de cette ingérence de la Cour de justice au sein des prérogatives des organes législatifs et juridictionnels étatiques<sup>1737</sup>. Notre volonté est bien de comprendre une telle intrusion et, corrélativement, de relater les incidences de celle-ci sur la souveraineté des États membres, et plus spécifiquement sur l'exercice de leurs compétences fiscales.

1281. D'aucuns ont pu considérer que la recevabilité, par la Cour de justice, de questions préjudicielles portant sur des situations « purement internes » ou sur des dispositions nationales inspirées par le droit de l'Union signait la volonté de celle-ci « *d'être utile au juge national* »<sup>1738</sup>. Cette justification présente des lacunes. Les implications portées par cette problématique dépassent celle de la simple entraide entre juges. Le risque encouru est, au contraire, celui d'une déclaration d'une « guerre des juges », du fait de l'empiètement par la Cour à l'égard des compétences des juridictions nationales, seules tenues d'appliquer le droit interne. Aussi pouvons-nous arguer d'une suprématie du juge de l'Union assumant parfaitement son statut de « Cour suprême ».

1282. Au travers de l'affirmation implicite de cette suprématie de la Cour, est perceptible celle de la prééminence d'un objectif fondamental de l'organisation européenne : assurer une interprétation uniforme du droit. La réalisation de cet objectif semble admettre tous les « excès ». Ces affaires le démontrent. La réalisation de cet objectif va jusqu'à révéler certaines contradictions dans l'attitude de la Cour de justice. Celle-ci peut se montrer très sévère quand il s'agit d'apprécier la recevabilité des questions préjudicielles formulées par les juridictions nationales. Pourtant, quand il s'agit de s'en tenir strictement à son rôle d'interprète du droit de l'Union, celle-ci fait montre d'une attitude étrangement conciliatrice, et ce, jusqu'à accueillir des demandes portant sur des dispositions strictement internes. Il serait erroné de croire que l'assouplissement de la Cour connaît un lien avec le choix discrétionnaire effectué par le législateur national de transposer les dispositions européennes à un contexte qui ne l'est pas. À défaut, la Cour ferait le choix de respecter la volonté du législateur. Or, il n'en est rien. Cet élément ne prédomine pas le raisonnement de la Cour, qui retient une conception strictement

---

<sup>1737</sup> DUBOS O., « Adaptation européenne des législations nationales et système juridique étatique : quelle alchimie », LPA, n° 198, 4 octobre 2004, p. 6 et s. selon lequel « (s)i cette forme d'adaptation de la législation nationale se fait hors de toute obligation communautaire, le système juridique étatique ne dispose pas pour autant d'une totale autonomie à leur égard. La Cour de justice s'est en effet reconnue compétente pour interpréter ces normes nationales de contenu communautaire. Cette jurisprudence qui se réclame de l'exigence d'unité du droit communautaire est toutefois fort critiquable. Elle témoigne d'un impérialisme de la Cour de justice de fort mauvais aloi puisque cette dernière méconnaît ainsi le principe des compétences d'attribution énoncé dans les articles 5 et 7 CE, car il s'agit en réalité d'interpréter une norme nationale. Surtout elle est contreproductive : elle se réclame de la nécessaire uniformité du droit communautaire, mais en réalité la met en danger et sape l'autorité des décisions de la Cour de justice ». Dans le même sens, v. MEHDI R., chron. sous CJCE Leur-Bloem, JDI 1998, p. 480. Dans le même sens, nous retrouvons le professeur Barav selon lequel « (1)a Cour (...) animée par une sorte d'irrédentisme voilé, se considère compétente pour répondre aux questions d'interprétation des normes, dispositions et notions communautaires, rendues applicables au litige devant le juge de renvoi du seul fait du droit national. Le désaccord entre les Avocats généraux et la Cour sur ce sujet témoigne d'un antagonisme conceptuel et irréductible et révèle une Cour récalcitrante qui, sans réfuter ni même sérieusement discuter, les arguments probants, pourtant intelligibles, mis en avant par ses Avocats généraux, persiste à multiplier la récidive en manifestant un attachement irrationnel à une jurisprudence des plus contestables en matière de renvoi préjudiciel », in « Une anomalie préjudicielle », Mélanges en hommage à Guy Isaac « 50 ans de droit communautaire », Presses de l'Université des Sciences Sociales, Tome 2, 2004, pp. 773-801, spéc. p. 775.

<sup>1738</sup> GERVASONI S., « La Cour de justice et le dialogue des juges », in Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?, LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, p. 146. L'auteur considère que : « (1)a principale orientation qui guide la Cour dans l'examen des renvois préjudiciels (me) paraît pouvoir être résumée ainsi : le juge national est de plein droit le juge chargé d'interpréter et de faire respecter le droit communautaire, la Cour est là pour mettre ce juge à même d'exercer la plénitude de cette fonction, soit en lui donnant l'éclairage juridique nécessaire à la solution du litige pendant devant lui, soit en rappelant quelles prérogatives doivent être conférées au juge national au nom de l'effectivité du droit communautaire », p. 144.

européenne de la prise en compte des situations purement internes. Si le législateur décide de transposer le droit de l'Union à des situations ne comportant pas d'élément d'extranéité, la Cour s'estimera compétente pour l'interpréter dès lors que les juges nationaux la saisissent. Celle-ci retrouve ainsi de sa superbe et impose son interprétation, en dépit de considérations nationales. L'alignement de la législation interne sur le droit de l'Union implique la compétence du juge de l'Union. Cela illustre la suprématie du droit de l'Union, lequel peut s'étendre hors de son champ d'application<sup>1739</sup>. S'agissant toujours de la directive fiscale « fusions » 90/434, cette jurisprudence a été confirmée en 2002<sup>1740</sup>, en 2010<sup>1741</sup> et plus récemment encore en novembre 2011<sup>1742</sup>.

1283. Le juge de Luxembourg maintient son considérant de principe selon lequel lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues dans le droit de l'Union, afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou d'éventuelles distorsions de concurrence, il existe un intérêt certain de l'Union à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer<sup>1743</sup>. En conséquence, si le législateur national décide lors de la transposition d'une directive fiscale telle la directive relative aux fusions, d'appliquer le traitement fiscal prévu par celle-ci aux situations purement internes, la Cour est compétente pour interpréter les dispositions de cette directive même si elles ne régissent pas directement la situation mise en cause. Un litige portant sur une disposition fiscale du droit national qui s'applique dans un contexte purement national peut être soumis à l'interprétation de la Cour de justice.

1284. Du point de vue de la compétence des États, ces affaires témoignent d'une intégration en marche des législations nationales dont font partie les lois fiscales. La mise en marche est visible dans la jurisprudence fiscale récente de la Cour. Cette extension est désormais systématiquement justifiée par la volonté de la Cour d'assurer une application uniforme des dispositions ou notions reprises du droit de l'Union par le législateur national, et ce, en vue d'éviter d'éventuelles divergences d'interprétations.

1285. Cette jurisprudence a fait l'objet d'une évolution récente s'agissant de la directive 90/435 relative au régime « sociétés-mères filiales », dans un arrêt « Les vergers du Vieux Tauves SA » de la Cour de justice rendu en 2008<sup>1744</sup> dans lequel elle a renforcé les principes posés

---

<sup>1739</sup> Depuis la jurisprudence « Leur-Bloem », il est de jurisprudence constante, que la compétence de la Cour s'étend, en principe, à une question portant sur des dispositions de l'Union dans des situations dans lesquelles les faits au principal se situent en dehors du champ d'application du droit européen, mais dans lesquelles les dispositions de ce droit ont été rendues applicables par le droit national. En ce sens, v. notamment v. CJ, 17 juillet 1997, aff. C-130/95, Giloy, Rec. I, p. 4291, spéc. point 23 ; CJ, 3 décembre 1998, aff. C-247/97, Schoonbroodt, Rec. I, p. 8095, spéc. point 14 ; CJ, 17 mars 2005, aff. C-170/03, Rec. I, p. 2299, point 11.

<sup>1740</sup> Pour une confirmation de cette jurisprudence s'agissant toujours de la directive 90/434, v. CJ, 15 janvier 2002, aff. C-43/00, Andersen og Jensen, Rec. 2002, I, p. 379. La seule véritable exception à cette jurisprudence est l'arrêt CJ, 28 mars 1995, aff. C-346/93, Kleinwort Benson, Rec. I, p. 615 dans lequel la Cour s'est déclarée incompétente à statuer sur la question préjudicielle dans la mesure où la législation interne ne reprenait que partiellement la convention visée.

<sup>1741</sup> CJ, 20 mai 2010, aff. C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg BV contre Staatssecretaris van Financiën, Rec. 2010, I, p. 4303, spéc. points 31 à 35.

<sup>1742</sup> CJ, aff. C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia-Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA c/ Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais, non encore publié au recueil, points 16 à 23.

<sup>1743</sup> Pour une reprise jurisprudentielle de ce principe, v. CJ, Leur-Bloem, précité, point 32 ; CJ, 15 janvier 2002, aff. C-43/00, Andersen og Jensen, Rec. 2002, I, p. 379, point 18 ; 20 mai 2010, aff. C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg BV contre Staatssecretaris van Financiën, Rec. 2010, I, p. 4303, point 33 ; CJ, aff. C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia-Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA c/ Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais, point 21. Tous ces arrêts portent sur la directive « fusions » 90/434.

<sup>1744</sup> CJ, 4<sup>ème</sup> ch., 22 décembre 2008, aff. C-48/07, Etat belge-Service public fédéral Finances c/ Les Vergers du

dans sa jurisprudence antérieure et par-là même accru les atteintes à la compétence fiscale du législateur national. Sans grande surprise, la Cour a repris le principe de jurisprudence constante selon lequel les limites formulées par le législateur s'agissant de la mise en œuvre du droit de l'Union à des situations purement internes relèvent de l'ordre juridique interne et de la compétence exclusive des juridictions nationales<sup>1745</sup>. Ce principe de jurisprudence constante connaît une exception fondatrice formulée par la Cour dans cet arrêt. Celle-ci a jugé que la juridiction de renvoi ne pouvait s'écarter de l'interprétation de la Cour s'agissant du droit de l'Union applicable au droit national. La juridiction nationale reste libre d'apprécier le droit interne. Toutefois, dans le cas d'un renvoi portant sur l'interprétation de situations purement internes soumises au traitement prévu par le droit européen, la juridiction de renvoi se trouve dans l'obligation de se conformer à l'interprétation de la Cour<sup>1746</sup>. Elle impose désormais son interprétation du droit de l'Union aux juridictions nationales même dans le cas spécifique de situations purement internes pour lesquelles le législateur national aurait fait le choix d'appliquer le traitement européen.

1286. Ne peut-on pas y voir la confirmation d'une extension fondamentale des prérogatives de la Cour de justice ? L'évolution jurisprudentielle relative à l'interprétation des situations purement internes par la Cour de justice confirme une telle extension. En dépit de son atténuation, l'obligation formulée à l'égard des juridictions nationales de se conformer à l'interprétation de la Cour s'agissant du droit européen appliqué à ces situations va dans le sens d'une atteinte aux prérogatives juridictionnelles étatiques<sup>1747</sup>. La mise en œuvre de cette obligation, en matière de fiscalité directe des entreprises, témoigne d'une intégration fiscale imposée aux États membres par celle-ci.

1287. La procédure et les modalités du renvoi préjudiciel amènent à penser que le justiciable, au sens de contribuable, devient l'acteur principal de l'intégration des fiscalités directes nationales au travers de l'interprétation des normes juridiques de l'Union<sup>1748</sup>. Il en est non seulement l'acteur, mais également l'instigateur. Celui-ci, constatant la contrariété entre la norme fiscale interne et la norme juridique de l'Union, soulève ce moyen devant le juge fiscal interne qui opère un renvoi préjudiciel, et ce, même dans le cas où il s'agirait de situations purement internes soumises à des dispositions reprises du droit de l'Union. Tel renvoi est susceptible, et c'est au demeurant le cas dans la très grande majorité des affaires, d'aboutir à une censure de la norme fiscale interne en contradiction avec la norme juridique générale de l'Union. De fait, le contribuable participe, de manière indirecte, à la censure de la norme

---

Vieux Tauves SA, rec. 2008, I, p. 10627, spéc. point 21.

<sup>1745</sup>CJ, 4<sup>ème</sup> ch., 22 décembre 2008, aff. C-48/07, Etat belge-Service public fédéral Finances c/ Les Vergers du Vieux Tauves SA, rec. 2008, I, p. 10627, point 27. En ce sens, v. « Dzodzi », précité, point 42 ; CJ, 12 novembre 1992, aff. C-73/89, Fournier, Rec. I, p. 5621, point 23 ; Leur-Bloem, précité, point 33.

<sup>1746</sup>CJ, 4<sup>ème</sup> ch., 22 décembre 2008, aff. C-48/07, Etat belge-Service public fédéral Finances c/ Les Vergers du Vieux Tauves SA, rec. 2008, I, p. 10627, point 27 jugeant très clairement que : « *quant au droit communautaire, la juridiction de renvoi ne peut s'écarter, dans les limites du renvoi du droit national au droit communautaire, de l'interprétation de la Cour* ».

<sup>1747</sup>L'absence de reprise de cette exception dans l'ordonnance du 4 juin 2009 portant sur la directive 90/435 n'est pas encore en mesure de confirmer un éventuel revirement de jurisprudence de la Cour qui aboutirait à une remise en cause de cette exception, v. CJ, 5<sup>ème</sup> ch., Ordonnance du 4 juin 2009, Aff. jointes C-439/07 et C-499/07, Belgische Staat contre KBC Bank NV (C-439/07) et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV contre Belgische Staat (C-499/07), Rec. 2009, I, p. 4409, points 58 à 60. Il s'agit du dernier arrêt rendu en matière de situations purement internes relatif aux dispositions de cette directive. Cette exception est également passée sous silence dans le dernier arrêt relatif à la directive 90/434, in CJ, aff. C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia-Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA c/ Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais, non encore publié au recueil, points 16 à 23.

<sup>1748</sup>V. BERGERES M.-C., « Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », Droit fiscal, n° 30-35, 1999, p. 1037 selon lequel les modalités du renvoi préjudiciel amènent au constat selon lequel « *(d)ans la réalité, on constate que le recours préjudiciel en interprétation a fait du particulier ou de l'entreprise le garant de l'orthodoxie de l'ordre juridique communautaire et donc de la primauté de ce dernier* ».

fiscale interne, qui donne lieu, le cas échéant, à une modification ou à une suppression d'ordre législatif. Le renvoi préjudiciel se révèle en conséquence être un mécanisme très efficace d'homogénéisation du droit de l'Union. Il permet d'autant plus, de manière indirecte, de pallier les difficultés inhérentes au recours en manquement<sup>1749</sup> contre les défaillances de l'État membre<sup>1750</sup>. L'évolution qu'a pu connaître le renvoi préjudiciel, tel qu'interprété par la Cour, n'en fait-elle pas pour les justiciables « *un substitut du recours en manquement réservé aux États et à la Commission* »<sup>1751</sup> ? Ceci se confirme en matière de fiscalité directe des entreprises.

1288. En dépit de l'admission généralisée de la qualification du renvoi préjudiciel comme étant un simple recours en interprétation ou en contrôle de validité ou encore une voie de droit indirecte, il est autorisé penser que celle-ci constitue une véritable voie de droit mise au service des contribuables lésés<sup>1752</sup>. Celle-ci, pour être véritablement et pleinement effective, nécessite encore de nombreux efforts du Conseil d'État qui fait montre de certaines hésitations à l'utilisation du renvoi préjudiciel. Or, ces hésitations empêchent la réalisation du plein effet de celui-ci. Néanmoins, ces réticences sont légitimes au regard de la perte d'indépendance et d'autonomie qu'une adhésion totale au renvoi préjudiciel risquerait de provoquer. Cette attitude, analysée d'un point de vue interne, est pleinement justifiable au regard de la préservation de la séparation des pouvoirs et des compétences des États membres, en particulier, celle de lever l'impôt. Le renvoi préjudiciel est susceptible de conduire à la censure de la norme fiscale nationale qui sera mise en œuvre par la Haute juridiction administrative. Celle-ci voit progressivement son rôle de protecteur de la loi fiscale se transformer en censeur des manquements du pouvoir législatif en matière fiscale. En ce sens, les réticences du Conseil d'État sont tout à fait admissibles.

---

<sup>1749</sup>Ce constat peut être maintenu bien que l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne ait accru l'efficacité du recours en manquement, en accélérant le mécanisme de sanctions pécuniaires en cas d'inexécution de l'arrêt en constatation du manquement rendu par la Cour. De plus, désormais, dans le cas où un État membre aurait omis de communiquer à la Commission les mesures de transposition d'une directive, celle-ci peut demander le paiement d'une amende ou d'une astreinte dès le premier recours en manquement, v. art. 260§2 TFUE, ex art. 228 TCE et art. 3 TFUE.

<sup>1750</sup>V. notamment les critiques formulées par BERGERES M.-C., idem, 1999, p. 1037 relevant que « (c)ette voie indirecte présente des avantages incontestables par rapport au recours en manquement qui a été mis sur pied pour consacrer de manière plus explicite la non-conformité d'une norme ou d'une pratique nationale par rapport au droit communautaire. Cette dernière procédure est en effet lourde et peu adaptée car elle suppose des investigations parfois complexes de la Commission et le respect d'une procédure qui permet de ménager la susceptibilité des États. Or, rien de tel n'existe dans le cadre de la question préjudicielle. Le contribuable qui se voit opposer une norme nationale contraire à la norme communautaire pourra susciter une question préjudicielle dont les effets seront quasiment imparables pour l'État défaillant ».

<sup>1751</sup>ISAAC G., BLANQUET M., Droit général de l'Union Européenne, Paris, Dalloz, Coll. Sirey Université, 9<sup>ème</sup> éd., 2006, p. 373. V. également BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Litec, Editions Juris-Classeur, 2004, p. 446 relevant, à juste titre, les lacunes du recours en manquement étatique qui « est rarement invoqué dans l'argumentaire en faveur de la primauté du droit communautaire car s'il permet de combattre les infractions étatiques au droit communautaire, il n'aboutit, à l'instar du droit international, qu'à la simple constatation du manquement et à l'obligation indirecte de l'État membre de prendre les mesures pour le faire cesser. Certes la jurisprudence ultérieure et notamment l'arrêt *Simmenthal* a apporté de nombreux éclaircissements et quasiment fixé la marche à suivre à l'État membre et à ses autorités nationales pour faire cesser toutes les traces du manquement, mais il reste que la Cour de justice ne peut par elle-même faire disparaître de l'ordre juridique l'acte national litigieux ».

<sup>1752</sup>En ce sens, v. BERGERES M.-C., « Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », Droit fiscal, n° 30-35, 1999, p. 1038 affirmant que « la technique de la question préjudicielle ne peut plus être considérée comme une technique d'interprétation d'une norme éthérée. Il s'agit plus fondamentalement d'une voie de droit qui peut aboutir mécaniquement dans le cadre d'un litige concret à faire censurer une norme nationale contraire au droit communautaire » en ce sens « (l)a question préjudicielle peut donc déboucher sur des effets particulièrement brutaux qui seront le corollaire des interrogations du juge national ou plus particulièrement des interrogations qui lui sont suggérées par le conseil du contribuable ».

1289. Cependant, cette attitude, appréhendée sous l'angle du droit de l'Union, n'est plus tout à fait justifiée. Les réticences de la Haute juridiction administrative à l'égard du renvoi préjudiciel, tout comme l'ont été celles à l'égard de la reconnaissance de l'effet direct des directives, manifestent un attachement à une conception spécifiquement française de la souveraineté nationale et fiscale. Cette conception apparaît être en nette contradiction avec la construction européenne. Les contradictions sont évidentes, voire dangereuses. Elles compromettent l'unité et l'efficacité du droit de l'Union. Tous les éléments que nous nous sommes attachés à démontrer dénotent d'une conception de la « souveraineté fiscale » par le Conseil d'État, qui apparaît parfaitement inappropriée au regard du cadre dans lequel l'État se situe désormais. Le maintien de cette inadéquation risque de porter atteinte à la construction européenne au travers de l'inachèvement d'un marché intérieur ne fonctionnant pas pleinement. L'autre inconvénient est de soustraire les contribuables aux droits qui leur sont conférés par le droit de l'Union.
1290. Malgré cette attitude équivoque du juge de l'impôt à l'égard du renvoi préjudiciel, cette voie de droit a démontré toute son efficacité au regard de la remise en cause de dispositifs fiscaux nationaux applicables aux entreprises.

## **Section II : Les incidences pratiques de l'intégration négative de la fiscalité directe des entreprises permise par le renvoi préjudiciel**

1291. Il y a plus d'une décennie, le constat a été fait selon lequel « *(u)ne harmonisation spontanée se manifeste en France à travers l'action ou le comportement de tous les acteurs de la « comédie fiscale » : le législateur, l'administration, le juge et les contribuables (...)* Dans cet esprit l'influence que subit la fiscalité française est multiple. Il ne s'agit pas seulement d'obligations juridiques ou de sanctions économiques. Le législateur, les pouvoirs exécutif et juridictionnel sont plutôt placés « sous influence » comme on peut le dire d'une personne qui subit l'ascendant d'une tierce volonté. Les phénomènes d'imitation et notamment ceux liés à la « diffusion imitative » ou même aux modes fiscaux y tiennent leur place, mais pour l'essentiel, ce rapprochement résulte des contraintes qu'exerce l'intégration économique européenne »<sup>1753</sup>. De nos jours, l'intégration est également juridique au travers de l'adaptation par le juge de Luxembourg de dispositions générales du Traité à la matière fiscale permise par la multiplication des renvois préjudiciels. Cette mise en œuvre donne lieu à nombre de modifications au sein des législations fiscales nationales.
1292. La jurisprudence est foisonnante. Elle se caractérise également par sa diversité du point de vue des aspects des législations fiscales visées et des États membres mis en cause dans la mesure où aucun n'en est protégé. Même s'il existe des principes de jurisprudence constante qui se dégagent de l'analyse de la jurisprudence fiscale de la Cour, celle-ci est factuelle et spécifique à chaque cas d'espèce, il est très difficile d'envisager un regroupement total et homogène des dispositions fiscales mises en cause. C'est la raison pour laquelle, nous avons fait le choix de procéder à un regroupement thématique. Différents aspects des diverses législations fiscales nationales ont été censurés par le juge de Luxembourg. Nous pouvons citer à titre d'illustrations : la question des retenues à la source s'agissant de la distribution des dividendes, la compensation des pertes transfrontalières, les règles anti-abus, la problématique de l'avoir fiscal, celle du principe de territorialité, du mécanisme de l'intégration fiscale, et plus dans la prospective la question de la compatibilité de l'article 57 du CGI et des libertés fondamentales. S'agissant de ces questions, la Cour se fonde tantôt sur la liberté d'établissement, tantôt sur la libre circulation des capitaux, mais, dans tous les cas,

---

<sup>1753</sup>BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RFFP « L'Union et les finances publiques nationales », n° 68, décembre 1999, pp. 129-130.

elle fait reposer sa déclaration d'incompatibilité sur l'existence d'une discrimination ou entrave fiscale. Nous allons nous intéresser aux aspects des législations fiscales nationales qui ont été « victimes » de cette condamnation au regard des libertés fondamentales et tenter d'en retirer leur destinée comme suite à cette saisine juridictionnelle. L'objectif est de mettre en lumière les conflits existants entre le droit de l'Union et les législations fiscales nationales. Ces conflits conduisent à la remise en cause presque systématique de la norme fiscale nationale contraire aux dispositions du traité.

1293. En matière de fiscalité directe des entreprises, nous avons retenu deux aspects qui, selon nous, sont symptomatiques de la mise en œuvre d'une intégration fiscale effective imposée aux États membres par la Cour de justice. Il s'agit, d'une part, de la fiscalité des bénéficiaires distribués par les sociétés que sont les dividendes (I), et d'autre part, de la fiscalité des groupes de sociétés au travers du périmètre d'intégration et de la compensation transfrontalière des pertes telle que mis à l'épreuve de la liberté d'établissement (II).

### **I/L'« euro-compatibilité » de la fiscalité des dividendes**

1294. L'analyse de la l'intégration européenne de la fiscalité des dividendes entrants (A) va précéder celle des dividendes sortants (B).

#### **A) L'intégration européenne de la fiscalité des dividendes entrants**

1295. La Cour reconnaît, pour la première fois, un effet direct à la liberté de circulation des capitaux en matière de fiscalité directe en 2000 dans son célèbre arrêt « Verkooijen »<sup>1754</sup>. La question préjudicielle posée en l'espèce était de savoir si l'article 1er §1 de la directive 88/361 du 24 juin 1988<sup>1755</sup> s'opposait à une disposition législative d'un État membre qui, subordonne l'octroi d'une exonération de l'impôt sur le revenu auquel sont soumis les dividendes versés à des personnes physiques actionnaires à la condition que lesdits dividendes soient versés par des sociétés ayant leur siège dans l'État membre visé<sup>1756</sup>. En l'espèce, était en cause une disposition fiscale néerlandaise<sup>1757</sup>. Celle-ci refusait d'accorder à M. Verkooijen, ressortissant fiscal néerlandais, le bénéfice d'une exonération de l'impôt sur le revenu pour les dividendes d'actions perçus d'une société établie dans un autre État membre que les Pays-Bas. Dans cet

---

<sup>1754</sup>CJ, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Staatssecretaris van Financiën c/ B.G.M. Verkooijen, Rec. 2000, I, p. 4071. Pour la doctrine, v. notamment DIBOUT P., « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux (A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen) », Droit fiscal, n° 42, 2000, pp. 1365-1372.

<sup>1755</sup>Cette disposition prévoit que les États membres ont l'obligation de supprimer « *les restrictions aux mouvements de capitaux intervenant entre les personnes résidant dans les États membres* ». Celle-ci a été intégrée au traité à l'article 56§1 CE. De plus, la Cour a reconnu un effet direct à cette disposition, en 1995 dans son arrêt « Bordessa », du 23 février 1995, aff. C-358/93 et C-416/93, Rec. 1995, I, p. 361 disant pour droit que « (l)es dispositions de l'article 1er, en liaison avec l'article 4 de la directive 88/361/CEE, peuvent être invoquées devant le juge national et entraîner l'inapplicabilité des règles nationales qui leur sont contraires ».

<sup>1756</sup>CJ, « Verkooijen », précité, point 25.

<sup>1757</sup>La législation fiscale néerlandaise, prévoyait la soumission des dividendes à une retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, pour toutes personnes physiques bénéficiant de dividendes d'actions de sociétés établies au Pays-Bas. Cet impôt sur les dividendes est considéré comme définitif dès lors que les dividendes d'actions sont versés à des personnes non assujetties à l'impôt néerlandais sur le revenu. Cependant, en cas de versement à des personnes soumises à cet impôt, l'article 63§1 de la loi relative à l'impôt sur le revenu prévoit que l'impôt sur les dividendes est constitutif d'un précompte qui sera imputé sur l'impôt dû sur le revenu global. L'article 47 b de la loi relative à l'impôt sur le revenu prévoyait une exonération de l'impôt sur le revenu s'agissant des dividendes soumis à la retenue à la source, limitée aux dividendes d'actions de sociétés établies aux Pays-Bas, v. points 1 à 11.

arrêt, la Cour a formulé un principe qu'elle va reprendre dans ses arrêts ultérieurs tels « Lenz »<sup>1758</sup> ou « Manninen »<sup>1759</sup> selon lequel « la législation des États membres en cause établissait une différence de traitement entre les revenus issus de dividendes de sociétés établies dans l'État membre de résidence du contribuable concerné et ceux tirés de dividendes ayant leur siège dans un autre État membre, déniait aux bénéficiaires de ces derniers dividendes les avantages fiscaux accordés aux autres. Ayant constaté que la situation des contribuables percevant des dividendes de sociétés établies dans un autre État membre n'était pas objectivement différente de celle des contribuables percevant des dividendes de sociétés établies dans l'État membre dont ils sont résidents, la Cour a estimé que les législations en cause étaient constitutives d'une entrave aux libertés consacrées par le Traité ».

1296. De manière synthétique, l'arrêt « Verkooijen », nous apprend que la législation fiscale néerlandaise réservant une exonération de l'impôt sur le revenu auquel sont soumis les dividendes versés à des personnes physiques actionnaires, uniquement à celles versées par des sociétés ayant leur siège aux Pays-Bas constitue une restriction à la libre circulation des capitaux prévue au traité. De surcroît, il s'agit d'une violation de l'article 1er de la directive 88/361/CEE dès lors qu'elle crée un traitement fiscal différencié entre les ressortissants néerlandais recevant des dividendes de sociétés implantées aux Pays-Bas et ceux en recevant de sociétés implantées dans un autre État membre. La discrimination apparaît au regard de l'établissement du siège de la société distributrice.

1297. L'arrêt « Verkooijen » est fondateur dans la mesure où il a donné lieu à la censure de très nombreuses dispositions fiscales nationales relatives à la fiscalité des dividendes. Et surtout, il aura permis de soulever nombre d'interrogations sur la compatibilité de certaines dispositions fiscales françaises notamment avec la liberté de circulation de capitaux.

1298. Un arrêt très intéressant est susceptible de témoigner de l'influence de la Cour de justice sur les législations fiscales nationales et plus encore de l'intégration européenne des fiscalités directes nationales. Il s'agit de l'arrêt « Commission c/France »<sup>1760</sup> du 4 mars 2004. Dans cette affaire jugée par la Cour après une saisine de la Commission européenne, était en cause l'article 125 A du CGI. Cette disposition était considérée par la Commission comme susceptible d'entraver la libre prestation de services ainsi que la libre circulation des capitaux. Cette disposition réservait, en effet, le bénéfice de l'option pour le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, uniquement dans le cas où le débiteur était domicilié ou établi en France. En dépit des arguments invoqués par le gouvernement français en vue de légitimer cette disposition considérée comme discriminatoire par la Commission, la Cour a jugé qu'« (e)n excluant de manière absolue l'application du taux de prélèvement libératoire aux revenus découlant de placements et de contrats visés aux articles 125-0 A et 125 A du Code général des impôts, dont le débiteur n'est pas domicilié ou établi en France, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 56 CE ». L'arrêt « Verkooijen » doublé des critiques de la Commission avait déjà eu une influence certaine sur l'article 125-0 A du CGI qui avait déjà fait l'objet de modifications en vue d'une compatibilité avec les dispositions de l'Union, par l'article 13 de la loi de finances pour 2000<sup>1761</sup>. Cependant, cet arrêt faisant suite, à une requête de la Commission déposée au greffe de la Cour de justice le 20 septembre 2002 témoigne de l'insuffisance de ces modifications, n'ayant pas remis en cause l'exclusivité d'application de l'option pour le prélèvement

---

<sup>1758</sup>CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 15 juillet 2004, aff. C-315/02, Anneliese Lenz c/ Finanzlandesdirektion für Tirol, Rec. 2000, I, p. 7063.

<sup>1759</sup>CJ, Gde ch., 7 septembre 2004, aff. C-319/02, Petri Manninen, Rec. 2004, I, p. 7477.

<sup>1760</sup>CJ, 5<sup>ème</sup> ch., 4 mars 2004, Commission des Communautés européennes contre République française, aff. C-334/02, Rec. 2004, I, p. 2229.

<sup>1761</sup>Loi de finances pour 2000 n° 99-1172 du 30 décembre 1999. Pour plus de précisions, v. article de DIBOUT P., « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux (A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen) », Droit fiscal, 2000, n° 42, p. 1370.

forfaitaire libératoire aux contrats visés aux articles 125-0 et 125-A du CGI. À la suite de l'arrêt « Commission c/France » la modification législative ne s'est pas fait attendre puisque seulement huit mois après le rendu de cet arrêt, l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 est venu élargir ces dispositions en prévoyant la possibilité de l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire dès lors que « *la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur, ce dernier étant établi dans un État membre de la Communauté européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale* »<sup>1762</sup>. Cette extension vise l'une des catégories correspondantes aux revenus de capitaux mobiliers que sont les produits de placements à revenu fixe versés à des personnes physiques<sup>1763</sup>.

1299. S'agissant plus spécifiquement de la fiscalité des dividendes, l'option prévue à l'article 117 quater du CGI créé par l'article 10 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008, pour le prélèvement forfaitaire libératoire de 18 % (passé à 19 % avec la loi de finances pour 2011 du 29 décembre 2010) auquel s'ajoute les 12,1 % de prélèvements sociaux (passé à 12,3 % avec la loi de finances pour 2011) a également été étendu aux revenus versés aux résidents français par des débiteurs établis dans un État de l'Union européenne afin de favoriser la libre circulation des capitaux<sup>1764</sup>. De plus, le régime classique d'imposition des dividendes à l'impôt sur le revenu prévu à l'article 158, tel que modifié par la loi de finances n° 2007-1822 pour 2008 et comportant de nombreux avantages a été également étendu aux dividendes versés aux résidents français par des sociétés établies dans un État de l'Union européenne ou dans un État ayant signé avec la France une convention préventive de double imposition<sup>1765</sup>.

1300. C'est tout le régime fiscal des revenus de capitaux mobiliers qui a été atteint par le droit de l'Union. Cet exemple de modification législative française comme suite à une condamnation de la Cour de justice « *illustre certes la force du droit communautaire et de la liberté de circulation des capitaux, mais aussi l'importance de l'initiative de la Commission dans son*

---

<sup>1762</sup>Article 125 A I) alinéa 1 du CGI tel que modifié par l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, entrée en vigueur au 1er janvier 2005.

<sup>1763</sup>Il s'agit notamment des produits d'obligations ; des intérêts de créances, dépôts, cautionnement et comptes courants ; des intérêts de bons de caisse, bons du trésor, bons de capitalisation et assimilés.

<sup>1764</sup>Ce régime est prévu spécifiquement à l'article 117 quater III selon lequel « *1. Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus pour lesquels le contribuable opte pour le prélèvement prévu au I est établie hors de France, les revenus sont déclarés et le prélèvement correspondant est acquitté dans les délais prévus à l'article 1671 C: a) soit par le contribuable lui-même ; b) soit par la personne qui assure le paiement des revenus, lorsqu'elle est établie dans un Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, et qu'elle a été mandatée à cet effet pour le contribuable (...)*».

<sup>1765</sup>L'article 158 prévoyant le régime fiscal applicable à la distribution de bénéfices a remplacé le couple avoir fiscal/ précompte depuis une modification apportée par la loi de finances pour 2005 dans son 2° alinéa selon lequel « *les revenus mentionnés au 1) distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, ayant leur siège dans un Etat de la Communauté européenne ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et résultant d'une décision régulière des organes compétents, sont retenus, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, pour 50% de leur montant* ». Cette modification a permis la mise en œuvre d'un même régime fiscal plus avantageux pour les dividendes distribués par des sociétés établies en France et ceux distribués par des sociétés établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne. L'article 10 de la loi n° 2007-1822 de finances pour 2008 du 24 décembre 2007 a modifié cette disposition en prévoyant désormais la mise en œuvre d'un abattement de 40 % du montant brut des dividendes perçus.

*rôle de surveillance des législations nationales* »<sup>1766</sup>. L'intégration des fiscalités directes est très forte, l'incidence sur la fiscalité française des revenus de capitaux mobiliers nous en fournit un très bon exemple. S'agissant toujours de la fiscalité des revenus de capitaux mobiliers, la doctrine a appelé à la remise en cause de nombre de dispositions fiscales n'étant pas considérées comme « euro-compatibles » selon l'expression consacrée<sup>1767</sup>.

1301. Dans le même sens que l'arrêt « Verkooijen » a été rendu l'arrêt « Lenz »<sup>1768</sup> du 15 juillet 2004, dans lequel était mise en cause une législation fiscale autrichienne relative à l'imposition des revenus de capitaux sur le fondement de la liberté de circulation des capitaux. Cette législation prévoyait une différenciation s'agissant de l'imposition des actionnaires, ressortissants autrichiens, entre les revenus de capitaux d'origine étrangère ou d'origine autrichienne<sup>1769</sup>. En l'espèce, comme dans le précédent de l'arrêt Verkooijen, ce qui était en cause n'était pas une discrimination entre résident et non-résident puisque dans les deux cas d'espèce les contribuables étaient des ressortissants nationaux. Cependant, la Cour établit une différenciation inhérente à l'origine des dividendes versés. Ceux-ci sont imposés différemment selon qu'ils proviennent de sociétés ayant leur siège dans l'État visé ou dans un autre État membre. Cette différenciation selon l'origine des capitaux entraîne indirectement une discrimination qui se répercutera sur le régime d'imposition auquel seront soumis les ressortissants nationaux alors même qu'ils se trouvent dans une situation objectivement comparable. En cela, ce régime est restrictif à l'égard de la liberté de circulation des capitaux qui se doit d'être parfaitement libre. Le fondement juridique est la prohibition de l'entrave fiscale non discriminatoire.

1302. Dans un cas comme dans l'autre, les systèmes fiscaux visés apparaissaient comme souhaitant favoriser l'investissement des ressortissants dans des sociétés établies au sein de l'État en leur permettant d'obtenir en contrepartie des avantages fiscaux que ce soit par le biais d'une exonération ou d'un taux d'imposition plus favorable, ce que la Cour a sanctionné. De ce fait, l'intérêt du marché intérieur prédomine celui des marchés strictement nationaux<sup>1770</sup>.

1303. La Cour a poursuivi son œuvre dans un arrêt « Manninen »<sup>1771</sup> rendu, en Grande chambre, deux mois seulement après l'arrêt « Lenz » dans lequel était en cause, cette fois-ci, la réglementation fiscale finlandaise relative à l'imposition des dividendes. Plus précisément, le problème soulevé portait sur le régime de l'avoir fiscal finlandais rappelant le litige soulevé par la mise en œuvre de l'avoir fiscal français en 1986 dans l'arrêt « Commission

---

<sup>1766</sup>DIBOUT P., « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux (A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen) », *Droit fiscal*, 2000, n° 42, p. 1370.

<sup>1767</sup>Par exemple, v. DIBOUT P., *idem*, pp. 1370-1372.

<sup>1768</sup>CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 15 juillet 2004, aff. C-315/02, Anneliese Lenz c/ Finanzlandesdirektion für Tirol, Rec. 2000, I, p.7063. Pour la doctrine, v. IDOT L., « L'imposition des dividendes et le principe communautaire de libre circulation », *Europe*, oct. 2004, Comm n° 322, pp. 20-21.

<sup>1769</sup>La question préjudicielle posée au juge de Luxembourg était de savoir si les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux s'opposaient à la législation fiscale autrichienne selon laquelle, pour les dividendes d'actions nationales, l'assujetti peut choisir leur imposition forfaitaire et libératoire au taux de 25 % ou leur imposition à un taux réduit à la moitié du taux d'imposition moyen applicable au total des revenus alors que les dividendes d'actions étrangères sont toujours imposés au taux normal de l'impôt sur le revenu, CJ, « Lenz », précité, point 15 1).

<sup>1770</sup>D'ailleurs, cet aspect de la législation autrichienne a fait l'objet d'un amendement par une loi entrée en vigueur le 1er avril 2002 soit deux ans avant que l'arrêt en question ne soit rendu. Ceci dénote d'une volonté de l'Autriche de se conformer aux dispositions du traité telles qu'interprétées par le juge de Luxembourg.

<sup>1771</sup>CJ, Gde ch., 7 septembre 2004, Manninen, aff. C-319/02, Rec. 2004, I, p.7477. Pour la doctrine, v. BERGERES M.-C., « La surveillance des arrêts de la CJCE : une impérieuse nécessité pour les entreprises », *Droit fiscal*, 2006, pp.1387-1388. V. également IDOT L., « Suite de l'examen des systèmes d'imposition des dividendes », *Europe*, nov. 2004, Comm. n°349, p. 12 ; DASSESSE M., « Taxation des dividendes transfrontaliers après l'arrêt Manninen : état des lieux et perspectives », *Cahiers de droit européen*, 2005, pp. 493-514. L'apport de cet arrêt va être confirmé par l'arrêt CJ, gde ch., 12 décembre 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec. I, p.11753.

c/France »<sup>1772</sup>. La question préjudicielle posée était de savoir si les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux s'opposaient au régime d'avoir fiscal finlandais selon lequel une personne assujettie à l'impôt à titre principal en Finlande a droit à l'avoir fiscal au titre des dividendes qui lui sont versés par une société anonyme nationale, mais n'y a pas le droit en cas de versement par une société anonyme d'un autre État membre<sup>1773</sup>. Ce régime était justifié par le fait du paiement d'impôts en Finlande par les sociétés finlandaises procédant à la répartition des dividendes contrairement aux sociétés établies dans un autre État n'étant pas imposées en Finlande. Le juge de Luxembourg a, une fois de plus, été très clair et très ferme. Il a jugé que la liberté de circulation des capitaux s'opposait à la législation fiscale finlandaise selon laquelle le droit d'une personne assujettie à l'impôt à titre principal dans un État membre au bénéfice de l'avoir fiscal en raison des dividendes qui lui sont versés par des sociétés anonymes est exclu lorsque ces sociétés ne sont pas établies dans cet État. La Cour a confirmé ce principe, très récemment, dans l'arrêt « Meilicke » rendu le 30 juin 2011<sup>1774</sup>.

1304. De surcroît, la Cour reprend le principe selon lequel lorsqu'un État membre connaît un

---

<sup>1772</sup>Il est opportun de préciser que l'affaire de l'« avoir fiscal » français visait à la protection de la liberté d'établissement, alors que dans l'arrêt « Manninen » était mise en cause l'atteinte à la libre circulation des capitaux. V. notamment GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe-De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », R.T.D.E., janv.-mars 2005, 41 (1), pp. 61-80. Dans l'affaire, « Commission c/ France », la Commission avait saisi la Cour de justice afin de faire reconnaître qu'en n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances établies dans un autre État membre le bénéfice de l'avoir fiscal dans les mêmes conditions qu'aux sociétés françaises, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE et notamment de l'article 52, point 1. Le juge de Luxembourg avait jugé qu'« en n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances ayant leur siège social dans un autre État membre, dans les mêmes conditions qu'aux sociétés d'assurances dont le siège est situé en France, le bénéfice de l'avoir fiscal pour les dividendes de sociétés françaises que ces succursales et agences perçoivent, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 52 CEE ».

<sup>1773</sup>CJ, « Manninen », précité, point 17 1).

<sup>1774</sup>CJ, aff. C-262/09, 30 juin 2011, Wienand Meilicke et autres contre Finanzamt Bonn-Innenstadt, non encore publié au recueil. Par cet arrêt, la juridiction de renvoi allemande s'adresse une deuxième fois à la Cour dans un litige concernant l'imposition de dividendes étrangers. Elle demande, en substance, de préciser la manière de mettre concrètement en œuvre les indications que la Cour a formulées dans l'arrêt du 6 mars 2007, Meilicke e.a. (aff. (C-292/04, Rec. p. I-1835) s'agissant des modalités concrètes de calcul de l'impôt sur les sociétés grevant les dividendes versés dans les autres États membres, en réponse à sa première demande de décision préjudicielle. Dans ce premier arrêt, la Cour a déterminé qu'un régime national de prévention des doubles impositions qui compense l'impôt sur les sociétés grevant les dividendes versés en accordant un crédit d'impôt sur le revenu à même hauteur aux actionnaires soumis à l'impôt sur le revenu résidant en Allemagne doit s'appliquer de manière équivalente aux dividendes allemands et aux dividendes provenant d'autres États de l'Union européenne. Dans l'arrêt de 2011, la question préjudicielle a été formulée en l'espèce avant que ne soit rendu l'arrêt « Manninen ». La juridiction de renvoi allemande demandait « en substance » si les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens que, à défaut de production des éléments de preuve requis selon la législation d'un État membre pour pouvoir bénéficier d'un avoir fiscal relatif à l'impôt des sociétés ayant grevé des dividendes, ils s'opposent à l'application d'une disposition fiscale allemande en vertu duquel l'impôt des sociétés grevant les dividendes d'origine étrangère est imputé sur l'impôt sur le revenu à hauteur de la fraction de l'impôt des sociétés grevant les dividendes bruts distribués par les sociétés nationales, point 24. La Cour a rappelé le principe de l'arrêt « Manninen », précité, point 54 selon lequel le calcul d'un avoir fiscal octroyé à un actionnaire assujetti à l'impôt à titre principal en Finlande qui a reçu des dividendes d'une société établie dans un autre État membre doit tenir compte de l'impôt effectivement payé par la société établie dans cet autre État membre, tel que découlant des règles générales applicables au calcul de la base d'imposition ainsi que du taux de l'impôt des sociétés dans ce dernier État membre, point 26. Par conséquent, la Cour a exclu le fait que le calcul de l'avoir fiscal auquel a droit un actionnaire assujetti à titre principal dans un État membre en rapport avec les dividendes distribués par une société de capitaux établie dans un autre État membre puisse se faire sur une base autre que celle du taux d'imposition des bénéfices distribués au titre de l'impôt des sociétés applicable à la société distributrice selon le droit de son État membre d'établissement, point 28. Pour un commentaire, v. MOSBRUCKER A.-L., « Imposition des dividendes. Précisions sur la mise en œuvre d'un arrêt de la Cour sanctionnant le refus d'accorder un avoir fiscal pour les dividendes d'origine étrangère », Europe, Août-Sept., 2011, Comm. n° 8-9, pp.28-29.

système de prévention ou d'atténuation de l'imposition en chaîne ou de la double imposition économique dans le cas de dividendes versés à des résidents par des sociétés résidentes, il doit accorder un traitement équivalent aux dividendes versés à des résidents par des sociétés non résidentes<sup>1775</sup>. Il est de jurisprudence constante que la situation d'actionnaires résidents d'un État membre percevant des dividendes d'une société établie dans ce même État membre est comparable à celle d'actionnaires résidents de celui-ci percevant des dividendes d'une société établie dans un autre État membre, dans la mesure où tant les dividendes d'origine nationale que ceux d'origine étrangère sont susceptibles de faire l'objet, d'une part, dans le cas d'actionnaires sociétés, d'une imposition en chaîne et, d'autre part, dans le cas d'actionnaires finals, d'une double imposition économique<sup>1776</sup>.

1305. En plus, de relever l'absence de différence de situation objective susceptible de justifier un traitement fiscal différent, la Cour, dans l'arrêt « Manninen », va jusqu'à remettre en cause le sens et la portée du principe de territorialité<sup>1777</sup>. En effet, dans cet arrêt, le juge de Luxembourg en reprenant les conclusions de l'avocat général considère que « *ce principe ne s'oppose pas à l'octroi d'un avoir fiscal à une personne assujettie à l'impôt à titre principal en Finlande en faveur des dividendes versés par des sociétés établies dans d'autres États membres* »<sup>1778</sup>. Il précise également qu'« *au regard de l'article 58, §1 sous a) CE, le principe de territorialité ne saurait justifier, un traitement différent des dividendes distribués par des sociétés établies en Finlande et ceux versés par des sociétés ayant leur siège social dans d'autres États membres, si les catégories de dividendes concernées par cette différence de traitement partagent la même situation objective* »<sup>1779</sup>. L'interprétation de la Cour s'agissant du principe de territorialité s'oppose à celle des États membres. Les États font reposer l'existence d'une différenciation entre les dividendes versés selon le lieu de leur provenance et sur l'incidence de ce lieu en termes d'imposition au sein des États. C'est à la fois le lieu d'implantation des sociétés distributrices, et les incidences fiscales de cette implantation qui vont donner lieu à la reconnaissance de caractéristiques parfaitement différentes au sein des dividendes. Cette différenciation justifie, selon eux, la mise en œuvre d'un principe de territorialité selon lequel les dividendes versés par des sociétés nationales sont soumis à un traitement fiscal plus favorable. *A contrario*, du point de vue de la Cour de justice, il est autorisé de penser que ces éléments sont insuffisants et inopportuns à justifier un traitement fiscal différent dans la mesure où celui-ci ne serait susceptible d'être justifié qu'au vu de l'existence d'une différenciation s'agissant de la catégorie de dividendes versés. En conséquence de quoi, le principe de territorialité ne trouve à s'appliquer que dans le cas où les dividendes versés appartiendraient à des catégories différentes, ce qui justifierait un régime d'imposition différent.

1306. Cette comparaison révèle deux conceptions très différentes du principe de territorialité.

---

<sup>1775</sup> CJ, « Meilicke », précité, point 29. V. en ce sens, CJ, arrêts du 15 juillet 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p. I-7063, points 27 à 49; « Manninen », précité, points 29 à 55, et du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 55.

<sup>1776</sup> V. en ce sens, arrêts précités « Lenz », points 31 et 32; « Manninen », points 35 et 36; « Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation », point 56, « Meilicke », point 30.

<sup>1777</sup> L'argument selon lequel le principe de territorialité est susceptible de justifier un traitement fiscal différent avait déjà été évoqué par la France dans le célèbre arrêt « Futura Participations et Singer » du 15 mai 1997, C-250/95, rec. I, p. 2471, points 18 à 22 dans lequel le juge a considéré qu'il y a lieu d'admettre que l'État membre d'établissement de la société mère, en imposant les sociétés résidentes sur leurs bénéfices mondiaux et les sociétés non résidentes exclusivement sur leurs bénéfices provenant de leurs activités dans ledit État, agit conformément au principe de territorialité consacré par le droit fiscal international et reconnu par le droit communautaire. Pour autant, l'arrêt « Marks et Spencer » a été l'occasion pour le juge d'apporter un tempérament à ce principe. Ce dernier a considéré que la circonstance qu'il n'impose pas les bénéfices des filiales non-résidentes d'une société mère établie sur son territoire ne justifie pas en soi une limitation du dégrèvement de groupe aux pertes subies par les sociétés résidentes, point 40.

<sup>1778</sup> Point 38 de l'arrêt. v. également en ce sens CJ, « Futura Participations et Singer », précité, points 18 à 22.

<sup>1779</sup> Point 39 de l'arrêt.

L'une est nationale et s'attache au lieu de provenance des dividendes. L'autre est européenne et repose sur la qualification de la catégorie à laquelle appartiennent les dividendes. Il n'est pas possible de trancher et de considérer que l'une se trouve plus justifiée que l'autre. Simplement, cette divergence révèle un élément important, s'ajoutant à beaucoup d'autres, selon lequel la Cour de justice tend, conformément à son rôle de gardienne des traités, à faire prédominer l'intérêt de l'Union. Cela alors que les États tentent, autant, qu'ils le peuvent, de préserver les intérêts nationaux. Même si son interprétation est large, il n'est pas possible d'affirmer que le raisonnement de la Cour ne soit pas justifié juridiquement. Celle-ci s'appuie systématiquement sur les dispositions du traité et autres actes dérivés.

1307. Poursuivons notre analyse de la compatibilité des régimes fiscaux nationaux ayant trait à la fiscalité des dividendes avec les libertés fondamentales.

1308. Les années 2006 et 2007 ont été marquées par deux arrêts surprenants eu égard à la position adoptée par la Cour, mais rassurant quant à la cohérence du point de vue des fondements juridiques de son raisonnement. Dans l'arrêt « Kerckhaert et Morres »<sup>1780</sup> du 14 novembre 2006 confirmé par l'arrêt « Columbus »<sup>1781</sup> du 6 décembre 2007, le juge a refusé de censurer les législations fiscales en cause. Dans le premier arrêt, la question préjudicielle posée était de savoir si l'article 56 §1 CE devait être interprété comme interdisant une restriction découlant d'une disposition de la législation de l'État belge, soumettant l'actionnaire à un seul et même barème uniforme pour les dividendes d'actions des sociétés établies dans cet État membre et pour les dividendes d'actions de sociétés non établies dans cet État membre, sans admettre toutefois d'imputation de l'impôt à la source appliquée dans cet État membre à l'égard des dividendes d'actions de sociétés non établies dans cet État membre<sup>1782</sup>. La Cour a jugé que l'article 56 § 1 du traité « *ne s'oppose pas à une législation d'un État membre qui, dans le cadre de l'impôt sur le revenu, soumet au même taux uniforme d'imposition les dividendes d'actions de sociétés établies sur le territoire dudit État et les dividendes d'actions de sociétés établies dans un autre État membre, sans prévoir de possibilité d'imputation de l'impôt prélevé par voie de retenue à la source dans cet autre État membre* ». La Cour a refusé de censurer la législation fiscale belge en ce sens qu'elle ne faisait aucune différence en terme d'imposition entre les dividendes de sociétés résidentes et ceux de sociétés établies dans un autre État membre<sup>1783</sup>. En l'espèce, la divergence portait sur les modalités de perception de l'impôt et non sur les modalités d'établissement de l'impôt. Cette différenciation, selon la Cour, n'est pas de nature à créer une différence de traitement.

1309. Quant au second arrêt était visée la législation fiscale allemande s'agissant des sociétés de personnes. La question préjudicielle posée était celle de la compatibilité avec la liberté d'établissement ou la liberté de circulation des capitaux de la législation fiscale allemande prévoyant que les revenus d'un résident national issus de capitaux placés dans un

---

<sup>1780</sup>CJ, 14 novembre 2006, aff. C-513/04, Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Etat belge, Rec. 2006, I, p. 10967. V. PANDO A., « Elimination des doubles impositions et droit communautaire – CJCE, 14 novembre 2006, Kerckhaert et Morres c/ Belgische Staat (aff. C-513/04) », LPA, n° 250, 2006, pp. 5-6. Cet arrêt a été confirmé par deux autres arrêts rendus en 2009, v. CJ, 3<sup>ème</sup> ch., 12 février 2009, aff. C-67/08, Margarete Block, non publié au recueil ; v. également CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 16 juillet 2009, aff. C-128/08, Jacques Damseaux c/ état belge, non publié au recueil. V. BERNARDEAU L. et SCHMIED F., « Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (janv./juin.2009) », Droit fiscal, n° 30-35, 23 juillet 2009, pp. 13-20, spéc. p. 16-17.

<sup>1781</sup>CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 6 décembre 2007, aff. C-298/05, Columbus Container Services BVBA and Co./ Finanzamt Bielefeld-Innenstadt, non publié au recueil.

<sup>1782</sup>CJ, « Kerckhaert et Morres », précité, point 14.

<sup>1783</sup>A la suite de cet arrêt, la Commission européenne insatisfaite de la décision rendue a introduit un recours en manquement contre la Belgique, v. COMM CE, IP/07/67, du 22 janvier 2007. La Commission considère qu'« *en vertu de la réglementation belge, il n'existe pas de double imposition pour les dividendes domestiques, alors que c'est le cas pour les dividendes entrants. La Commission considère que cette différence de traitement est contraire à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux garanties par le traité CE* »

établissement ayant son siège dans un autre État membre sont, malgré l'existence d'une convention visant à prévenir les doubles impositions conclue avec l'État membre du siège de cet établissement, non pas exonéré de l'impôt sur le revenu national, mais soumis à l'imposition nationale sur laquelle est imputé l'impôt prélevé dans l'autre État membre<sup>1784</sup>. La Cour a jugé, d'une part, que l'imposition à taux unique des revenus d'actions perçus sur son territoire quelle que soit l'origine des dividendes en cause relevait de la compétence de l'État membre visé<sup>1785</sup>. Et, d'autre part, que les conséquences défavorables pour l'actionnaire découlaient non pas d'une inégalité de traitement fiscal prohibée, mais bien de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale<sup>1786</sup>. Dans un cas, l'État est légitimement compétent en tant qu'État de la source du dividende. Dans l'autre cas, l'État est également compétent en tant qu'État de résidence du contribuable<sup>1787</sup>.

1310. Ces arrêts sont importants dans la mesure où ils dénotent d'une cohérence de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice « *qui consiste à reconnaître des limites aux exigences des libertés de circulation en matière de fiscalité directe lorsque le désavantage fiscal rattaché à l'exercice d'une liberté de circulation ne découle pas d'une restriction interdite, mais uniquement de la coexistence de législations fiscales divergentes* »<sup>1788</sup>. La cohérence provient de ce que la Cour de justice prend en considération les inconvénients inhérents à la coexistence de vingt-sept systèmes fiscaux nationaux qu'elle distingue de la prohibition des discriminations ou entraves fiscales aux libertés de circulation. Nous pouvons en retirer le lien indéfectible entre l'exercice de la compétence fiscale et la prohibition de toute discrimination et entrave fiscale. Les modalités de l'exercice de sa compétence fiscale par l'État restent libres sous la condition que celles-ci n'aboutissent pas à un traitement fiscal différencié. Dès lors, si le constat n'est pas fait d'une discrimination ou entrave, la censure d'une liberté de circulation ne peut être constatée. Cependant, il est autorisé de penser que le raisonnement de la Cour ait été quelque peu simpliste et superficiel. Celle-ci se cantonne, dans ce dernier arrêt, à la prise en compte d'un taux d'imposition uniforme des dividendes de 25 %, peu importe leur provenance, c'est-à-dire qu'ils aient été payés par des sociétés résidentes ou par des sociétés non résidentes, pour conclure à une absence de traitement discriminatoire. Celle-ci fait abstraction d'un élément fondamental susceptible, par nature, de restreindre les libres circulations qui est la double imposition qui en résultera. Certains se sont demandé « *si, à la fois sur le plan économique et en tenant compte de l'état d'avancement du marché intérieur, cet arrêt ne nous fait pas remonter à la préhistoire du droit communautaire ?* »<sup>1789</sup>. Il est vrai que nous avons connu le juge de Luxembourg plus audacieux. Toutefois, d'un point de vue juridique, son raisonnement est parfaitement fondé dans la mesure où, au vu de l'uniformisation du taux d'imposition des dividendes, aucune inégalité de traitement ne peut véritablement être censurée.

1311. La Cour a poursuivi sa censure des dispositions fiscales nationales relatives à la fiscalité des dividendes entrants dans son arrêt « A »<sup>1790</sup> rendu en Grande chambre le 18 décembre 2007. Dans cette affaire était visée une disposition fiscale suédoise, selon laquelle étaient exclus du revenu imposable des actionnaires résidents, sous certaines conditions, les dividendes perçus de sociétés mères suédoises en la forme d'actions. Cela, alors que cette

<sup>1784</sup>CJ, « Columbus », précité, points 9 et 11.

<sup>1785</sup>Idem, point 19.

<sup>1786</sup>Idem, point 20.

<sup>1787</sup>CJ, « Columbus », idem, point 22.

<sup>1788</sup>BERNARDEAU L. et SCHMIED F., « Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (oct./déc. 2007) », Droit fiscal, 21 février 2008, n° 8-9, p. 12.

<sup>1789</sup>WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation? », RJF, 2/08, p. 95.

<sup>1790</sup>CJ, Gde ch., 18 décembre 2007, aff. C-101/05, Skatteverket c/ A, Rec. 2007, I, p. 11531.

exonération n'était pas prévue pour les dividendes perçus par des actionnaires résidents de sociétés non résidentes<sup>1791</sup>. Cet arrêt est important dans la mesure où la Cour a dû, pour la première fois, se prononcer sur l'encadrement des dispositions fiscales nationales dans leurs relations avec les États tiers. Le principe de l'effet direct des libertés de circulation a été reconnu de longue date. La Cour a ensuite précisé qu'en matière de liberté de circulation des capitaux, l'effet direct s'appliquait également dans les relations entre l'État membre visé et les États tiers. Elle a fait application de ce principe dans cet arrêt dans lequel elle a jugé que « *s'agissant des mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers, l'article 56§1 CE en liaison avec les articles 57CE et 58CE peut être invoqué devant le juge national et entraîner l'inapplicabilité des règles nationales qui lui sont contraires indépendamment de la catégorie de mouvements de capitaux en cause* »<sup>1792</sup>. La conception de la Cour de justice est extensive d'un double point de vue. D'une part, elle l'est à l'égard de la nature des capitaux visés. D'autre part, elle l'est également par la reconnaissance de l'effet direct s'agissant des libertés de circulation mises en œuvre dans le cadre de relations avec les pays tiers. Cette dernière est néanmoins expressément prévue au Traité. Il est tout à fait probant de considérer qu'il s'agit « *d'une précision importante qui renforce l'incidence du droit communautaire sur la fiscalité directe* » toutefois « *(...) la Cour ne va pas au-delà des exigences du Traité. Si la Cour appréhende largement la fiscalité directe des États membres en application des libertés de circulation, son encadrement en la matière ne remet pas en cause les compétences retenues par les États membres, mais seulement leur exercice* »<sup>1793</sup>. Il est possible de nuancer ce propos en relevant que l'exercice constitue l'autre volet de la détention de la compétence et qu'ainsi même si nous considérons que cette intégration est parfaitement justifiée, il est indéniable que la compétence fiscale s'en trouve entravée d'autant. L'intégration a pour incidence une entrave de l'exercice de la compétence fiscale, ce qui corrélativement, peut avoir des répercussions sur la détention de la compétence. Les nombreuses modifications voire les suppressions législatives qui ont été effectuées à la suite des arrêts rendus par la Cour nous le démontrent.

1312. L'intégration européenne de la fiscalité des dividendes sortants va également dans ce sens.

---

<sup>1791</sup>Sauf exceptions prévues par l'article 16 a du chapitre 42 de la loi introduit en droit suédois en 2001 prévoyant l'exonération des dividendes versés par des sociétés étrangères ayant un statut analogue aux SA suédoise et établies au sein de l'Espace économique européen ou encore les sociétés établies dans des États ayant conclu avec la Suède une convention comportant une disposition relative à l'échange de renseignements.

<sup>1792</sup>CJ, « A », précité, point 27. Pour un développement jurisprudentiel récent de la question inhérente aux restrictions fiscales mises en œuvre dans l'hypothèse de la libre circulation des capitaux avec des États tiers en matière d'imposition directe des entreprises, v. Ordonnance de la Cour (quatrième chambre) CJ, aff. C-201/05, 23 avril 2008, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec. 2008, I, p. 2875 ; CJ, aff. C-540/07, 19 novembre 2009, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec. 2009, I, p. 983 ; CJ, Aff. C-72/09, 28 octobre 2010, *Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts et Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*, non encore publié au recueil ; CJ, aff. C-267/09, 5 mai 2011, *Commission européenne contre République portugaise*, non encore publié au recueil ; CJ, aff. C-384/09, 5 mai 2011, *Prunus SARL et Polonium SA contre Directeur des services fiscaux*, non encore publié au recueil.

<sup>1793</sup>BERNARDEAU L. et SCHMIED F., « Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (oct. /déc. 2007) », *Droit fiscal*, 21 février 2008, n° 8-9, p. 12.

## B) L'intégration européenne de la fiscalité des dividendes sortants

1313. La Cour a dès 2001, dans son arrêt du 8 mars « Metallgesellschaft », dit pour droit que « l'article 43 CE s'oppose à la législation fiscale d'un État membre qui accorde aux sociétés résidant dans cet État la possibilité de bénéficier d'un régime d'imposition leur permettant de verser des dividendes à leur société mère sans être assujetties au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés lorsque leur société mère réside également dans ce même État et leur refuse cette possibilité lorsque leur société mère a son siège dans un autre État membre »<sup>1794</sup>. Ainsi, la Cour a répondu négativement à l'une des questions préjudicielles posée par la « High Court of Justice » britannique<sup>1795</sup>.
1314. Le principe posé dans l'arrêt « metallgesellschaft » a été repris par l'arrêt « Test Claimants in Class IV »<sup>1796</sup> du 12 décembre 2006. Dans cet arrêt, où était encore mise en cause une disposition du régime fiscal britannique, la Cour a repris le principe<sup>1797</sup> formulé dans l'arrêt « Metallgesellschaft ». Toutefois, la Cour nuance son propos, en l'espèce, en considérant que « les articles 43CE et 56CE ne s'opposent pas à ce qu'un État membre n'étende pas le droit à un crédit d'impôt prévu dans une convention conclue avec un autre État membre pour des sociétés résidentes de ce dernier État qui perçoivent des dividendes d'une société résidente du premier État à des sociétés résidentes d'un troisième État membre avec lequel il a conclu une convention qui ne prévoit pas un tel droit pour des sociétés résidentes de ce troisième État »<sup>1798</sup>. Il est important de souligner que le régime britannique litigieux en l'espèce a fait l'objet de modifications substantielles à la suite de l'adoption de la loi de finances de 1998 s'appliquant aux distributions de dividendes effectuées depuis le 6 avril 1999.
1315. L'arrêt « Denkavit International »<sup>1799</sup> rendu deux jours après l'arrêt « Test Claimants » est également important. Dans cette affaire était visée la législation fiscale française en vigueur à l'époque qui prévoyait la mise en œuvre d'une retenue à la source en cas de distribution de dividendes par une filiale résidente à une société mère non résidente, alors même que les dividendes distribués par une filiale résidente à une société mère résidente étaient presque totalement exonérés de l'impôt sur les sociétés. La disposition litigieuse était l'article 119 bis §2 du Code général des impôts tel qu'il était rédigé à l'époque des faits. Cette disposition renvoyant à l'article 187- 1 du CGI prévoyait une retenue à la source de 25 % en cas de distribution de dividendes par une société résidente à une personne physique ou morale n'ayant pas son domicile fiscal ou son siège en France. Cela, alors qu'en cas de distribution par une société résidente à un actionnaire résident aucune retenue à la source n'était prévue. La Cour a jugé que les dispositions relatives à la liberté d'établissement (art. 43 TCE devenu art. 49 TFUE et art. 48 TCE devenu art. 54 TFUE) s'opposaient à la différence de traitement fiscal reposant sur une imposition des dividendes versés à une société mère non résidente et une dispense presque totale de ceux versés aux sociétés mères résidentes. La différence de traitement fiscal en fonction du lieu du siège des sociétés mères constitue une restriction

---

<sup>1794</sup>CJ, 8 mars 2001, aff. C-397/98 et C-410/98, Metallgesellschaft Ltd et autres, Hoehst AG et Hoechst (UK) Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General, Rec. 2001, I, p. 1727, point 76.

<sup>1795</sup> La question posée était notamment de savoir si « le fait que la législation d'un État membre n'autorise l'option en faveur du régime de l'imposition de groupe (permettant le versement de dividendes par une filiale à sa société mère sans assujettissement au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés (ACT)) que dans le cas où tant la filiale que sa société mère sont résidentes dans cet État membre est-il compatible avec le droit communautaire, et notamment avec les articles 6,52,58 et/ou 73 B du traité CE ? », point 33 1).

<sup>1796</sup>CJ, 12 décembre 2006, aff. C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2006, I, p. 11673.

<sup>1797</sup> CJ, idem, point 23.

<sup>1798</sup> CJ, idem, point 94.

<sup>1799</sup>CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 14 décembre 2006, aff. C-170/05, Denkavit Internationaal BV et Denkavit France SARL c/ Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Rec. 2006, I, p. 11949.

prohibée à la liberté d'établissement par ces dispositions<sup>1800</sup>. De surcroît, ces dispositions s'opposent à une législation nationale qui prévoit une imposition par voie de retenue à la source des dividendes distribués par des filiales résidentes aux seules sociétés mères non résidentes. Cela, en dépit de l'existence d'une convention fiscale entre l'État membre visé et un autre État membre qui autorise cette retenue à la source et prévoit la possibilité d'imputer sur l'impôt dû dans cet autre État la charge supportée en application de la législation fiscale nationale lorsqu'une société mère est dans l'impossibilité, dans cet autre État membre, de procéder à l'imputation prévue par cette convention.

1316. Cet arrêt est intéressant d'un double point de vue. D'une part, l'intérêt porte sur son anticipation de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 qui n'avait pas encore été adoptée à l'époque des faits. Cependant, la Cour de justice, en se fondant sur sa jurisprudence antérieure ainsi que sur les dispositions du traité CE et, en particulier, sur celles relatives à la liberté d'établissement et sur le principe de non-discrimination à raison de la nationalité a condamné la législation française. D'autre part, l'article 10 de la loi n° 2007-1822 de finances pour 2008 du 24 décembre 2007 a modifié l'article 187 du CGI établissant les taux de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis en y créant un alinéa spécifique prévoyant désormais un taux de retenue à la source de 18 % (passé à 19 % avec la loi de finances pour 2011 du 29 décembre 2010) lorsque les revenus bénéficient à des personnes physiques qui ont leur domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne<sup>1801</sup>. Ce taux est plus favorable que celui existant avant cette réforme qui était de 25 % et qui s'appliquait à tous les revenus non prévus par l'article 187 1) alinéa 1 visant spécifiquement les intérêts des obligations négociables. Il est probable que la condamnation, par la Cour, du régime discriminatoire de retenue à la source tel qu'il était prévu par l'article 119 bis §2 du CGI ait influencé la modification apportée par le législateur dans la loi de finances pour 2008<sup>1802</sup>. Cet abaissement du taux de la retenue à la source ne constitue qu'une avancée minimale. La volonté de la Cour aurait sûrement été de la supprimer afin de mener à une égalité parfaite entre les sociétés mères non résidentes et celles résidentes en France s'agissant de cet aspect de leur imposition. Néanmoins, cet arrêt et les modifications législatives consécutives à celui-ci dénotent d'une influence certaine de la Cour dont chaque affaire est l'occasion d'intégrer un peu plus les fiscalités directes nationales. L'intégration est d'autant plus visible que le taux retenu par le législateur de 18 % (devenu 19 % depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011) correspond à celui également applicable aux résidents français bénéficiant de dividendes et qui auraient opté pour le prélèvement forfaitaire libératoire.

1317. L'arrêt « Denkavit » a été confirmé par l'arrêt « Amurta »<sup>1803</sup> rendu le 8 novembre 2007 qui

---

<sup>1800</sup>CJ, *idem*, point 29.

<sup>1801</sup> ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

<sup>1802</sup> L'administration fiscale a tiré les conséquences de cet arrêt dans deux instructions des 10 mai 2007 et du 12 juillet 2007. Instruction du 10 mai 2007, BOI 4 C-7-07, Droit fiscal 2007, n° 24, instr.13731. Instruction du 12 juillet 2007, BOI 4 C-8-07, Droit fiscal 2007, n° 36, instr. 13757.

<sup>1803</sup>CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 8 novembre 2007, aff. C-379/05, *Amurta SGPS c/ Inspecteur van de Belastingdienst/ Amsterdam*, Rec.2007, I, p. 9569. Dans cette affaire, la question préjudicielle posée était de savoir si la libre circulation des capitaux s'oppose à une législation d'un Etat membre qui, prévoit une retenue à la source sur les dividendes distribués par une société établie dans cet Etat membre à une société bénéficiaire établie dans un autre Etat membre dès lors que le seuil minimal de participation de la société mère dans le capital de filiale tel que prévu par la directive 90/435 n'est pas atteint. Cela, tout en exonérant de cette retenue à la source les dividendes versés à une société bénéficiaire assujettie dans cet Etat à l'impôt sur les sociétés ou disposant, dans ce même Etat d'un établissement stable auquel appartiennent les parts détenues dans la société distributrice. Pour la doctrine, v. PERROTIN F., « Dividendes sortants : la CJCE persiste et signe », LPA, n° 237, 2007, pp. 3-5 ; v. également SANDRINI M., « Le juge communautaire valide les retenues à la source dans l'Union européenne », LPA, n° 52, 2009, pp. 3-5.

a de nouveau affirmé l'objectivité de la comparabilité des situations fiscales des résidents et des non-résidents. Cet arrêt est intéressant, car dans cette affaire, la Cour a pu se fonder sur la directive 90/435 en vigueur à l'époque des faits contrairement à l'arrêt « Denkavit ». Néanmoins, elle en a fait une application extensive. Dans cet arrêt, était mise en cause la législation fiscale des Pays-Bas relative à la taxation des dividendes distribués par une société néerlandaise à une société mère établie dans un autre État membre, lorsque la participation de celle-ci dans le capital de la société nationale est inférieure au seuil d'application de la directive 90/435. L'article 5§1 de la directive prévoyait, en effet, une exemption de retenue à la source pour les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère y détenant une participation minimale de 25 %<sup>1804</sup>. Cet arrêt s'inscrit dans le régime en vigueur formulé par la directive de 1990. Cette directive prévoit l'exonération de retenues à la source s'agissant de dividendes versés entre sociétés mères et filiales dans le cadre de l'Union sous la condition de la détention d'un seuil minimal de participation. Or, la Cour en combinant les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux et celles de la directive 90/435 a pu considérer, en l'espèce, qu'en dépit du fait que le seuil minimal de participation prévu par la directive ne soit pas atteint, une législation fiscale nationale ne peut pas prévoir « *une retenue à la source sur les dividendes distribués par une société établie dans cet État membre à une société bénéficiaire établie dans un autre État membre, tout en exonérant de cette retenue les dividendes versés à une société bénéficiaire qui est assujettie, dans le premier État membre, à l'impôt sur les sociétés ou dispose, dans ce même État membre, d'un établissement stable auquel appartiennent les parts détenus dans la société distributrice* »<sup>1805</sup>. L'État membre ne saurait invoquer l'existence d'un crédit d'impôt intégral.

1318. Cet arrêt est fondamental dans la mesure où il illustre une extension du champ d'application de la directive « sociétés-mères filiales » adoptée à l'unanimité par les États au sein du Conseil.

1319. Cette directive limite, en effet, son application aux sociétés détentrices d'un seuil de participation minimal. À ce titre, la Cour de justice reconnaît que « *dans l'affaire au principal, la situation ne relève pas du champ d'application de ladite directive* »<sup>1806</sup>. Néanmoins, elle fait abstraction, en l'espèce, de cette condition d'application de la directive en considérant qu'en dépit de l'absence effective du taux de participation minimum, les dispositions générales du traité relatives à la libre circulation des capitaux s'opposent à l'imposition discriminatoire des retenues à la source entre sociétés résidentes et non-résidentes effectuée dans un cadre intracommunautaire. Aussi, la Cour condamne-t-elle l'imposition de la retenue à la source prévue dans la législation fiscale néerlandaise en se fondant sur l'atteinte à la libre circulation des capitaux.

1320. La Cour ne se contente pas d'élargir le champ d'application de la directive. Elle va également fortement entraver les possibilités offertes par la directive aux États membres qui visent à préserver l'exercice de leur compétence fiscale. La directive prévoit, en effet, à son article 7 qu'elle « *n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes* ». Néanmoins, malgré l'affirmation expresse de cette liberté offerte aux États dans le cas d'une inapplicabilité de la directive comme en l'espèce, en raison d'un seuil de

---

<sup>1804</sup>La révision de la directive mère-filiale en 2003 (Conseil de l'Union européenne, directive n°2003/123/CE du 22 décembre 2003 modifiant la directive n°90/435/CEE du 23 juillet 1990 visant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents) a conduit à un abaissement du taux de participation minimal en le faisant passer de 25 % à 15 % depuis le 1er janvier 2007 et à 10 % depuis le 1er janvier 2009.

<sup>1805</sup>CJ, idem, point 61.

<sup>1806</sup>CJ, idem, point 20.

participation non atteint, la Cour a jugé que « *ce seul fait ne leur permet pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité CE* »<sup>1807</sup>. En cela, elle reste parfaitement cohérente et conforme à sa jurisprudence fiscale antérieure relative à l'imposition directe des entreprises<sup>1808</sup>. Elle avait, déjà préalablement considéré que les États sont autorisés, pour les participations ne relevant pas de cette directive, à déterminer si, et dans quelle mesure, l'imposition en chaîne et la double imposition économique des bénéficiaires distribués doivent être évitées et d'introduire, à cet effet, unilatéralement ou au moyen de conventions fiscales des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer cette imposition en chaîne et cette double imposition économique. Toutefois, ce seul fait ne leur permet pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité<sup>1809</sup>. Elle a confirmé ce principe dans des arrêts rendus, dans le même domaine, en 2009<sup>1810</sup>, 2010,<sup>1811</sup> et plus récemment en octobre 2011<sup>1812</sup>.

1321. Il s'agit ainsi d'une application stricte de la hiérarchie des normes européennes introduisant une primauté des traités à l'égard des actes dérivés. Cependant, la fiscalité directe des entreprises relevant, en principe, de la compétence exclusive des États se trouve atteinte dès lors que cette directive fiscale a fait l'objet d'une adoption à l'unanimité des États. Ce seul élément n'est pas en mesure de contrarier la primauté des libertés fondamentales de circulation telles qu'interprétées par le juge de l'Union qui leur a clairement attribué une portée fiscale.

1322. Ainsi, les arrêts « Test Claimants », « Denkavit International », « Amurta » et par la suite « Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy »<sup>1813</sup> nous démontrent qu'en dépit d'un champ d'application restreint de la directive 90/435, celui-ci ne doit pas être appréhendé comme offrant la possibilité aux États membres de prévoir des mécanismes de retenue à la source visant à imposer les distributions de bénéficiaires entre sociétés mères et filiales d'États membres différents. Différents cas ont été présentés à la Cour qu'ils ne soient pas soumis à la directive en vertu de l'absence de mise en vigueur de celle-ci (Denkavit international) ; que la directive soit inapplicable du fait d'un seuil minimal de participation non atteint (Amurta) ; ou bien encore en présence d'une forme juridique de société non prévue par la directive (Aberdeen Property). Dans tous ces cas de figure, la Cour a systématiquement jugé que ces seuls éléments ne permettaient pas aux États de mettre en œuvre des mesures fiscales contraires aux libertés de circulation du traité. La Cour de justice fait ainsi prédominer les libertés fondamentales du traité sur les directives. Cette démarche est conforme à la hiérarchie des normes européennes selon laquelle le droit primaire domine le droit dérivé. Néanmoins, l'exercice de la compétence fiscale des États se trouve doublement atteint. D'une part, ces arrêts témoignent d'une consécration, par la Cour, de la portée fiscale des libertés de circulation ainsi que du principe de non-discrimination ou entrave dans cette matière. Cette consécration est d'autant plus surprenante qu'elle n'a pas été expressément prévue par le traité. L'attribution d'une portée fiscale à ces dispositions générales du Traité est une création purement prétorienne à laquelle les États n'ont pas expressément consenti. De surcroît, cette portée fiscale prétorienne va dominer les directives d'« harmonisation » fiscale expressément

---

<sup>1807</sup> CJ, 1<sup>ère</sup> ch., 8 novembre 2007, aff. C-379/05, Amurta SGPS c/ Inspecteur van de Belastingdienst/ Amsterdam, Rec.2007, I, p. 9569, point 24.

<sup>1808</sup> V. notamment arrêts Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation du 12 décembre 2006, C-374/04, Rec. p. 11673, point 54 ; CJ, 14 décembre 2006, « Denkavit », précité ; CJ, 4 octobre 2001 Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Rec. p. 6797.

<sup>1809</sup> CJ, 12 décembre 2006, aff. C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2006, I, p. 11673, point 54.

<sup>1810</sup> CJ, 19 novembre 2009, aff. C-540/07, Commission/Italie, Rec., I, p. 10983, point 31.

<sup>1811</sup> CJ, 3 juin 2010, aff. C-487/08, Commission/Espagne, non encore publié au recueil, point 40.

<sup>1812</sup> CJ 20 octobre 2011, aff. C-284/09, Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne, non encore publié au recueil, point 48.

<sup>1813</sup> CJ, 18 juin 2009, aff. C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, Rec. 2009, I, p. 5145.

adoptées par les États. D'autre part, cette extension prétorienne des dispositions générales du Traité et des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises, démontrent la mise en œuvre d'une véritable intégration fiscale négative dans le sens d'imposée aux États membres.

1323. Nous allons également aborder le cas particulier du régime de déductibilité des intérêts d'emprunts en vue de la souscription de titres de participation.

1324. La Cour a pu formuler des critiques à l'égard de ce régime. Cette question a été soulevée dans l'affaire « Bosal »<sup>1814</sup> du 18 septembre 2003. La question préjudicielle posée était de savoir si, la combinaison des articles 52 TCE (devenu art. 59 TFUE) et 58 TCE (devenu art. 65 TFUE)<sup>1815</sup> ou toute autre règle du droit de l'Union s'oppose-t-elle à ce qu'un État membre accorde à une société mère soumise à l'impôt dans cet État membre une déduction de frais liés à une participation qu'elle possède dans une filiale que si celle-ci réalise des bénéfices soumis à l'impôt dans l'État membre d'établissement de la société mère ?<sup>1816</sup> Dans cet arrêt, la Cour critique le régime fiscal néerlandais, comprenant une disposition, prévoyant la limitation de la déduction des intérêts payés sur des emprunts souscrits pour l'achat de participations d'une société mère établie aux Pays-Bas dans le capital d'une filiale établie dans un autre État membre. Cette limitation est soumise à la condition que de tels frais servent indirectement à la réalisation de bénéfices imposables dans l'État membre d'établissement de la société mère. La Cour relève, à juste titre, que ce régime est conforme à la directive fiscale 90/435, dont l'article 4 §2, permet aux États membres de refuser la déduction des frais de participation des sociétés mères dans le capital de leurs filiales<sup>1817</sup>. Toutefois, celle-ci a interprété cette directive, à la lumière de l'article 52 du traité relatif à la liberté d'établissement, en considérant que cette disposition du traité « *s'oppose à une disposition nationale qui, lors de la détermination de l'impôt sur les bénéfices d'une société mère établie dans un autre État membre, subordonne la déductibilité des frais liés à la participation de celle-ci dans le capital d'une filiale établie dans un autre État membre à la condition que de tels frais servent indirectement à la réalisation de bénéfices imposables dans l'État membre d'établissement de la société mère* »<sup>1818</sup>. Elle critique ainsi ouvertement une disposition présente dans une directive telle qu'adoptée à l'unanimité par les États membres. Selon nous, la Cour est parfaitement fondée à censurer cette disposition du régime fiscal néerlandais, dans la mesure où la conséquence de celle-ci est la non-déductibilité des frais de financement pour l'achat d'actions de sociétés établies dans d'autres États membres. Ce régime crée ainsi une discrimination en termes de possibilité de déduction entre les titres de sociétés établies aux Pays-Bas et ceux de sociétés étrangères.

1325. L'évolution jurisprudentielle de la Cour de justice s'agissant de la fiscalité des dividendes

---

<sup>1814</sup>CJ, 18 septembre 2003, aff. C-168/01, Bosal Holding BV c/ Staatssecretaris van Financien, Rec. 2003, I, p. 9409. La même logique a été adoptée par la Cour dans son arrêt du 23 février 2006, aff. C-471/04, Keller Holding, Rec. I, p.2107 dans lequel elle a considéré qu'« *une limitation de la déductibilité des dépenses de financement dans le chef d'une société mère en tant que corollaire de la non-imposition des dividendes qui affecte uniquement les dividendes provenant de l'étranger ne reflète pas une différence de situation des sociétés mères selon que la filiale indirecte détenue par ces dernières a son siège en Allemagne ou dans un autre Etat membre* », point 37. Cette jurisprudence a également été confirmée par l'arrêt CJ, 29 mars 2007, aff. C-347/04, Rewe, Rec. I, p. 2647.

<sup>1815</sup> Pour rappel, ces dispositions renvoient respectivement à la liberté d'établissement à la libre circulation des capitaux.

<sup>1816</sup>Point 11 1).

<sup>1817</sup>Point 25.

<sup>1818</sup>Point 43.

dénote d'une volonté de suppression généralisée des mécanismes de retenue à la source<sup>1819</sup>. En ce sens, elle a posé le principe général selon lequel « *lorsqu'un État membre connaît un système de prévention ou d'atténuation de l'imposition en chaîne ou de la double imposition économique dans le cas de dividendes versés à des résidents par des sociétés résidentes, il doit accorder un traitement équivalent aux dividendes versés à des résidents par des sociétés non résidentes* »<sup>1820</sup>. La jurisprudence de la Cour, en matière de fiscalité des dividendes, a également permis de préciser le champ d'application de la liberté d'établissement. Il est désormais, de jurisprudence constante, que les dispositions nationales visant la détention par un ressortissant d'un État membre dans le capital d'une société établie dans un autre État membre, d'une participation lui permettant « *d'exercer une influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités* » entrent dans le champ d'application matériel de la liberté d'établissement<sup>1821</sup>.

1326. En revanche, des dispositions nationales, qui s'appliquent à des 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<sup>1822</sup>.

1327. Cette avancée intégrative de la fiscalité des dividendes par la Cour de justice, a pu être freinée par un arrêt récent « *Truck center* »<sup>1823</sup> du 22 décembre 2008, dans lequel, la Cour de justice a validé la perception d'une retenue à la source sur les intérêts versés entre des sociétés d'un même groupe. En l'espèce était visée la législation fiscale belge s'agissant de la taxation des intérêts versés par une société résidente à une société non résidente. Une disposition législative prévoyait que ces intérêts devaient faire l'objet d'une retenue à la source contrairement aux intérêts versés à une société résidente qui en sont exonérés. La Cour a, en effet, jugé que les articles 43 et 48 CE « *doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation fiscale d'un État membre qui prévoit une retenue à la source de l'impôt sur les intérêts versés par une société résidente de cet État à une société bénéficiaire résidente d'un autre État membre, tout en exonérant de cette retenue les intérêts versés à une société bénéficiaire résidente du premier État membre dont les revenus sont imposés dans ce dernier État membre au titre de l'impôt sur les sociétés* ». La Cour a été

---

<sup>1819</sup>V. DE FEYDEAU H., « Vers la fin de la retenue à la source sur les dividendes intracommunautaires », Droit fiscal, n° 51, 20 décembre 2007, pp. 8-12 ; v. également MEIER E. et TORLET R., « Le fabuleux destin des retenues à la source... », Droit fiscal, n° 26, 25 juin 2009, pp. 8-14 ; v. également GUTMANN D., « Eléments d'actualité de la fiscalité des groupes de sociétés », Droit fiscal, n° hors-série, avril 2008, pp. 112-117.

<sup>1820</sup>V. en ce sens, arrêts CJ, 15 juillet 2004, aff. C-315/02, Lenz, Rec. I, p. 7063, points 27 à 49 ; CJ, 7 septembre 2004, aff. C-319/02, Manninen, Rec. I, p. 7477, points 29 à 55 ; CJ, 12 décembre 2006, aff. C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec. 2006, I, p. 11673.

<sup>1821</sup> En ce sens, v. arrêts CJ, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, Rec. I, p. 7995, point 31 ; CJ, 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rec. I, p. 2107, point 27 ; CJ, 6 décembre 2007, aff. C-298-05, Columbus Container Services, Rec. I, p. 1045, point 29 ; CJ, 4<sup>e</sup> ch., 22 décembre 2008, aff. C-282/07, Etat belge-SPF Finances c/ Truck Center SA, Rec. 2008, I, p. 10767, point 25 ; CJ, « Test Claimants in the FII Group Litigation », précité, point 37 ; et CJ, 21 octobre 2010, Idryma Typou, C-81/09, non encore publié au Recueil, point 47 ; Ordonnance de la Cour (cinquième chambre) du 22 novembre 2010, aff. C-199/10, Secilpar - Sociedade Unipessoal SL contre Fazenda Pública, non encore publié au recueil, point 25.

<sup>1822</sup> V. en ce sens, arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 38 ; CJ, 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, points 40 et 45 à 52 ; CJ, aff. jointes C-436/08 et C-437/08, 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) et Österreichische Salinen AG (C-437/08) contre Finanzamt Linz, non encore publié au recueil, point 35.

<sup>1823</sup> CJ, 4<sup>e</sup> ch., 22 décembre 2008, aff. C-282/07, Etat belge-SPF Finances c/ Truck Center SA, Rec. 2008, I, p. 10767. La question préjudicielle posée en l'espèce visait la législation fiscale belge et était de savoir « *est-ce que les articles 73 B et 73 D du traité s'opposent à une réglementation d'un Etat membre prévoyant une retenue à la source de l'impôt sur les intérêts versés par une société résidente de cet Etat à une société bénéficiaire résidente d'un autre Etat membre, tout en exonérant de cette retenue les intérêts versés à une société bénéficiaire résidente du premier Etat membre* », point 21. V. MOSBRUCKER A.-L., « Modalités d'imposition des intérêts », Europe, Février 2009, Comm. n° 74, p. 26.

jusqu'à considérer que les situations en cause n'étaient pas objectivement comparables. C'est d'ailleurs ce qui lui a permis d'aboutir à une telle conclusion. Cet arrêt fait office d'exception par la « tolérance » de la Cour à l'égard du traitement fiscal discriminatoire appliqué aux intérêts versés par une société résidente de l'État visé à l'égard d'une société bénéficiaire résidente d'un autre État membre.

1328. Cependant, la Cour en revient à sa conception traditionnelle, dans un arrêt du 18 juin 2009 « Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy »<sup>1824</sup> dans lequel elle reprend sa jurisprudence antérieure. Dans cette affaire, la Cour a jugé que les dispositions afférentes à la liberté d'établissement « s'opposent à la législation d'un État membre qui exonère de la retenue à la source les dividendes distribués par une filiale résidente de cet État à une SA établie dans le même État, mais qui soumet à cette retenue à la source les dividendes similaires versés à une société mère du type société d'investissement à capital variable (SICAV) résidente d'un autre État membre qui revêt une forme juridique inconnue dans le droit du premier État et ne figurent pas sur la liste des sociétés visée à l'article 2 sous a) de la directive 90/435 telle que modifiée par la directive 2003/123 et qui est exonérée de l'IR en application de la législation de l'autre État membre ». Dans ce cas, il s'agit d'une restriction à la liberté d'établissement à raison du siège de la société. Dans cet arrêt, la Cour s'octroie, encore une fois, une certaine liberté s'agissant du champ d'application de la directive 90/435, en l'étendant aux SICAV, alors même que cette forme de société n'est pas prévue par la directive.

1329. L'intégration fiscale négative, mise en œuvre par la Cour de justice, est effective en matière d'imposition des dividendes distribués par les sociétés établies dans les États membres de l'Union. Le périmètre d'intégration des groupes de sociétés ainsi que la question de la compensation transfrontalière des pertes n'ont pas été exonérés de cette volonté insidieuse de la Cour de justice, de procéder à un rapprochement effectif des législations fiscales nationales à défaut d'actes législatifs adoptés au Conseil.

## **II/L'intégration effective de différents aspects fondamentaux de la fiscalité des groupes de sociétés**

1330. La fiscalité des groupes de sociétés fait l'objet d'une intégration fiscale effective mise en œuvre par la Cour de justice grâce au fondement juridique que constitue la liberté d'établissement. L'étude de l'intégration d'une filiale étrangère et du traitement fiscal des pertes transfrontalières (A) va précéder celle du cas spécifique de l'intégration fiscale d'une sous-filiale française contrôlée par une filiale étrangère (B).

### **A) L'hypothèse de l'intégration d'une filiale étrangère et du traitement fiscal des pertes transfrontalières**

1331. Le premier arrêt marquant s'agissant de la prise en compte des pertes transfrontalières est celui rendu par la Cour de justice, en Grande chambre, le 13 décembre 2005 « Marks et Spencer »<sup>1825</sup>. Cet arrêt, rendu sur le fondement de la liberté d'établissement, a été très

---

<sup>1824</sup>CJ, 1ère ch., 18 juin 2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, Rec. 2009, p. 0000. Pour la doctrine, v. GRAU R. et GENOT E., « Application discriminatoire d'une retenue à la source sur les dividendes versés à une SICAV », Droit fiscal, 2009, Comm. 445, pp. 62-64 ; v. également ZAPF H. et DU PASQUIER J., « De l'intérêt pour le fiscaliste de maîtriser les libertés de circulation au milieu du dédale du droit communautaire », LPA, n° 239, 2009, pp. 6-8.

<sup>1825</sup>CJ, grande chambre, 13 décembre 2005, aff. C-446/03, Marks et Spencer plc. c/ David Halsey (Her Majesty's

largement commenté<sup>1826</sup>. Il était très attendu. Il portait, en effet, sur la possibilité de déduction des pertes réalisées par des filiales européennes. Cette question est fondamentale et se pose depuis les origines de la création de la Communauté européenne. De nombreuses tentatives ont été formulées par la Commission. Celle-ci a présenté une proposition de directive en 1975, puis deux propositions davantage centrées sur la compensation des pertes en 1984 et 1985. Ces propositions ont ensuite été retirées. Elle a réitéré ses efforts avec sa communication du 19 décembre 2006 dont l'objet est spécifiquement « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières »<sup>1827</sup>. Toutes ces tentatives ont échoué. Aucune n'a donné lieu à l'adoption d'une directive par le Conseil sur cette question.

1332. Nombreux ont ainsi été ceux à espérer que cette affaire puisse, à terme, bouleverser quelque peu les régimes de groupes prévus dans les États membres en les contraignant à la prise en compte des pertes de filiales non résidentes au sein de sociétés résidentes dans leur État. Cela signifie que la doctrine est parfaitement consciente des obstacles inhérents à la mise en œuvre d'une intégration fiscale positive au moyen de l'adoption de directives. Par conséquent, elle fonde désormais ses espérances sur l'intégration fiscale négative telle que réalisée par la Cour de justice. La doctrine soutient, de ce fait, une démarche axée sur un rapprochement prétorien des dispositifs fiscaux nationaux plutôt que sur une méthode strictement juridique axée sur l'adoption d'actes législatifs bloquée par le principe de l'unanimité. La question de la compensation transfrontalière des pertes des filiales non

---

Inspector of Taxes), Rec. 2005, I, p. 10837. Avant cet arrêt, la Cour avait déjà été confrontée à cette question de manière un peu différente s'agissant de la législation fiscale belge mise en cause dans l'arrêt CJ, 14 décembre 2000, 6<sup>e</sup> ch., aff. C-141/99, *Algemene Maatschappij voor Investeren in Dienstverlening NV (AMID) c/ Belgische Staat*, Rec. 2000, I, p. 11619. En effet, dans cette affaire, le problème portait non pas sur le transfert d'une perte d'une succursale étrangère dans le revenu imposable de la société mère résidente en Belgique mais bien l'inverse. Ainsi, la discrimination était visible dans la mesure où la déductibilité des pertes subies par une société résidente était permise dans le cas où elle détenait des succursales dans l'Etat belge mais elle était refusée dans le cas où les succursales étaient situées dans un autre Etat membre. En effet, la question préjudicielle posée à la Cour était celle de savoir si « (l)'article 52 du traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté européenne fait-il obstacle à la législation d'un Etat membre aux termes de laquelle, pour les avis d'imposition à l'impôt des sociétés, la perte professionnelle subie dans cet Etat membre par une société de cet Etat membre au cours d'une période imposable antérieure ne peut être déduite du bénéfice de cette société afférent à une période imposable ultérieure que dans la mesure où cette perte professionnelle ne peut pas être imputée sur le bénéfice afférent à cette période imposable antérieure d'un établissement stable que cette société a dans un autre Etat et que cela a pour effet que la perte professionnelle ainsi imputée ne peut pas être déduite, ni dans cet Etat membre ni dans l'autre Etat membre, du revenu imposable de cette société pour l'avis d'imposition à l'impôt des sociétés, alors que, si l'établissement stable se trouvait dans le même Etat membre que la société, lesdites pertes professionnelles pourraient bel et bien être déduites du revenu imposable de cette société ? ». La Cour a condamné l'administration fiscale belge qui a refusé le report de pertes d'exploitation internes du siège principal en Belgique d'un exercice à un autre sur le fondement que ces pertes avaient déjà été compensées au cours de l'exercice ultérieur. Sur le fondement de la discrimination, elle a ainsi considéré que le traitement fiscal distinct consistant à admettre la compensation des pertes et bénéfices dans le cas où une entreprise détient une succursale dans le même Etat à savoir la Belgique et à refuser cette compensation dans le cas où l'entreprise crée une succursale dans un autre Etat membre est contraire à la liberté d'établissement.

<sup>1826</sup>A titre d'exemples pour la doctrine française, v. GUTMANN D., « La fiscalité française des groupes de sociétés à l'épreuve du droit communautaire-Réflexions sur l'affaire « Marks et Spencer » pendante devant la CJCE », *Droit fiscal*, n° 14, 2004, pp. 683-685 ; ZAPF H., DU PASQUIER J., « L'arrêt Marks et Spencer : une victoire à la Pyrrhus? », *LPA*, n° 78, 19 avril 2006, pp. 5-9 ; MAUBLANC J.-P., « La compensation transfrontalière des pertes d'un groupe de sociétés devant la Cour de justice », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2006, pp. 417-421 ; CAVALLINI J., « Les libertés de circulation : marchandises, capitaux, prestation de services et établissement (juillet 2005-juin 2006) », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2006, pp. 626-628 ; DAVID C., « Droit communautaire et déductions des déficits étrangers », *Revue des sociétés*, 2000, pp. 869-880 ; FERNANDEZ-MAUBLANC L.-V., « Accroissement des restrictions nationales valablement apportées à la déduction transfrontalière des pertes et liberté d'établissement », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2009, pp. 136-139.

<sup>1827</sup>V. COMMISSION EUROPEENNE, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », COM (2006) 824 final du 19 déc. 2006, 12 pages.

résidentes au sein de sociétés résidentes en constitue l'illustre démonstration.

1333. Le professeur Gutmann ayant anticipé le rendu de la décision par la Cour formulait déjà l'enjeu de cette affaire en ces termes : « (l'enjeu économique de la question soumise à la CJCE est en effet considérable : s'il était décidé que l'ensemble des règles nationales existant dans l'Union européenne en matière de fiscalité des groupes devaient être étendues à des situations internationales, la situation budgétaire des États membres serait sans doute substantiellement affectée par la possibilité d'une circulation généralisée des pertes à travers les frontières »<sup>1828</sup>. Même si cette affirmation est parfaitement opportune d'un point de vue strictement national, la jurisprudence de la Cour de justice rendue exclusivement sous l'angle du droit de l'Union nous a appris que « la réduction des 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 »<sup>1829</sup>. Contrairement aux États, dont les législations fiscales sont édictées avec pour principal but d'engendrer des recettes fiscales visant à alimenter leurs budgets, la Cour, conformément à son statut d'institution européenne ayant en charge l'interprétation et l'assurance d'une effectivité des dispositions juridiques, ne tend qu'à préserver les libres circulations fondamentales au sein du marché intérieur. De surcroît, l'un des principaux obstacles à cette libre circulation, en particulier à la liberté d'établissement des entreprises, se trouve être les difficultés inhérentes à la compensation transfrontalière de pertes s'agissant des filiales établies dans d'autres États membres<sup>1830</sup>. C'est toute la mesure de la question de droit posée à la Cour.

1334. La question préjudicielle posée à la Cour dans cette affaire était, effectivement d'une importance fondamentale eu égard aux régimes fiscaux nationaux des groupes de sociétés. Elle peut être formulée très simplement. Il s'agissait, en l'espèce, de savoir si les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement s'opposaient à la législation fiscale britannique excluant la possibilité pour une société mère résidente dans cet État de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par l'une de ses filiales établie sur le territoire d'un autre État membre, et ce, alors que cette possibilité était accordée s'agissant des pertes subies par une filiale résidente<sup>1831</sup>. En l'espèce, il s'agissait typiquement d'une restriction à la liberté d'établissement émise par l'État d'origine de la société. Ce type de restriction qualifiée d'entrave fiscale non discriminatoire a déjà fait l'objet d'une interdiction de principe notamment dans l'arrêt « ICI »<sup>1832</sup>.

1335. Conformément à sa méthodologie, le juge de Luxembourg a relevé, en premier lieu, l'existence d'une restriction à la liberté d'établissement au travers du constat d'une différence

---

<sup>1828</sup>GUTMANN D., « La fiscalité française des groupes de sociétés à l'épreuve du droit communautaire-Réflexions sur l'affaire « Marks et Spencer » pendante devant la CJCE », Droit fiscal, n° 14, 2004, p. 683.

<sup>1829</sup>V. notamment, CJ, 7 septembre 2004, aff. C-319/02, Manninen, Rec. I, p. 7477, point 49. Ce point a été repris dans l'arrêt « Marks et Spencer », point 44. Pour une liste exhaustive et actualisée des arrêts de la Cour évoquant cette justification, renvoi Deuxième Partie, Titre premier, Chapitre premier « La déclinaison fiscale des libertés de circulation par la Cour de justice » in Section II, spéc. II/ B) « Une appréciation jurisprudentielle restrictive des justifications étatiques ».

<sup>1830</sup>V. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social (2006) 824 final, 19 déc. 2006, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières ». La Commission avait, dès 1984, formulé une proposition de directive sur le régime fiscal du report des pertes de sociétés. Celle-ci n'a pas abouti. Elle a repris cette question vingt ans plus tard dans cette communication. Elle y fait le constat selon lequel les divergences existantes entre les législations fiscales nationales cumulées à l'absence de dispositions européennes sur ce point, font obstacle à la possibilité pour une société d'imputer sur ses bénéfices les pertes de ses succursales ou filiales établies dans d'autres États membres. La Cour de justice avait abouti au même constat dans son arrêt « Marks et Spencer », précité.

<sup>1831</sup>Point 26 de l'arrêt.

<sup>1832</sup>V. CJ, « ICI », précité, point 21.

de traitement fiscal entre les filiales résidentes et non résidentes<sup>1833</sup> qui, en deuxième lieu, doit être justifiée au regard d'un objectif légitime compatible avec le traité et relevant de raisons impérieuses d'intérêt général<sup>1834</sup>. Cette restriction était justifiée, en l'espèce, par une justification étatique nouvelle qui est celle de la « *nécessaire sauvegarde d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition* » entre États membres, ainsi que par le risque d'une double imputation des pertes et d'une évasion fiscale. Néanmoins, la Cour a sanctionné ces mesures restrictives dans la mesure où elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis<sup>1835</sup>. Le non-respect de la condition de proportionnalité a suffi à condamner ce régime.

1336. Cet arrêt est intéressant dans la mesure où la Cour ne se contente pas d'accepter le principe de l'exclusion du bénéfice, du dégrèvement s'agissant de filiales non résidentes. Elle va, en effet, formuler des conditions à cette acceptation. La Cour, après avoir énoncé que l'exclusion de la déduction des pertes subies par une filiale d'une société mère résidente établie dans un autre État membre, ne contrevenait pas aux dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement, formule deux conditions à l'acceptation de cette exclusion. D'une part, cette exclusion n'est possible que si la filiale non résidente n'a pas épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son État de résidence au titre de l'exercice fiscal concerné par la demande de dégrèvement ainsi que des exercices fiscaux antérieurs. D'autre part, il est nécessaire qu'il existe des possibilités pour que ces pertes puissent être prises en compte dans son État de résidence au titre des exercices futurs soit par elle-même, soit par un tiers, notamment en cas de cession de la filiale à celui-ci<sup>1836</sup>. Ces deux conditions sont cumulatives.

1337. Un des aspects les plus surprenants de cet arrêt réside dans la liberté prise par la Cour non pas uniquement d'évoquer la possible restriction de ce régime à l'égard de la liberté d'établissement. En cela, elle ne fait qu'interpréter les traités et en retirer les finalités en découlant. Cette liberté est démontrée surtout dans la formulation de conditions, par cette dernière, en vue de la détermination de la conformité au droit de l'Union, d'un régime national de fiscalité des groupes de sociétés s'agissant, en particulier, de la question de la remontée des pertes. Bien évidemment, ces conditions formulées par la Cour sont susceptibles de critiques, notamment en raison de leur difficulté à être mise en œuvre, s'agissant principalement de la difficulté inhérente à la preuve de l'impossibilité pour la filiale de l'utilisation des pertes dans l'État membre dans lequel elle est établie<sup>1837</sup>. D'autres critiques, d'un tout autre type, sont susceptibles d'être formulées s'agissant de la validation de principe, en l'espèce, du régime des groupes britanniques<sup>1838</sup>. Cependant, du point de vue du principe de la mise en œuvre d'une intégration fiscale imposée par la Cour de justice, le constat reste identique. En procédant ainsi, il est autorisé de penser que la Cour dicte aux législateurs nationaux, la conduite à tenir. En agissant ainsi, elle compromet très fortement le principe de territorialité tel qu'il est mis en œuvre dans les législations nationales et, qui empêche les États d'avoir la « main mise » sur les filiales non résidentes, dans la mesure où l'exercice de

---

<sup>1833</sup>CJ, « Marks et Spencer », précité, point 34.

<sup>1834</sup>CJ, idem, point 51.

<sup>1835</sup>CJ, idem, point 55.

<sup>1836</sup>Ces conditions sont énoncées au point 59 de l'arrêt.

<sup>1837</sup>En ce sens, v. WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation ? », RJF, 2/08, p. 95.

<sup>1838</sup>En ce sens, v. notamment ZAPF H., DU PASQUIER J., « L'arrêt Marks et Spencer : une victoire à la Pyrrhus ? », LPA, n° 78, 19 avril 2006, p. 5 relevant que « (c)ette décision est décevante au regard des attentes des différents opérateurs économiques, puisqu'elle valide le régime britannique dans son principe, tout en le condamnant sur quelques points spécifiques » ou encore que « (c)et arrêt peu clair et très contestable montre que la CJCE n'a pas osé réitérer les grandes avancées en matière de liberté d'établissement qu'elle avait réalisées dans les années 1990. Il s'agit même d'une régression par rapport à sa jurisprudence », p. 9.

leur compétence fiscale est limité du point de vue de la territorialité.

1338. En approfondissant ce raisonnement, il est possible de nous référer à l'une des conditions de l'existence de la « souveraineté fiscale » : celle de l'exclusivité d'application territoriale. Or, cette exclusivité est bien compromise, dans la mesure où les États sont subordonnés à la volonté de la Cour qui a, pour ambition, de faire que les pertes subies à l'étranger puissent être prises en compte dans l'État du siège de la société tête de groupe. D'une certaine manière, l'État ne détient plus la compétence exclusive de déterminer les règles de territorialité de sa législation fiscale puisque quand il le fait, comme c'est le cas s'agissant de la limitation de la compensation transfrontalière des pertes, il est soumis à certaines conditions, et sanctionné le cas échéant. Cette situation peut être interprétée, comme l'illustration d'une souveraineté fiscale devenue, en réalité, simple compétence dans le cadre de l'Union, qui tend à subir l'intégration fiscale d'origine prétorienne imposée aux États par la Cour de Luxembourg.
1339. De surcroît, nous ne pouvons pas rapprocher cette situation du régime du bénéfice mondial, tel qu'il existe dans la législation française à l'article 209 quinquies du CGI, dès lors que celui-ci est conditionné par l'obtention d'un agrément de l'administration ainsi qu'à un taux de participation d'un minimum de 50 % de la société mère française dans le capital de ses filiales françaises et étrangères. De plus, ce régime ainsi que celui du bénéfice consolidé cessent de s'appliquer pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 6 septembre 2011<sup>1839</sup>. *A contrario*, la mise en œuvre d'une intégration fiscale négative prétorienne de la question de la compensation transfrontalière des pertes n'est absolument pas conditionnée par une acceptation expresse des États membres. C'est principalement cet élément qui nous mène à l'affirmation d'une « souveraineté fiscale » atteinte notamment au regard du critère de l'exclusivité d'application territoriale.
1340. Nous pouvons nous référer à l'une des justifications émise par le gouvernement britannique soutenu par d'autres États membres de la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres »<sup>1840</sup>. Cette justification a émergé, pour la première fois, dans cet arrêt. Toutefois, elle n'a pas suffi à faire accepter à la cour l'effectivité d'une différenciation de traitement fiscal entre filiale résidente et non-résidente. Derrière cette justification se dissimule, en effet, la crainte des États de perdre une partie de leurs recettes fiscales, qui n'est pas suffisante pour justifier l'existence de restrictions fiscales à la libre circulation. Il est tout à fait probant de relever que « (1) *a règle reste donc que si la Cour reconnaît aux États la liberté quant au choix de taxer ou non un revenu ou un capital ainsi que de déterminer le taux et l'assiette d'une imposition, ils ne peuvent dans l'exercice de cette souveraineté, et sous réserve de justification, créer des discriminations ou des entraves dans l'exercice des libertés de circulation garanties par le Traité. De manière plus précise, la Cour de justice a considéré dans la très grande majorité des cas qui lui étaient soumis, que les résidents et les non-résidents étaient dans des situations comparables, qu'ils ne pouvaient dès lors être traités différemment et que toute restriction à des opérations transnationales, qui n'existait pas à l'égard de situations purement nationales, était en principe contraire au Traité* »<sup>1841</sup>. Le

---

<sup>1839</sup> L'article 209 quinquies a été modifié par l'article 3 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

<sup>1840</sup> Point 43 de l'arrêt envisageant les éléments de justification invoqués par le Royaume-Uni et les États membres ayant présenté des observations et selon lesquels « *les bénéficiaires et les pertes seraient, en matière fiscale, les deux faces d'une même médaille, qui devraient être traitées de façon asymétrique dans le cadre d'un même système fiscal, afin de sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les différents États membres intéressés (...)* ». Pour une liste exhaustive et actualisée des arrêts de la Cour évoquant cette justification, renvoi Deuxième Partie, Titre premier, Chapitre premier « La déclinaison fiscale des libertés de circulation par la Cour de justice » in Section II, spéc. II/ B) « Une appréciation jurisprudentielle restrictive des justifications étatiques ».

<sup>1841</sup> WATHELET M., « Souveraineté fiscale des États membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation ? », RJF, 2/08, p. 90.

paradoxe est, en effet, manifeste entre la liberté des États de taxer ou non un revenu ou un capital, de déterminer le taux et l'assiette de l'imposition et la prohibition des discriminations et entraves aux libertés de circulation consécutives à l'exercice de leurs compétences dans ce domaine.

1341. Au-delà de cet aspect, c'est tout le régime de l'intégration fiscale qui est remis en cause. Or, il s'agit d'un aspect fondateur de la fiscalité nationale des groupes de sociétés. Néanmoins, ce régime peut être parfaitement critiqué d'un double point de vue.

1342. D'une part, l'activité transfrontalière des groupes implique, de fait, sa soumission à l'ordre juridique de l'Union puisqu'elle s'exerce sur le marché intérieur. D'autre part, l'impossibilité de la déduction des pertes subies par une filiale établie dans un autre État membre que la société tête de groupe, entrave très fortement leur liberté d'établissement en donnant lieu à ce que la fiscalité telle qu'elle est conçue, d'un point de vue national, les empêche de s'établir là où elle le souhaite. Ceci est en nette contradiction avec l'objet de la liberté d'établissement qui s'applique aux activités économiques non salariées. Le champ d'application *rationae personae* de cette liberté est visé par l'alinéa 1 de l'article 49 TFUE (ex. art. 43 TCE) qui prévoit expressément l'interdiction des restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. Le champ d'application *rationae materiae* est précisé par l'alinéa 2 de cette disposition qui prévoit que la liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

1343. Or, cette liberté constitue l'une des règles d'or du bon fonctionnement du marché intérieur. L'objectif est d'éliminer toute discrimination et entrave fiscale entre résidents et non-résidents et pour cela « (...) *la Cour va très loin en imposant qu'un contribuable puisse déduire des montants qui ne constituent pas ses dépenses propres, mais des pertes d'un contribuable qui relève de la juridiction fiscale d'un autre État membre et tout cela parce que l'État membre d'établissement de la société mère le permet entre contribuables résidents* »<sup>1842</sup>.

1344. Le raisonnement de la Cour donne lieu à la remise en cause du principe de territorialité fiscale, ce qui corrélativement, entraîne une limitation de l'exercice de la compétence fiscale des États membres. L'ambition de la Cour nous paraît être d'aboutir à ce que le principe fondateur d'égalité de traitement dicte l'ensemble des législations fiscales nationales s'appliquant aux activités transfrontalières des entreprises. Certains, ont soulevé la question de savoir « *si la souveraineté fiscale des États membres est limitée et peut-être même de plus en plus, n'est-ce pas logique dans un marché de plus en plus intégré ?* » poursuivant en affirmant que « *(p)eut-être voit-on même apparaître un nouveau principe qui veut qu'en cas de différence de traitement entre des situations nationales et des situations transfrontalières, un contribuable doit pouvoir bénéficier où qu'il soit, une fois et rien qu'une fois, d'un avantage fiscal qui lui est refusé parce qu'il a des activités, des filiales ou des succursales ailleurs, parce qu'il est non résident ou parce que ses revenus viennent d'un autre État membre* »<sup>1843</sup>.

Ce principe de la prohibition de différence de traitement fiscal comme restreignant les libertés de circulation domine effectivement l'ensemble des législations fiscales nationales. Cependant, il n'apparaît pas que nous pouvons nous en offusquer. Ce principe est prévu dans les traités, que ce soit comme disposition générale prohibant toute discrimination à raison de

---

<sup>1842</sup>WATHELET M., « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation ? », RJF, 2/08, p. 93.

<sup>1843</sup>WATHELET M., idem, p. 94.

la nationalité, ou sous le terme de « restrictions » s'agissant de certaines des libertés de circulation. Ce simple élément nous amène à considérer que ce principe n'est pas nouveau, et que juridiquement, sa présence dans les traités justifie son application à tout domaine de compétences étatiques susceptible d'avoir un impact sur le bon fonctionnement du marché intérieur intégré. La compétence fiscale n'en est pas exonérée. Cela, même si, la Cour apparaît souvent comme ayant une conception parfois extensive du principe de non-discrimination allant jusqu'à la sanction des entraves fiscales non discriminatoires<sup>1844</sup>.

1345. Néanmoins, il apparaît que cette vision ne peut être formulée que dans le cas où l'appréhension des situations fiscales mises en cause se fait sous l'angle du droit national. Les mêmes situations appréhendées sous l'angle de l'Union ne permettent pas d'y percevoir une conception extensive de la notion de différence de traitement, dans la mesure où, si le marché repose sur le plein exercice de toutes les libertés de circulation, le moindre obstacle à cet exercice par les non-résidents, si minime soit-il, apparaît nécessairement comme un obstacle au bon fonctionnement du marché intérieur. Aussi, pouvons-nous considérer, que la seule véritable distinction entre la conception extensive ou non de la différence de traitement fiscal réside dans l'angle sous lequel nous nous situons. De ce fait, l'erreur commise par les États, qui donnera lieu à une censure par la Cour, est d'édicter leurs dispositifs fiscaux, en fonction de considérations strictement nationales. De surcroît, leurs justifications sont, pour la plupart, axées sur les intérêts nationaux. Or, dès qu'il s'agit de situations transfrontalières, celles-ci sont soumises au droit de l'Union, de fait, à un autre ordre juridique. Cet ordre juridique est notamment régi par un plein exercice des libertés de circulation. Nous nous retrouvons en quelque sorte face à la confrontation de deux ordres juridiques indépendants, qui doivent coexister. Lorsque leur coexistence devient difficile, le juge de Luxembourg fait prédominer les dispositions du traité, de manière tout à fait conforme à la primauté du droit communautaire. En conséquence, même si la compétence fiscale n'a pas fait l'objet d'un transfert à l'Union européenne, il est autorisé de penser que lors de sa confrontation avec le droit de l'Union dont les principes régissent l'activité transfrontalière, celle-ci doit se s'adapter ou se « soumettre ».

1346. En l'état actuel, cette confrontation est inévitable dans la mesure où les intérêts nationaux pris individuellement s'opposent à l'intérêt européen. Par ailleurs, la coordination fiscale est moindre au regard du consensus presque inexistant au vu de la rareté des directives en matière de fiscalité directe des entreprises, et de l'impact minimal du Code de bonne conduite. Le juge de Luxembourg, en sa qualité de gardien des traités, doit assurer le respect du droit de l'Union et des principes régissant le bon fonctionnement du marché intérieur. Les États qui n'auront pas fait évoluer leurs législations fiscales nationales en ce sens se trouvent forcément désarmés. Cette démonstration fait dire à nombre d'auteurs que la jurisprudence de la Cour porte atteinte à ce que beaucoup nomment encore « la souveraineté fiscale ». Cependant, ne pouvons-nous pas considérer que la « souveraineté fiscale » appréhendée d'un point de vue strictement national est devenue en réalité une compétence fiscale vue sous l'angle européen ? Toujours, en ce sens, plutôt que de traiter des atteintes par la Cour à « la souveraineté fiscale », ne pourrions-nous pas considérer que ce sont les États membres, au travers de leurs législations fiscales, qu'elles soient déterminées de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, qui portent atteinte à l'ordre juridique de l'Union en portant atteinte aux règles qui le fondent et qui dominent le droit interne ? Une fois de plus, la différence fondamentale réside dans la vision que nous adoptons s'agissant de l'appréhension des dispositifs fiscaux mis en cause.

---

<sup>1844</sup> Pour un développement, renvoi Deuxième Partie, Titre premier, Chapitre premier, spéc. Section I, II/, B/ « L'extension du principe général d'égalité de traitement fiscal ».

1347. L'appréhension des dispositifs fiscaux nationaux, sous l'angle du droit de l'Union, et principalement des libertés de circulation conduit, le plus souvent, à leur modification en vue de leur adaptation à des situations encore nouvelles pour les États membres que sont notamment les situations transfrontalières s'exerçant sur le marché intérieur. L'arrêt « Marks et Spencer » a donné lieu à la modification de la législation fiscale britannique mise en cause. Cela, dans la mesure où, le régime fiscal des groupes dans cet État dénommé « *group relief* » ne permettait de transférer à une autre société du groupe, les pertes subies par une filiale, qu'à condition que celle-ci réside en Grande-Bretagne. La législation fiscale britannique a été modifiée afin de prendre en considération les exigences du droit de l'Union rappelées par la Cour de justice dans son arrêt qu'est notamment le principe de non-discrimination ou entrave fiscale entre filiale résidente et non-résidente. Désormais, la législation fiscale britannique admet la possibilité d'imputer les pertes subies par des filiales établies dans un autre État de l'Union européenne, à condition que soit rapportée la preuve que ces pertes ne peuvent pas faire l'objet d'une double imputation en étant déduite de nouveau dans l'État d'établissement de la filiale.
1348. La Commission semble considérer que cette avancée n'est pas suffisante. De ce fait, celle-ci a introduit, très récemment, un recours en manquement contre le Royaume-Uni devant la Cour de justice en considérant qu'il n'aurait pas appliqué les principes de l'arrêt « Marks et Spencer » de façon satisfaisante dans sa nouvelle législation fiscale. Le principal argument de la Commission repose sur la portée trop restrictive des conditions d'imputation<sup>1845</sup>.
1349. Qu'en est-il des incidences de cette affaire s'agissant du régime français de l'intégration fiscale ? Nous allons raisonner par analogie au regard des principes formulés par cet arrêt.
1350. Le régime fiscal français des groupes de sociétés connaît deux versants. Le régime de principe qui est celui de l'intégration fiscale prévue aux articles 223 A à 223 Q du Code général des impôts. Ce régime est très limité dans la mesure où il nécessite une participation de la société tête de groupe d'au moins 95 % dans les filiales ou sous-filiales qui doivent être nécessairement soumises à l'impôt sur les sociétés, de fait, françaises. Néanmoins, il comporte un avantage indéniable en ce sens qu'il s'applique sur simple option après accord des filiales et sous-filiales intégrées.
1351. Cela contrairement au régime du bénéfice consolidé et du bénéfice mondial prévu à l'article 209 quinquies du Code général des impôts qui recèle un champ d'application très limité. Ces régimes sont subordonnés à l'octroi d'un agrément du ministre de l'Économie et des Finances. Ils permettent aux sociétés françaises agréées de déterminer leurs bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés en retenant soit l'ensemble de leurs bénéfices français et les bénéfices de leurs établissements stables à l'étranger, soit le bénéfice mondial, ou cet ensemble augmenté de la part leur revenant dans les bénéfices de leurs filiales moins à 50 % au moins en principe, françaises et étrangères, soit le bénéfice consolidé. Ces régimes peuvent se combiner avec le régime de l'intégration fiscale. La contrainte, nous l'avons compris, réside dans la nécessité de l'obtention d'un agrément en vue du bénéfice de ce régime. Cette disposition n'a pas fait l'objet de modifications alors même qu'il demeure contraignant au regard de la possibilité des sociétés résidentes disposant de filiales dans un autre État membre de pouvoir bénéficier pleinement de la liberté d'établissement. Et ce, même si ces régimes offrent la possibilité d'imputer les déficits subis à l'étranger par les succursales et les filiales. Ce régime va dans le sens de la jurisprudence de la Cour<sup>1846</sup> dans la mesure où il ne créait pas

---

<sup>1845</sup>V. Le communiqué de presse de la Commission européenne, CE, IP/09/146 du 18 octobre 2009.

<sup>1846</sup> Toujours dans le sens de la jurisprudence de la Cour, nous pouvons faire référence à l'article 22 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 qui a créé un article 209 C dont le D) 1<sup>er</sup> al. prévoit que les petites ou moyennes entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun qui disposent de succursales ou qui détiennent directement et de manière continue au moins 95 % du capital de

de différence de traitement fiscal entre succursales et filiales à raison du lieu de résidence, mais il s'exerce de façon très restrictive dès lors qu'il ne vise, en réalité, que les très grands groupes de sociétés.

1352. Ce propos est-il encore pertinent après la modification de cette disposition par l'article 3 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011<sup>1847</sup> ? Cette modification législative a conduit au fait que les régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé cessent de s'appliquer pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 6 septembre 2011. Ce régime, qui était conforme à la jurisprudence de la Cour, malgré son caractère très restrictif, vient d'être abrogé. Cela risque de conduire, à de probables sanctions de la part de la Cour de justice.

1353. De surcroît, le régime de l'intégration fiscale soulève également des problèmes. Il comporte des avantages indéniables. Nous pouvons en retenir deux principaux que sont : la soumission du résultat global à l'impôt sur les sociétés obtenu en additionnant les résultats des sociétés du groupe ; et la neutralisation des opérations internes au groupe. Ce régime comporte néanmoins un inconvénient majeur au regard du droit de l'Union dès lors qu'il n'est applicable qu'aux sociétés mères et filiales soumises en France, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun sur la totalité des résultats de leurs exploitations françaises. Les établissements stables de sociétés étrangères, soumis en France à l'impôt sur les sociétés, peuvent parfaitement revêtir le statut de tête de groupe. Ils peuvent également être intégrés en tant que filiales selon l'article 223 A du CGI. Toutefois, ce dispositif ne répond pas aux exigences des groupes dont les sociétés sont établies sur plus d'un État membre et qui souhaitent compenser leurs pertes de manière transfrontalière.

1354. En dépit de son apparente simplicité, la combinaison de ce régime avec le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 209 du CGI risque fortement de contrevenir à la jurisprudence de la Cour de justice. Le problème se pose, en effet, des conditions requises en vue de sa mise en œuvre. Au-delà de la très forte participation au capital que ce régime nécessite, il est limité aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés français. Seules ces dernières pourront faire l'objet d'une intégration. En effet, le régime français de l'intégration fiscale ne permet pas à une société tête de groupe française d'intégrer directement une filiale étrangère et d'imputer ses pertes subies à l'étranger dans ses propres résultats. Le principe de territorialité limite la prise en compte des résultats à l'impôt français aux seuls « *bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France* ». Selon nous, ce frein à la compensation transfrontalière des pertes inhérent au régime de l'intégration lié au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés entrave la liberté d'établissement tout en créant une différenciation de traitement fiscal entre filiales françaises et filiales de sociétés françaises à l'étranger. En considérant que cette atteinte à la liberté d'établissement n'est pas proportionnelle aux objectifs recherchés, les conditions sont ainsi remplies pour que ce régime ne soit pas conforme au droit de l'Union et risque à terme d'être condamné. Le lien est évident avec l'arrêt « Marks et Spencer » qui mettait en cause le régime britannique du « *group relief* » considéré comme ne répondant pas à la condition de proportionnalité et qui, en réponse à cet arrêt, a fait l'objet de modifications dans le sens d'une mise en conformité avec le droit de l'Union. Celui-ci autorise désormais l'imputation des pertes subies par les

---

filiales, établies et soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat de l'Union européenne ou dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale peuvent déduire de leur résultat imposable de l'exercice les déficits de ces succursales et filiales subis au cours du même exercice dans l'Etat où elles sont imposées.

<sup>1847</sup> L'article 209 quinquies prévoit désormais que « (l)es sociétés françaises agréées à cet effet par le ministre de l'économie et des finances peuvent retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices réalisés au titre des exercices clos avant le 6 septembre 2011 ».

filiales établies dans un autre État membre, ce qui n'est pas encore le cas du régime d'intégration fiscale français. Dans sa communication de décembre 2006 relative à cette question, la Commission avait relevé que parmi les dix-neuf États membres avec un système national, quatre seulement appliquent un système qui étend la prise en compte des pertes à des situations transfrontalières. La remise en cause potentielle du dispositif français constitue une belle démonstration de la mise en œuvre patente d'une intégration fiscale imposée par la Cour de justice aux États membres.

1355. Cette mise en œuvre du démembrement des différents régimes fiscaux nationaux afférents aux groupes de sociétés est démontrée par les suites jurisprudentielles de l'arrêt de principe « Marks et Spencer » qu'il convient d'analyser.

1356. L'arrêt « Rewe Zentralfinanz » du 29 mars 2007<sup>1848</sup> visait la législation fiscale allemande, limitant à certains cas, la déductibilité dans le résultat imposable d'une société mère établie en Allemagne, des pertes liées aux amortissements partiels sur la valeur de participations détenues dans des filiales établies dans d'autres États membres. La question préjudicielle posée à la Cour était de savoir si la combinaison des articles 52 (...), 67 à 73 ainsi que 73 B et suivants du traité devait être interprétée comme s'opposant à une réglementation qui limite la déduction fiscale immédiate de pertes résultant de l'amortissement sur la valeur des participations dans des filiales situées dans d'autres pays de la Communauté lorsque ces filiales exercent des activités passives au sens de la disposition nationale et/ou lorsqu'elles n'exercent des activités actives au sens de la disposition nationale que par l'intermédiaire de sous-filiales propres, alors que les amortissements sur la valeur des participations dans des filiales situées à l'intérieur du pays sont possibles sans ces restrictions<sup>1849</sup>.

1357. En dépit de la personnalité morale des filiales établies dans d'autres États membres qui en font des entités fiscalement autonomes dans leur État de résidence, la Cour a relevé l'existence d'une inégalité de traitement non pas du point de vue des filiales résidentes ou non résidentes, mais, du point de vue des sociétés mères résidentes en Allemagne, qui sont soumises à un traitement fiscal différent alors même que leur situation est comparable. Cette inégalité s'exerce selon le critère de l'État de résidence de leurs filiales<sup>1850</sup>. Cette approche est intéressante. Une fois de plus, la Cour remet en cause le principe de territorialité qui induit l'impossibilité pour l'État allemand d'imposer des filiales étrangères. Elle considère cet élément comme insuffisant à justifier une restriction à la déductibilité des pertes réalisées par des filiales étrangères de sociétés mères allemandes<sup>1851</sup>. Dans cette affaire, la Cour a conformément à l'arrêt « Marks et Spencer », fait une analyse regroupée des trois éléments de justification. Dans l'arrêt « Marks et Spencer »<sup>1852</sup>, la Cour a admis la justification de la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition » uniquement en liaison avec deux autres justifications que sont : le risque de double emploi des pertes et le risque d'évasion fiscale. Elle reprend ce raisonnement dans cet arrêt<sup>1853</sup>.

1358. Ces justifications font l'objet d'un rejet justifié, nous semble-t-il, par la spécificité du problème soulevé en l'espèce. Dans ce cas, il ne s'agissait pas, comme dans l'affaire « Marks et Spencer », d'accorder la déductibilité de pertes subies par des filiales étrangères dans le résultat imposable de la société mère. Le problème portait spécifiquement sur la déduction de l'amortissement portant sur la valeur partielle des participations de la société mère dans ses filiales non résidentes. Par conséquent, les pertes envisagées sont celles liées à la dépréciation

---

<sup>1848</sup>CJ, 2e ch., 29 mars 2007, aff. C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG c/ Finanzamt Köln-Mitte, Rec. 2007, I, p. 2647.

<sup>1849</sup>CJ, idem, point 19.

<sup>1850</sup>CJ, idem, point 33.

<sup>1851</sup>CJ, idem, points 39-40.

<sup>1852</sup>CJ, idem, points 43 et 51.

<sup>1853</sup>CJ, idem, point 41.

de la valeur des participations de la société mère dans ses filiales étrangères et non pas aux pertes qui auraient été subies par les filiales et qui seraient transférées à la société mère. De ce fait, les pertes liées à la dépréciation ne sont prises en compte qu'au niveau de la société mère. C'est cet élément qui se dégage comme justification de la reconnaissance d'une inégalité de traitement telle que formulée par la Cour du point de vue d'une comparaison entre les sociétés mères résidentes, et non plus du point de vue des filiales résidentes et non résidentes. En cela, le rejet des justifications formulées par le gouvernement allemand tel que le risque de montages purement artificiels ou encore celui de l'évasion fiscale est parfaitement justifié en l'espèce.

1359. Dans l'arrêt « Oy AA »<sup>1854</sup>, était en cause, cette fois-ci, la législation finlandaise relative aux transferts financiers intragroupes. La question préjudicielle posée à la Cour était de savoir si, les articles 43 et 56 CE, compte tenu de l'article 58CE et de la directive 90/435/CEE, doivent être interprétés comme s'opposant au dispositif fiscal finlandais, qui subordonne la déductibilité des transferts financiers intragroupe à la condition que l'auteur et le bénéficiaire du transfert soient des sociétés nationales<sup>1855</sup>. La Cour a considéré que deux des trois justifications ayant été admises dans l'arrêt « Marks et Spencer » étaient présentes en l'espèce. Il s'agit de la nécessité de sauvegarder la répartition du pouvoir d'imposition entre États et celle de prévenir l'évasion fiscale<sup>1856</sup>. Selon nous, cet arrêt est l'occasion pour la Cour, d'annoncer implicitement son intention de considérer que les trois justifications ayant été admises dans l'arrêt « Marks et Spencer », ayant conduit à la recevabilité de la restriction fiscale à la liberté d'établissement, ne nécessitent pas d'être présentes de manière cumulative. Toutefois, la Cour dans cet arrêt relève que « *les objectifs de sauvegarde de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et de prévention de l'évasion fiscale sont liés* »<sup>1857</sup>, ce qui laisse présumer du caractère cumulatif de ces deux motifs. Il reste surprenant que la Cour ait admis la proportionnalité de la restriction fiscale inhérente au régime de groupe finlandais visant à limiter la déductibilité des transferts financiers intragroupes effectués par une filiale résidente au seul cas où la société mère bénéficiaire du transfert ait son siège en Finlande. Cet arrêt dénote d'un certain recul voire d'une régression, car il est indéniable qu'il existe une discrimination fiscale à raison du siège entre les sociétés bénéficiaires résidentes et non résidentes. Néanmoins, il s'agit d'un cas spécifique qui est celui des transferts financiers. Ce seul élément n'est pas suffisant pour considérer que la Cour souhaite préserver les compétences fiscales nationales et limiter le bénéfice du régime fiscal de l'intégration aux seuls groupes strictement nationaux.

1360. Dans l'arrêt « Lidl Belgium »<sup>1858</sup>, c'est le régime fiscal des groupes allemand qui est mis en cause. Comme ce fut le cas s'agissant du régime du « *group relief* » britannique visant les

---

<sup>1854</sup>CJ, Gde ch., 18 juillet 2007, aff. C-231/05, Oy AA, Rec. 2007, I, p. 6373. Pour la doctrine, v. notamment BERGERES M.-C., « L'impossibilité pour une filiale résidente de déduire de ses revenus imposables un transfert financier vers sa société mère étrangère est-elle compatible avec le droit communautaire ? », Droit fiscal, 2008, Comm. 1092, pp. 32-36. ; v. également PERROTIN F., « Intégration fiscale et liberté d'établissement », LPA, n° 200, 2008, pp. 3-5.

<sup>1855</sup> Point 16 de l'arrêt.

<sup>1856</sup> CJ, idem, point 60.

<sup>1857</sup> CJ, idem, point 62. Cette liaison des deux motifs avait déjà été évoquée dans les arrêts « Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas », points 55 et 56 ainsi que « Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation », points 74 et 75.

<sup>1858</sup> CJ, 15 mai 2008, aff. C-414/06, Lidl Belgium GmbH and Co. KG c/ Finanzamt Heilbronn, Rec. 2008, I, p.3601. Pour la doctrine, v. PERROTIN F., « Actualité communautaire : la compensation transfrontalière des pertes fiscales », LPA, n° 211, 2008, pp. 3-5 ; v. également FERNANDEZ-MAUBLANC L.V., « Accroissement des restrictions nationales valablement apportées à la déduction transfrontalière des pertes et liberté d'établissement », Revue du marché commun et de l'Union européenne, 2009, pp. 136-139.

filiales étrangères, la législation fiscale allemande refuse l'imputation des pertes des établissements stables détenus à l'étranger sur le résultat de la société mère résidant en Allemagne. Cet arrêt est intéressant d'un double point de vue. D'une part, il permet la transposition de la jurisprudence « Marks et Spencer » aux établissements stables. D'autre part, il précise les justifications ayant été admises par la Cour dans l'affaire « Marks et Spencer ». La question préjudicielle posée dans cet arrêt était de savoir si le dispositif allemand refusant l'imputation des pertes des établissements stables détenus à l'étranger sur les résultats de la société mère résidant en Allemagne était compatible avec les articles 43 CE et 56 CE<sup>1859</sup>. L'établissement stable, au même titre que la filiale, relève du champ d'application de l'article 43 TCE (art. 49 TFUE) relatif à la liberté d'établissement. Le droit à l'établissement pour ces structures qui ne disposent pas de la personnalité morale doit être non-discriminatoire, et ce, au même titre que pour les filiales. Dans cet arrêt, la Cour a relevé l'existence d'une inégalité de traitement entre les établissements stables établis en Allemagne et ceux établis à l'étranger<sup>1860</sup>. Cela, dans la mesure où, seules les pertes générées par les premiers sont susceptibles d'être imputées dans les résultats de la société principale.

1361. Dans l'affaire « Marks et Spencer », la Cour a, en effet, formulé trois éléments de justifications à l'acceptation de mesures restrictives. Dans cet arrêt, et au même titre que dans l'affaire « Marks et Spencer », la Cour a considéré que ce régime était susceptible d'être justifié au regard de la préservation d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres<sup>1861</sup>. Le juge y a également accepté la justification du risque d'un double emploi des pertes. Toutefois, ce qui nous paraît essentiel dans l'arrêt « lidl Belgium » c'est la question que va formuler le juge de Luxembourg à savoir si « *les éléments de justification énoncés aux points 44 à 50 de l'arrêt Marks et Spencer, qui comprennent également la nécessité de prévenir le risque d'évasion fiscale, doivent être entendus comme revêtant un caractère cumulatif ou si l'existence d'un seul de ces éléments est suffisant afin que le régime fiscal en cause au principal puisse, en principe, être considéré comme justifié* »<sup>1862</sup>. La Cour répond à cette question en deux temps. En premier lieu, elle rappelle que les trois éléments de justifications de l'arrêt « Marks et Spencer » poursuivaient des « *objectifs légitimes compatibles avec le traité et constituaient ainsi des raisons impérieuses d'intérêt général* »<sup>1863</sup>. En deuxième lieu, elle précise que compte tenu de la diversité des situations dans lesquelles un État peut invoquer de telles raisons « *il ne saurait être exigé que l'ensemble des éléments de justifications (...) de l'arrêt Marks et Spencer, soi(t) présent pour qu'une telle réglementation fiscale nationale restreignant la liberté d'établissement prévue à l'article 43 puisse, en principe être justifiée* »<sup>1864</sup>.

1362. Elle va ainsi confirmer ce qu'elle avait déclaré en substance dans l'arrêt « Oy AA » à savoir qu'il n'est pas nécessaire que les trois justifications admises par la Cour aux restrictions fiscales à la liberté d'établissement soient cumulativement réunies<sup>1865</sup>.

---

<sup>1859</sup> Point 13 de l'arrêt.

<sup>1860</sup> CJ, idem, points 23 à 25.

<sup>1861</sup> CJ, idem, point 33.

<sup>1862</sup> CJ, idem, point 38.

<sup>1863</sup> CJ, idem, point 39.

<sup>1864</sup> CJ, idem, point 40.

<sup>1865</sup> En effet, dans son arrêt CJ, gde chambre, 18 juillet 2007, aff. C-231/05, Oy AA, Rec. 2007, I, p.6373, la Cour avait déjà implicitement admis le caractère non-cumulatif des trois justifications qui avaient été retenues dans l'arrêt « Marks et Spencer » (point 51), en n'en retenant que deux, en l'espèce, que sont la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et celle de prévenir l'évasion fiscale. Cependant, l'absence de caractère cumulatif des trois justifications n'était pas encore certain dans la mesure où, en l'espèce, le risque de double emploi des pertes qui constitue la troisième justification n'était pas pertinent dans le cas d'espèce. En effet, comme l'a très justement relevé la Cour « (s)'agissant du risque de double emploi des pertes, il suffit de relever que le régime des transferts financiers intragroupe finlandais ne

1363. À première vue, l'admission d'un tel critère formulé par la Cour aboutissant à l'absence de caractère cumulatif des justifications apportées par les États membres pourrait laisser penser que celle-ci ait décidé de laisser une plus grande marge de manœuvre aux États, et de ce fait, d'une certaine manière, de ralentir le processus d'intégration de la fiscalité directe des entreprises dans lequel elle s'est engagée en préservant plus largement leurs compétences fiscales. Cependant, cette interprétation du raisonnement de la Cour nous paraît faussée. L'admission d'un plus grand nombre de justifications étatiques aux restrictions fiscales à la liberté d'établissement doublée du caractère alternatif de celles-ci ne rend absolument pas compte d'une plus grande liberté laissée aux États dans l'édiction de leurs régimes fiscaux et en particulier s'agissant, dans les cas d'espèce de leurs régimes d'intégration fiscale.

1364. Nous pouvons relever, en ce sens, le fait que la Cour se montre toujours aussi exigeante dans son appréciation des justifications formulées par les États. Ainsi, l'admission d'un plus grand nombre de justifications ne va pas de pair avec un « assouplissement » par la Cour lors de l'appréciation de celles-ci<sup>1866</sup>. Un élément permet de rapporter la preuve d'une telle affirmation. Il s'agit des modalités de son appréciation quant au caractère proportionné de telles restrictions. Dans les arrêts que nous venons d'évoquer, la Cour procède systématiquement à l'étude du caractère proportionnel des restrictions fiscales pourtant considérées par celle-ci comme étant justifiées. Toutefois, l'admission de ces justifications aboutit très souvent à leur condamnation par la Cour au motif que ces restrictions ne répondent pas à la condition de proportionnalité nécessitant que ces restrictions n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis. Or, dans l'arrêt « Marks et Spencer »<sup>1867</sup>, dans lequel le juge a été jusqu'à formuler des conditions à l'admission du caractère proportionnel de ces mesures, cette seule et unique condition suffisait à ce que le juge de Luxembourg condamne le régime fiscal mis en cause. Ce qui paraissait être une plus grande ouverture du juge de l'Union aux préoccupations financières des États n'est, en réalité, que la dissimulation d'une intégration de plus en plus grande des fiscalités directes nationales venant atteindre, dans le sens d'une limitation, l'exercice des compétences fiscales étatiques.

1365. Pour nous, l'admission de la proportionnalité de telles mesures dans l'arrêt « Lidl Belgium » n'est pas suffisante pour considérer que la Cour se montre plus conciliante à l'égard de la compétence fiscale des États. En effet, en l'espèce une telle admission était parfaitement justifiée dans la mesure où la convention fiscale attribuait le pouvoir d'imposition à l'État membre où se situait l'établissement stable à savoir le Luxembourg. Or la législation fiscale luxembourgeoise offrait la possibilité à l'établissement stable d'imputer ses pertes dans son État de résidence à savoir le Luxembourg lors d'exercices futurs<sup>1868</sup>. Elle répond, en cela, aux conditions qui avaient été formulées par la Cour dans l'arrêt « Marks et Spencer ». Cet élément conduit naturellement à admettre une exclusion de la compensation transfrontalière des pertes comme prévu par la législation fiscale allemande.

1366. Au-delà de l'admission d'un tel régime, il est possible de voir dans cet arrêt que dès lors

---

*concerne pas la déductibilité des pertes* », point 57. Pour autant, les deux premières justifications ont suffi à la Cour pour considérer que le régime mis en cause poursuivait des objectifs légitimes compatibles avec le traité et relevait de « raisons impérieuses d'intérêt général », v. points 53 à 55 et points 58-59.

<sup>1866</sup>En ce sens, v. notamment DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Droit fiscal*, 19 mars 2009, n° 12-13, pp. 10-16.

<sup>1867</sup>CJ, *idem*, points 53 à 55.

<sup>1868</sup>CJ, *idem*, point 49 précisant qu'« (e)n ce qui concerne l'affaire au principal, il convient de constater que la réglementation fiscale luxembourgeoise prévoit la possibilité de faire valoir, aux fins du calcul de l'assiette imposable, des pertes d'un assujetti lors d'exercices fiscaux futurs ».

qu'un consensus est possible entre deux États membres et que celui-ci répond aux principes formulés par la Cour et se fait dans le respect des libertés de circulation, la Cour laisse le soin aux États de décider de leurs régimes d'imposition. Hélas, ces cas se font très rares, et le plus souvent, ce qui ressort de l'étude des régimes fiscaux nationaux qu'ils soient décidés de manière unilatérale ou conventionnelle, c'est bien une volonté de préservation des recettes fiscales nationales bien plus que celle des libertés de circulation.

1367. La question a d'ailleurs été posée dans le récent, mais néanmoins célèbre arrêt de la Cour de justice « Papillon »<sup>1869</sup> du cas spécifique d'une sous-filiale contrôlée par une filiale étrangère dans lequel était mis en cause le régime français de l'intégration fiscale.

## **B) Le cas de l'intégration fiscale d'une sous-filiale française contrôlée par une filiale étrangère**

1368. La Cour administrative d'appel de Paris, dans son arrêt du 24 juin 2005<sup>1870</sup>, juge qu'il n'est pas possible d'intégrer une sous-filiale française dépendant d'une filiale étrangère dans la mesure où il est nécessaire d'assurer la cohérence de l'intégration fiscale. Il s'agit d'une application classique du principe de territorialité tel qu'il est prévu à l'article 209 du CGI. À la suite de cet arrêt, le Conseil d'État a saisi la Cour de justice sur la question préjudicielle de savoir si une telle restriction était ou non contraire à la liberté d'établissement et si elle pouvait se justifier par la nécessité de maintenir la cohérence du régime français de l'intégration fiscale<sup>1871</sup>. En l'espèce, l'administration fiscale avait considéré que le régime français de l'intégration fiscale n'ouvrait pas la possibilité d'intégrer des sociétés détenues indirectement par l'intermédiaire d'une société résidente des Pays-Bas dans la mesure où cette

---

<sup>1869</sup>CJ, 27 novembre 2008, aff. C-418/07, « Société Papillon c/ Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique », Rec. 2008, I, p. 8947. Pour commentaire, v. notamment DIBOUT P., « Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement -A propos de CJCE, 27 novembre 2008, C-418/07, Sté Papillon », Droit fiscal, n° 52, 25 décembre 2008, pp. 8-12 ; PERROTIN F., « Intégration fiscale et liberté d'établissement », LPA, n° 200, 6 octobre 2008, pp. 3-5 et « Actualité communautaire : la compensation transfrontalière des pertes fiscales » n° 211, 2008, pp. 3-5 ; RUTSCHMANN Y., DIBOUT P., DE LA ROCQUE L., « Arrêt Sté Papillon : quelles incidences pratiques ? », Droit fiscal, n° 16, 16 avril 2009, pp. 7-14 ; MAITROT DE LA MOTTE A., « Régime des groupes (affaire Papillon) : l'atteinte à la liberté d'établissement est justifiée mais disproportionnée », Droit fiscal 2008, Act. 353, pp. 3-5.

<sup>1870</sup>CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., B, 24 juin 2005, n°04PA01300 et n°04PA02195, Société Papillon, Jurisdata n° 2005-280906 ; Droit fiscal 2005, n° 42, comm. 697, note LE CAMUS G. et KOSMAN C.

<sup>1871</sup>CE 10 juillet 2007, Droit fiscal 2007, n° 42, comm. 916, note Pierre JL ; RJF 11/07, n° 1223. La question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat était celle de savoir si, d'une part, « (d)ans la mesure où l'avantage résultant du régime de l' « intégration fiscale » produit ses effets dans l'imposition de la société mère du groupe, qui peut compenser les profits et les pertes réalisés par l'ensemble des sociétés du groupe intégré et bénéficié de la neutralisation fiscale des opérations internes à ce groupe, l'impossibilité, résultant du régime défini par les articles 223 A et suivants du CGI, d'inclure dans le périmètre d'un groupe fiscal intégré une sous-filiale de la société mère, dès lors qu'elle se trouve détenue par l'intermédiaire d'une filiale, qui étant établie dans un autre Etat membre (...) et n'exerçant pas d'activité en France, n'est pas soumise à l'impôt français sur les sociétés et ne peut donc elle-même appartenir au groupe, constitue-t-elle une restriction à la liberté d'établissement en raison de la conséquence fiscale du choix de la société mère de détenir une sous-filiale par l'intermédiaire d'une filiale française ou plutôt par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre Etat membre ? », point 13 1) de l'arrêt. Et d'autre part, si « (d)ans l'affirmative, une telle restriction peut-elle être justifiée soit par la nécessité de maintenir la cohérence du système de « l'intégration fiscale », notamment les mécanismes de neutralisation fiscale des opérations internes au groupe, eu égard aux conséquences d'un système qui consisterait à regarder la filiale établie dans un autre Etat membre comme appartenant au groupe pour les seuls besoins de la condition de détention indirecte de la sous-filiale, tout en restant nécessairement exclue de l'application du régime de groupe puisque ne relevant pas de l'impôt français, soit par toute autre raison impérieuse d'intérêt général ? », point 13 2). Cette justification avait été accueillie pour la première fois dans deux arrêts de la Cour du 28 janvier 1992, aff. C-204/90, Hanns-Martin Bachmann c/ Etat belge, Rec.1992, I, p. 249 ; et aff. C-300/90, Commission des Communautés européennes c/ Royaume de Belgique, Rec. 1992, I, p. 305.

société n'était pas soumise à l'impôt sur les sociétés en France. La Cour administrative d'appel a rendu un jugement en faveur de l'administration fiscale qui se cantonnait alors à une interprétation littérale de la disposition législative litigieuse. Cette affaire est quelque peu différente de celles qui se sont présentées devant la Cour de justice en matière de fiscalité des groupes de sociétés. Que ce soit comme dans l'affaire susvisée « Marks et Spencer » ou bien encore dans l'arrêt « Oy AA » du 18 juillet 2007<sup>1872</sup>, il ne s'agissait pas, en l'espèce, d'admettre la déduction de pertes de filiales étrangères en France, mais bien d'autoriser une circulation de bénéfices et de pertes au sein de sociétés françaises puisque la sous-filiale visée était certes détenue par une société étrangère, mais celle-ci était bien établie en France<sup>1873</sup>. Le bénéfice de l'intégration fiscale était ainsi demandé par une société résidente française à l'égard de sous-filiales résidant également en France.

1369. De manière assez prévisible et tout à fait conforme aux dispositions du traité, la Cour ayant suivi les conclusions de l'avocat général a jugé que « *les dispositions du CGI (...) créent une différence de traitement au regard de la faculté d'opter pour le régime de l'intégration fiscale selon que la société mère détient ses participations indirectes au moyen d'une filiale établie en France ou dans un autre État membre* »<sup>1874</sup>. Cela, peu importe qu'en vertu de la mise en œuvre du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, la filiale servant d'intermédiaire établie dans un autre État membre ne soit pas soumise à l'impôt sur les sociétés en France<sup>1875</sup>. La Cour considérant comme objectivement comparable la situation d'un groupe constitué de sous-filiales françaises ou de sous-filiales françaises détenues par des filiales étrangères conclut à l'effectivité d'une inégalité de traitement fiscal « *en raison du lieu où se trouve le siège de la filiale par l'intermédiaire de laquelle la société mère résidente détient des sous-filiales résidentes* »<sup>1876</sup>. Cette situation ne pouvait que donner lieu au constat d'une discrimination fiscale entre les situations purement internes et les situations transfrontalières européennes, restreignant par là même les dispositions du traité afférentes à la liberté d'établissement<sup>1877</sup>.

1370. Contrairement à ses arrêts précédents portant sur la compensation transfrontalière des pertes, le juge de Luxembourg va se montrer moins indulgent. Il rejette les justifications ayant trait aux raisons impérieuses d'intérêt général ainsi qu'à la nécessaire préservation de la répartition de la compétence fiscale entre les États membres visant à empêcher que les pertes soient doublement prises en compte. Certes, les situations d'espèce étaient différentes puisque dans cette dernière affaire était visée une sous-filiale résidente en France. Est-ce la raison pour laquelle la Cour s'est montrée plus intransigeante ? Il ne le semble pas. Selon nous, et au même titre que les affaires précédentes, le défaut de proportionnalité de la mesure fiscale est suffisant pour établir une condamnation de la restriction fiscale à la liberté d'établissement. La Cour considère, en effet, conformément à sa jurisprudence antérieure que « *des mesures moins restrictives à la liberté d'établissement existent pour atteindre l'objectif consistant à*

---

<sup>1872</sup>CJ, Gde chambre, 18 juillet 2007, aff. C-231/05, Oy AA, Rec. 2007, I, p. 6373.

<sup>1873</sup>Cette distinction entre les affaires « Marks et Spencer » et « Oy AA » et l'affaire « Papillon » a été relevée par l'avocat général Maître Juliane Kokott dans ses conclusions présentées le 4 septembre 2008, en ces termes : « (p)ar souci de clarté, il convient de relever d'emblée que ce renvoi préjudiciel ne demande pas si la filiale néerlandaise doit elle aussi être incluse dans l'« intégration fiscale ». La société mère s'est en effet contentée de demander une intégration avec ses sous-filiales françaises. Les faits de l'espèce se distinguent ainsi de ceux qui ont notamment donné lieu aux arrêts Marks et Spencer et Oy AA. Ces derniers concernaient des questions liées à la prise en compte transfrontalière de bénéfices et de pertes réalisés par des sociétés d'un groupe établies dans différents États membres. Il s'agit en revanche ici de savoir si une société intermédiaire non-résidente peut établir le lien requis pour permettre une intégration fiscale entre une société mère résidente et des sous-filiales résidentes », point 5.

<sup>1874</sup>Point 22 de l'arrêt.

<sup>1875</sup>Points 23 à 25 de l'arrêt.

<sup>1876</sup>CJ, idem, point 31.

<sup>1877</sup>CJ, idem, point 32.

garantir la cohérence du régime fiscal »<sup>1878</sup> et que de ce fait « les dispositions du CGI en cause au principal vont au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif et ne sauraient, dès lors, être justifiées par la nécessité de garantir la cohérence du régime de l'intégration fiscale »<sup>1879</sup>.

1371. Ce constat permet, à la Cour, de juger, de manière tout à fait conforme aux principes dégagés par sa jurisprudence antérieure ainsi qu'aux dispositions du traité que « l'article 52 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la législation d'un État membre en vertu de laquelle un régime d'imposition de groupe est accordé à une société mère résidente de cet État membre qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes dudit État, mais est exclu pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre État membre »<sup>1880</sup>. Cet arrêt surprend par la clarté de la prise de position de la Cour qui n'hésite pas à remettre en cause un des principes fondateurs du régime français de l'intégration fiscale.

1372. Est-ce à dire que la sévérité est plus grande à l'égard du régime français qu'elle ne l'a été vis-à-vis du régime du « group relief » britannique ayant bénéficié d'un accord de principe ? Il ne le semble pas. Les deux situations sont assez différentes, c'est ce qui justifie une prise de position divergente. Cependant, dans les deux cas, les régimes ont fait l'objet de condamnation et nous pensons que si la question posée par l'arrêt « Marks et Spencer » s'était posée à l'égard du régime français des groupes, la solution aurait été identique et *vice versa*. Cette prise de position est permise par la volonté affirmée de la Cour de justice d'homogénéiser les dispositifs fiscaux nationaux afférents à l'activité transfrontalière des sociétés. En dépit des divergences inhérentes à ces deux affaires, un lien commun subsiste qui est celui de la remise en cause *a posteriori* par les législateurs nationaux, des régimes fiscaux litigieux tels qu'ils étaient prévus à l'origine. Le régime britannique a fait l'objet d'une mise en conformité avec les principes formulés par la Cour. Il en a été de même du régime français.

1373. S'agissant, en effet, du périmètre d'intégration, ces arrêts et, en particulier, l'arrêt « Papillon », ont eu une incidence certaine sur le régime français de l'intégration fiscale qui se trouve mis à l'épreuve de l'intégration fiscale négative européenne. La preuve en est rapportée par les modifications récentes permises par la loi de finances rectificative n° 2009-1674 pour 2009 du 30 décembre 2009 dont l'article 33 a profondément modifié l'article 223-A du Code général des impôts. Désormais, l'alinéa 6 a fait l'objet d'une extension. Le législateur, tirant les conséquences de cet arrêt de la jurisprudence fiscale de la Cour, autorise l'incorporation dans un groupe des sous-filiales françaises détenues par l'intermédiaire de sociétés étrangères ou d'établissements stables implantés au sein de l'Union européenne, ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen et dont les résultats sont soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés (art. 223 A du CGI). Ces dispositions, applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009, sont fondamentales malgré le caractère restrictif de leur champ d'application matériel. La société étrangère intermédiaire qui est exclue du groupe en raison de son non-assujettissement à l'impôt sur les sociétés doit, en effet, respecter les mêmes conditions que les sociétés membres. Néanmoins, elles peuvent être interprétées comme ouvrant désormais la possibilité au bénéfice du régime de l'intégration fiscale indirectement à des filiales établies dans un autre État de l'Union européenne en particulier dans le cas spécifique de la détention d'une sous-filiale française par une filiale étrangère. Cette modification, dénote d'une influence certaine des arrêts de la Cour de justice sur la question du périmètre d'intégration des régimes fiscaux nationaux de groupes de sociétés allant, à la fois, dans le sens d'une prise en compte des exigences européennes, mais

---

<sup>1878</sup>CJ, idem, point 61.

<sup>1879</sup>CJ, idem, point 62.

<sup>1880</sup>CJ, idem, point 63.

également d'une plus grande intégration des régimes fiscaux nationaux s'agissant de la fiscalité directe des entreprises. Les modifications du régime des groupes britanniques et français consécutives à des arrêts de la Cour de justice nous en fournissent des exemples probants.

1374. De surcroît, la remise en cause des régimes nationaux de groupe s'agissant du périmètre de l'intégration fiscale n'est pas encore complètement achevée. L'arrêt « Papillon » a été l'occasion pour la Cour d'affirmer clairement et de manière catégorique, l'incompatibilité du régime français de l'intégration fiscale eu égard à la non-prise en compte des résultats d'une sous-filiale française détenue par une filiale étrangère. La Cour impose ainsi, l'admission dans le périmètre d'un groupe fiscalement intégré, d'une société française indirectement détenue par la société tête de groupe par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre État membre de l'Union européenne. Il est autorisé de considérer que cette condamnation n'est que la première pierre apportée par la Cour à l'édifice consistant à permettre l'intégration de filiales étrangères au sein de groupes de sociétés nationaux.

1375. Cette question a été posée à la Cour de justice s'agissant du régime néerlandais de consolidation fiscale très similaire au régime français de l'intégration fiscale. La question préjudicielle qui a été posée à la Cour le 21 juillet 2008, est celle de savoir si « (l'article 43, lu conjointement avec l'article 48 CE, doit-il être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que la réglementation nationale d'un État membre (...) en vertu de laquelle une société mère et sa filiale peuvent choisir que l'impôt soit prélevé à leur égard dans la société mère établie dans cet État membre comme s'il s'agissait d'un seul assujetti, réserve ce choix aux sociétés qui relèvent, pour l'imposition de leurs bénéfices, de la compétence fiscale de l'État membre en question »<sup>1881</sup>. La question préjudicielle posée peut être formulée en ces termes : l'exclusion du périmètre d'un groupe fiscalement intégré de filiales établies dans d'autres États membres de l'Union européenne est-elle compatible avec les dispositions du traité afférentes à la liberté d'établissement ? Les conclusions de l'avocat général Juliane Kokott présentées le 19 novembre 2009 tendent à préserver l'exercice de la compétence fiscale des États s'agissant de la délimitation du périmètre de l'intégration fiscale. Ce dernier conclut que « (ces dispositions du traité) ne f(ont) pas obstacle aux dispositions d'un État membre qui donnent à une société nationale et à une ou plusieurs de ses filiales établies sur le territoire national la possibilité de former une entité fiscale permettant que l'impôt soit prélevé à leur égard dans la société mère comme s'il s'agissait d'un seul assujetti, mais qui n'autorisent pas l'intégration dans une entité fiscale des filiales ayant leur siège dans un autre État membre »<sup>1882</sup>.

1376. La cour de justice s'est ralliée aux conclusions de l'avocat général en jugeant, dans un arrêt rendu le 25 février 2010, que les articles 43 et 48 TCE (49 et 54 TFUE) ne s'opposent pas à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non résidente dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale d'un État membre<sup>1883</sup>. La Cour y a admis la justification de la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres. Et ce, en dépit de la reconnaissance d'une restriction fiscale à la liberté d'établissement au regard de la comparabilité objective de la situation de la société mère qui souhaite constituer une entité fiscale unique avec une filiale résidente et celle d'une société mère résidente qui souhaite constituer une entité fiscale unique avec une filiale non résidente.

---

<sup>1881</sup> Cette question préjudicielle a été introduite devant la Cour de justice le 21 juillet 2008 par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) dans une affaire n° C-337/08 opposant « X Holding BV c/ Staatssecretaris van Financiën »

<sup>1882</sup> Point 84 des conclusions de l'avocat général.

<sup>1883</sup> CJ, 2<sup>ème</sup> ch., aff. C-337/08, 25 février 2010, X Holding B.V./Staatssecretaris van Financiën, JO C 100 du 17 avril 2010, pp. 3-4.

1377. Les deux situations sont effectivement objectivement comparables dès lors que dans les deux hypothèses, les sociétés mères aspirent au bénéfice des avantages du régime de l'intégration fiscale et notamment celui de la consolidation des bénéfices et des pertes au niveau de la société mère, des sociétés intégrées dans l'entité fiscale unique ainsi que la neutralité fiscale des transactions intragroupe<sup>1884</sup>.
1378. Néanmoins, l'élément qui semble avoir prédominé dans la réflexion de la Cour réside dans le risque encouru par la possibilité offerte à la société mère de choisir librement le régime fiscal applicable aux pertes de sa filiale ainsi que le lieu de prise en compte de ces pertes<sup>1885</sup>. La cour de justice établit une différenciation très nette entre la possibilité pour un État membre, d'admettre l'imputation temporaire des pertes d'un établissement stable étranger au siège principal de l'entreprise, et le refus d'une telle admission à l'égard des filiales non résidentes dès lors que ces dernières détiennent la personnalité morale et se trouvent assujetties à l'impôt de l'État dans lequel elles résident. Ceci n'est pas vraiment le cas des établissements stables, n'ayant pas de personnalité morale autonome et qui sont soumis à la compétence fiscale de l'État d'origine<sup>1886</sup>.
1379. Toutefois, l'alinéa 1<sup>er</sup> seconde phrase de l'article 43 TCE (art. 49 TFUE) ne laisse-t-il pas la possibilité, aux opérateurs économiques, de déterminer la forme juridique la mieux appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre ? La Cour de justice, n'a-t-elle pas jugé, à de multiples reprises, que cette disposition ne devait pas faire l'objet d'un traitement fiscal différencié ? L'absence de situations objectives comparables entre filiales non résidentes et établissements stables étrangers a suffi à faire dire à la Cour de justice qu'en l'espèce, la condition de proportionnalité était respectée par le régime fiscal visé. Mais, pour combien de temps encore ?
1380. Cet arrêt est fondamental dès lors que si la réponse apportée par la Cour avait été négative, cela aurait eu une incidence certaine sur le régime français de l'intégration fiscale reposant également sur cette exclusion des filiales étrangères. Le législateur national se serait trouvé contraint d'adapter sa législation aux exigences de la Cour, ce qui aurait donné lieu à une intégration européenne un peu plus forte du régime français de l'intégration fiscale. Cela aurait pour incidence de diminuer d'autant l'exercice de la compétence fiscale de l'État.

---

<sup>1884</sup> CJ, *idem*, point 24.

<sup>1885</sup> CJ, *idem*, points 32 et 41. Dans le sens d'une acceptation, par la Cour, de la justification de la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre États membres et de la prévention de l'évasion fiscale dans un arrêt précédent celui-ci, v. CJ, 3<sup>e</sup> ch., aff. C-311/08, 21 janvier 2010, Société de Gestion Industrielle (SGI) contre État belge, Rec. 2010, I, p. 487. Il s'agissait, en l'espèce, de l'octroi d'avantages anormaux ou bénévoles par des sociétés résidentes à des sociétés établies dans d'autres États membres avec lesquelles elles entretiennent des liens d'interdépendance. La Cour a admis de telles justifications dès lors que l'État membre de la société accordant de tels avantages serait contraint de renoncer à son droit d'imposer, en tant qu'État de résidence de cette société, les revenus de celle-ci, au profit, éventuellement, de l'État membre du siège de la société bénéficiaire. Par conséquent, en prévoyant l'imposition d'un avantage anormal ou bénévole dans le chef de la société résidente ayant consenti cet avantage à une société établie dans un autre État membre, la réglementation fiscale nationale permet à l'État concerné d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire.

<sup>1886</sup> Nous retrouvons ce raisonnement dans les points 37 à 42 de l'arrêt.

## Conclusion Chapitre premier

1381. Le mécanisme du renvoi préjudiciel constitue un mécanisme doublement efficace. D'une part, il constitue une voie de droit permettant aux contribuables nationaux de revendiquer auprès de leurs juridictions l'incompatibilité d'une norme fiscale nationale avec une norme juridique européenne. D'autre part, la multiplication des renvois préjudiciels en matière de fiscalité directe des entreprises a conduit à un rapprochement effectif des dispositifs fiscaux nationaux. Aussi, il ne peut être réduit à une simple voie procédurale. Il ne s'agit ni d'un simple recours en interprétation ou en contrôle de validité ou encore une voie de droit indirecte, mais bien d'une véritable voie de droit au service des contribuables lésés.
1382. Cette voie de recours a pour objet d'assurer une interprétation et une application uniforme du droit de l'Union au sein des États membres. En matière fiscale, elle participe ainsi à l'intégration fiscale européenne négative en provoquant une intégration effective des fiscalités directes nationales imposée à l'ensemble des États membres. Le renvoi préjudiciel permet ainsi, indirectement, de pallier l'insuffisance de l'intégration fiscale positive, et plus particulièrement de l'absence d'harmonisation législative dans ce domaine. En effet, nombre de dispositions générales du Traité revêt une portée fiscale. L'application de ces dispositions générales interprétées par le juge de l'Union à la lumière des dispositifs fiscaux nationaux, et mises en œuvre par les juges nationaux est parfaitement en mesure de participer d'une « harmonisation fiscale prétorienne » au lieu et place de l'adoption d'actes législatifs par le Conseil à l'unanimité.
1383. En dépit de certaines réticences formulées par le Conseil d'État, ce mécanisme se révèle être d'une grande efficacité aux fins d'homogénéiser la mise en œuvre du droit de l'Union au sein des ordres juridiques nationaux. La Cour de justice détient, seule, la prérogative d'interpréter les dispositions du droit primaire et dérivé. Ce mécanisme renvoie ainsi à la question de l'autonomie et de l'indépendance des juridictions nationales. Il témoigne des interactions existantes entre les différents ordres juridiques. La fiscalité directe des entreprises est directement visée dès lors qu'il s'agit d'un domaine où la jurisprudence de la Cour de justice a pu largement se développer grâce à la multiplication des renvois préjudiciels.
1384. Le Conseil d'État en a fait une application équivoque. Il a pu être perçu comme instrumentalisant le renvoi. Globalement, ce dernier est passé d'une revendication abusive de la théorie de l'« acte clair » lui permettant d'éviter le renvoi préjudiciel à une utilisation abusive de ce mécanisme.
1385. Cette attitude équivoque du Conseil d'État s'explique par les effets intégrationnistes du renvoi. Une totale adhésion au renvoi préjudiciel risquerait de provoquer une perte d'indépendance et d'autonomie du Conseil d'État.
1386. Analysée d'un point de vue interne, cette attitude se justifie par une volonté du conseil de préserver la séparation des pouvoirs et les compétences étatiques, en particulier, celle de lever l'impôt. Le renvoi préjudiciel est, en effet, en mesure de conduire à la censure de la norme fiscale nationale. Le Conseil d'État voit ainsi son rôle de protecteur de la loi fiscale évoluer en censeur des manquements du pouvoir législatif dans ce domaine.
1387. Appréhendée sous l'angle du droit de l'Union, cette attitude n'est plus tout à fait justifiée. Les réticences de la Haute juridiction administrative témoignent d'un attachement manifeste à une conception française de la souveraineté nationale et fiscale. Cela est en contradiction avec la construction européenne dès lors qu'elle est susceptible de compromettre l'unité et

l'efficacité du droit de l'Union. Le risque est de porter atteinte aux objectifs et politiques européennes, et plus spécifiquement, de soustraire les contribuables nationaux au bénéfice de droits conférés par l'ordre juridique de l'Union.

1388. Le juge de l'impôt français n'a pas eu d'autres choix que de se conformer au principe de primauté du droit de l'Union dont les interprétations relèvent exclusivement de la Cour de justice et s'imposent à lui de manière impérative. Néanmoins, il a pu essayer d'assurer la « protection » de la loi fiscale nationale et, corrélativement, des compétences du législateur en amenuisant le potentiel du renvoi préjudiciel. Or, cette instrumentalisation du renvoi par le Conseil d'État n'est pas véritablement en mesure de protéger effectivement la compétence fiscale du législateur. Aussi, s'est-il progressivement rallié à l'idée d'une acceptation des effets de la mise en œuvre du droit de l'Union et à une appropriation de la jurisprudence de la Cour de justice. Il multiplie les renvois préjudiciels en matière fiscale, dont les interprétations de la Cour aboutissent à un rapprochement effectif des législations fiscales nationales. De ce fait, le Conseil d'État, juge de l'impôt, participe à l'intégration fiscale négative permise par le renvoi préjudiciel.

1389. *A contrario*, la Cour de justice en retient une application extensive, et ce, en dépit du principe de la compétence exclusive des États en matière de fiscalité directe des entreprises. Cette compétence ne fait pas l'objet d'un traitement préférentiel et différencié comparée à d'autres domaines de compétences. L'appréciation extensive du renvoi par la Cour de justice est démontrée au regard des modalités d'appréciation du renvoi ainsi que du nombre de dispositions fiscales nationales remises en cause à la suite de la formulation d'une question préjudicielle. S'agissant des modalités du renvoi, la Cour de justice n'hésite pas à prendre en considération les faits de l'espèce, à reformuler ou à dépasser les limites de la question préjudicielle ou à affirmer la non-conformité de la disposition fiscale incriminée à l'égard des normes juridiques soumises à son interprétation. Or, ces aspects relèvent en principe de l'office du juge national. Le renvoi préjudiciel en interprétation tend ainsi à pallier les difficultés du recours en manquement même si ces deux instruments restent complémentaires. Le juge de Luxembourg a été jusqu'à étendre son appréciation à des situations purement internes sous prétexte que le législateur national avait choisi d'aligner la législation nationale sur le droit de l'Union. Ce dernier élargissement est d'autant plus surprenant qu'il a été consacré dans un litige afférent à la fiscalité directe des entreprises.

1390. Le danger d'un passage d'une harmonisation interprétative des dispositions générales du Traité contenant une portée fiscale à la mise en œuvre d'une harmonisation fiscale prétorienne est bien réel.

1391. La fiscalité directe des entreprises en témoigne. Que ce soit au regard des régimes d'imposition des dividendes comme de certains dispositifs applicables aux groupes des sociétés tels le périmètre d'intégration ou le traitement fiscal des pertes transfrontalières, l'intégration fiscale négative permise par le renvoi est effective. Cette liste n'est, bien entendu, pas exhaustive.

1392. Le renvoi préjudiciel constitue l'illustration de la confrontation de deux ordres juridiques dominés par des intérêts parfois différents. Le premier tente de préserver les prérogatives régaliennes étatiques. Le second fait systématiquement primer l'intérêt de l'Union, et en particulier, le principe de primauté du droit de l'Union.

## Chapitre second : Le principe de subsidiarité, un régulateur de l'exercice des compétences fiscales

1393. L'« unité dans la diversité ». Ce slogan choisi pour illustrer la construction européenne résume parfaitement la nature voire les modalités de la répartition des compétences entre les différents niveaux de pouvoirs au sein des structures fédérales. Le fédéralisme politique comme le définit très justement le professeur Anastopoulos est un « *système d'organisation du pouvoir étatique où sont assurées à la fois l'unité de la collectivité fédérale et la diversité des collectivités fédérées* »<sup>1887</sup>. L'unité dans la diversité est assurée à travers de multiples schémas propres à chaque entité fédérale. Dans quelle mesure l'intégration européenne, notamment au travers du principe de subsidiarité, est-elle susceptible d'aboutir à un mécanisme de répartition de l'exercice des compétences en matière de fiscalité directe des entreprises entre les institutions européennes et les États membres ? Cette question se pose, car le principe de subsidiarité recèle indéniablement des effets fédéralistes en ce qu'il est un principe de régulation de l'exercice des compétences entre les différents niveaux de pouvoirs (section 1). Sa mise en œuvre dans le domaine fiscal serait le signe précurseur d'une répartition des compétences typiques du fédéralisme dont nous allons étudier les fondements (section 2).

### Section I : La multiplicité des enjeux du principe de subsidiarité

1394. L'ambivalence du principe de subsidiarité autorise de multiples interprétations (I). Une certitude demeure. Il s'agit d'un principe d'origine fédéral susceptible d'impulser la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal au sein de l'Union européenne (II).

#### I/Le principe de subsidiarité, un principe ambivalent

1395. Son objet (A) permet de l'interpréter dans un sens favorable à une action fiscale de l'Union dès lors qu'il est établi que les conditions requises sont présentes (B).

#### A) La détermination de l'objet du principe de subsidiarité

1396. La nature et l'esprit du principe de subsidiarité sont d'éviter que les pouvoirs ne soient centralisés au niveau hiérarchique supérieur. L'application de ce principe à la construction européenne est significative, au premier abord, d'une protection des prérogatives étatiques face à une éventuelle mainmise des autorités européennes sur ces dernières. Néanmoins, la mise en œuvre pratique de ce principe dénote d'une variabilité dans son interprétation ainsi que dans ses incidences en termes de répartition des compétences. Qu'en est-il en matière fiscale ?

1397. Si nous partons du postulat que l'exercice de la compétence fiscale de l'État tend à faire l'objet d'une intégration européenne imposée, celle-ci n'étant plus exclusive, il nous faut aborder l'application du principe de subsidiarité s'appliquant aux compétences partagées des

---

<sup>1887</sup> ANASTOPOULOS J., « Finances publiques et fédéralisme », RFFP, 1987, n° 20, p. 1.

États membres et de l'Union. La fiscalité directe des entreprises relève, en principe, de la compétence exclusive des États. Néanmoins, l'exercice de cette compétence est susceptible d'avoir un impact sur le bon fonctionnement du marché intérieur. Les répercussions des systèmes fiscaux nationaux à l'égard de l'activité transfrontalière des entreprises en constituent une illustration. De ce fait, l'action européenne en matière fiscale va notamment reposer sur l'application du principe de subsidiarité. Ce principe n'est pas efficace à la préservation de la « souveraineté fiscale », à la fois par son ambivalence et par la possibilité qu'il institue à l'égard des institutions de l'Union de pouvoir agir, en formulant des propositions, recommandations et autres documents (commission) ou par l'adoption d'actes législatifs (conseil) dans ce domaine.

1398. La subsidiarité provient du latin « *subsidiaria* » dérivé de « *subsidium* » signifiant le « *secours* »<sup>1888</sup> ainsi qu'en substance la notion de « *renfort, (...) d'aide, de soutien, d'assistance* »<sup>1889</sup>. Il s'agit d'un principe philosophique inspiré par Aristote à Saint-Thomas-d'Aquin et repris par la doctrine sociale de l'Église catholique considérant comme injuste et dommageable de « *retirer aux groupements d'ordre inférieur pour les confier à une collectivité plus vaste et d'un rang plus élevé, les fonctions qu'ils sont en mesure de remplir eux-mêmes* »<sup>1890</sup>.

1399. Le principe de subsidiarité apparaît en filigrane dans le Traité de Paris instituant la CECA, dans son article 5<sup>1891</sup>, puis est évoqué implicitement dans le Traité de Rome instituant la CEE<sup>1892</sup> et enfin expressément dans l'Acte unique européen qui consacre une définition plus complète de la subsidiarité, mais uniquement en matière d'environnement<sup>1893</sup>. Ce principe appréhendé dans un sens plus général est finalement consacré dans le Traité de Maastricht, grande étape dans la consécration du principe de subsidiarité, comme un principe régulateur des compétences entre les États et l'Union, dans son article 5 (ex. art. 3B)<sup>1894</sup>. Cet article

---

<sup>1888</sup> CORNU G., Vocabulaire juridique, Paris, PUF, Quadrige, 2001, p. 837.

<sup>1889</sup> BRIBOSIA H., « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses Etats membres- Commentaire sur l'article 3B du Traité de Maastricht », Revue du Marché Unique Européen, 1992, n° 4, p. 166.

<sup>1890</sup> Pie XI est le premier à se référer explicitement à ce principe le 15 mars 1931 dans son Encyclique « *Quadragesimo anno* » affirmant : « *que l'autorité publique abandonne donc aux groupements de rang inférieur le soin des affaires de moindre importance où se disperserait à l'excès son effort ; elle pourra dès lors assurer plus librement, plus puissamment, plus efficacement, les fonctions qui n'appartiennent qu'à elle, parce qu'elle seule peut les remplir, diriger, surveiller, stimuler, contenir selon que le comportent les circonstances ou l'exige la nécessité (...)* ». Nous retrouvons également ce principe dans certains Etats fédéraux, en particulier l'Allemagne, v. article 7262 de la loi fondamentale allemande disposant que « (d)ans ce domaine (de la compétence législative concurrente), la Fédération a le droit d'intervenir lorsque et pour autant que la réalisation de conditions de vie équivalente sur le territoire fédéral ou la sauvegarde de l'unité juridique ou économique dans l'intérêt de l'ensemble de l'Etat rendent nécessaire une réglementation législative fédérale ».

<sup>1891</sup> Cet article disposant que « (1)a Communauté accomplit sa mission, dans les conditions prévues au présent traité, avec des interventions limitées (...). Les institutions de la Communauté exercent ces activités avec un appareil administratif réduit, en coopération étroite avec les intéressés ». V. notamment article de CONSTANTINESCO V. « Le principe de subsidiarité : un passage obligé vers l'Union européenne ? », Mélanges en hommage à Jean Boulois, Dalloz, 1991, pp. 35-45. Selon l'auteur « (d)es traces de subsidiarité peuvent être relevées, déjà dans le Traité de Paris instituant la CECA (dans) son article 5 (...) Mais c'est le Traité de Rome instituant la CEE qui comporte des dispositions qui, implicitement, renvoient à la notion de subsidiarité (...) Le Parlement européen -dans le projet de traité instituant l'Union européenne (1984)- a donné au principe de subsidiarité une fonction plus ample qui a influencé-à certains égards- la rédaction de l'Acte unique européen à l'art. 12§2 (...) Assurément, ce texte comporte une définition beaucoup plus complète et précise de la subsidiarité qui reçoit alors une toute autre ampleur : elle conditionne l'exercice par l'Union d'une compétence potentielle à elle dévolue selon la technique de la compétence concurrente (...) », p. 36.

<sup>1892</sup> Article 352 TFUE (ex. art. 308 TCE ; ex. art. 235 TCEE).

<sup>1893</sup> Article 191 TFUE (ex. art 174§4 TCE ; ex. art. 130 R§5 TCEE) disposant que l'intervention de la Communauté est autorisée en matière d'environnement que dans la mesure où les objectifs visés au Traité « *peuvent être mieux réalisés au niveau de la Communauté qu'au niveau des Etats membres pris isolément* ».

<sup>1894</sup> Selon l'article 5 TUE (ex. art. 3 B) « *dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, la*

paraît conditionner la compétence de l'Union dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive à une double condition<sup>1895</sup> : des objectifs non susceptibles d'être réalisés de manière suffisante par les États membres ; et une meilleure réalisation au niveau de l'Union au vu des dimensions ou des effets de l'action envisagée. De prime abord, les conditions négatives puis positives doivent être cumulatives et certaines. De ce fait, l'application de ce principe peut être appréhendée comme un frein à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne, ralentissant ainsi l'intégration fiscale. Cela, dans la mesure où, en vertu de ce principe « *l'action communautaire doit se concentrer sur les mesures indispensables pour l'achèvement du marché intérieur* »<sup>1896</sup>.

1400. Le principe de subsidiarité est de nature politique et sociale impliquant que la responsabilité d'une action publique, lorsqu'elle est nécessaire, soit allouée à la plus petite entité capable de résoudre le problème d'elle-même. Ce qui domine c'est bien de veiller à ne pas faire à un niveau plus élevé ce qui peut l'être avec plus d'efficacité à une échelle inférieure, c'est-à-dire la recherche du niveau pertinent d'action publique.
1401. Il existe une différenciation entre le principe de subsidiarité appréhendé comme un principe de philosophie politique et sa perception comme un élément du droit européen tel que défini à l'art. 3B TUE. Nous ne retenons que l'appréhension de ce principe par le droit de l'Union. Son insertion dans le traité lui a permis d'intégrer la catégorie des principes généraux du système communautaire. Par ailleurs, ce principe, contrairement à d'autres principes d'origine jurisprudentielle, se retrouve expressément inscrit dans le traité comme cela peut être le cas du principe de non-discrimination (art. 6TUE) ou de coopération loyale (art. 5TUE). Cette insertion lui octroie un caractère véritablement juridique en dépit de sa nature éminemment politique.
1402. Seule l'application du principe de subsidiarité tel qu'il figure dans le traité c'est-à-dire comme un principe de limitation des compétences européennes concernant les rapports entre l'Union et les États membres fonde notre démonstration. Néanmoins, la rédaction de l'article 3 B est telle que, tout en affirmant un principe strict de limitation des compétences européenne, elle laisse une marge d'appréciation considérable pour l'appréciation de celles-ci. Il s'agit du reflet du caractère ambivalent de ce principe.
1403. La signification terminologique du mot latin d'origine (*subsidiarii* : troupe de réserve, *subsidium* : réserve/recours/appuis) reflète bien ce double mouvement qui en fait un principe très ambigu, à la fois de non-intervention (subsidiarité) et de capacité d'intervention (suppléance). Ce terme implique ainsi, en même temps, la nécessité d'attribuer la capacité d'intervention à l'échelon inférieur lorsque la résolution du problème peut être effectuée à ce niveau, mais également celle de transférer cette capacité d'action à l'échelon supérieur qui a le devoir de suppléer l'échelon inférieur lorsque les problèmes excèdent ses capacités. L'objet

---

*Communauté n'intervient, conformément au principe de subsidiarité, que si et dans la mesure où les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être réalisés de manière suffisante par les États membres et peuvent donc, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, être mieux réalisés au niveau communautaire. L'action de la Communauté n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs du présent traité* ». Le Traité de Lisbonne envisage le principe de subsidiarité dans son article 5§3 TUE modifié à la suite du Traité constitutionnel (art. I-11, §3), permettant l'action subsidiaire de l'Union dans le cas où les objectifs recherchés « *ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres (...) mais peuvent l'être mieux au niveau de l'Union* » devant s'apprécier « *tant au niveau central qu'au niveau régional et local* ». Les modifications apportées à la définition ainsi qu'à la clarté de ce principe ne sont pas substantielles.

<sup>1895</sup>Certains auteurs y voient la présence de trois éléments que sont : la réaffirmation du principe de spécialité selon lequel l'Union ne peut intervenir au-delà des objectifs fixés au Traité ; l'affirmation du principe de subsidiarité visant les compétences concurrentes et enfin l'idée de proportionnalité. En ce sens, v. notamment CHALTIEL F., Manuel de droit de l'Union européenne, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 2005, p. 196.

<sup>1896</sup>COMMISSION EUROPEENNE, Communication SEC (90) 601 du 20 avril 1990 de Mme Scrivener, Commissaire européen sur les orientations en matière de fiscalité des entreprises.

du principe de subsidiarité est clairement de rechercher le niveau le plus pertinent de l'action publique.

1404. Nous retrouvons une double obligation au sein de ce principe<sup>1897</sup>. D'une part, une obligation négative qui est celle pour l'échelon supérieur de ne pas intervenir dans le cas où les entités inférieures seraient en mesure de réaliser leur mission. D'autre part, il recèle une obligation positive qui est celle pour l'échelon supérieur d'intervenir dans le cas où les entités inférieures ne seraient pas en mesure d'accomplir leur mission.

1405. Cette ambivalence du principe de subsidiarité est fondamentale dès lors que c'est « *toute la problématique de la localisation et de la structuration du pouvoir et des compétences qui réapparaît avec celle de la subsidiarité* »<sup>1898</sup>. La question que pose ce principe est de savoir s'il faut privilégier l'efficacité de l'action ou la proximité de l'action à l'égard du citoyen<sup>1899</sup>.

1406. Le principe de subsidiarité répond ainsi directement aux nécessités du marché unique dont la très forte intégration économique commandait une nouvelle approche de répartition des compétences plus souple privilégiant le consensus entre les institutions de l'Union et les États membres. Le consensus a été privilégié à la stricte répartition matérielle des compétences entre Union et États membres<sup>1900</sup>.

1407. L'insertion de ce principe dans le Traité de Maastricht est intimement liée à l'objectif fixé par l'Acte unique européen de l'achèvement du marché intérieur.

1408. Subsidiarité rime ainsi avec sérénité et mise en confiance des États membres en vue de la réalisation de cet objectif. Ce nouveau contexte, qui est notamment celui de la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire, impose en quelque sorte à la Commission de trouver des solutions susceptibles de rallier le plus grand nombre d'États, dans un cadre européen dominé par une intégration de plus en plus forte et qui voit sa nature évoluer. Le choix de la coordination fiscale, méthode d'intégration fiscale plus souple, au lieu et place de l'harmonisation souhaitée dans le cadre du marché commun le démontre.

1409. L'Acte unique européen a largement étendu les compétences de l'Union à de nombreux domaines, en lui assignant de nouveaux objectifs et en facilitant les modalités de prise de décision, que ce soit en accroissant le champ d'application du vote à la majorité qualifiée ou en renforçant le rôle du Parlement européen. Quant au Traité sur l'Union européenne, il a, non seulement, élargi les objectifs assignés à l'Union ainsi que les actions nécessaires à la réalisation de ces objectifs. L'élargissement est de nature quantitative, mais également qualitative dès lors que l'intégration européenne n'est plus strictement cantonnée au domaine économique, mais s'étend au domaine politique. Cette extension révèle une modification substantielle de la nature de la Communauté qui n'est plus uniquement une « Communauté économique », mais plus globalement une « Communauté européenne », ce qui dévoile une évolution considérable de la nature de la Communauté qui tend à investir la sphère politique traditionnellement réservée aux États.

1410. Aussi, le principe de subsidiarité intégré par le Traité de Maastricht à l'article 3 B TCE, a

---

<sup>1897</sup> V. BRIBOSIA H., « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses Etats membres- Commentaire sur l'article 3B du traité de Maastricht », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, p. 166.

<sup>1898</sup> V. BRIBOSIA H., idem, p. 167.

<sup>1899</sup> En ce sens, v. notamment MERTENS DE WILMARS J., « Du bon usage de la subsidiarité », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, p. 193.

<sup>1900</sup> Du moins, jusqu'à l'insertion d'une telle répartition permise par l'adoption du Traité de Lisbonne.

pu être qualifié de « *garde-fou général* »<sup>1901</sup> afin de compenser en quelque sorte la crainte des États d'assister à la dilution progressive de leurs compétences<sup>1902</sup>.

1411. Néanmoins, il serait faussé de ne pas voir dans le caractère ambivalent de ce principe, la volonté d'une issue favorable à la fois à l'égard des partisans d'un accroissement des prérogatives européennes et de ceux qui, au contraire, souhaitent préserver à tout prix les prérogatives souveraines des États membres contre une intégration normative progressive et renforcée qui émanerait des institutions de l'Union<sup>1903</sup>.

1412. La doctrine a reconnu deux fonctions au principe de subsidiarité à savoir celle de « *présider à la répartition constitutionnelle des compétences* » et celle de « *réguler l'exercice de ses pouvoirs par la Communauté* »<sup>1904</sup>.

1413. La première fonction découle de sa présence dans le préambule du Traité sur l'Union européenne. Certains ont été jusqu'à considérer qu'en dépit de son absence dans le Traité CEE, ce dernier s'en inspire dans son intégralité. Dans le cadre de cette première fonction, le principe de subsidiarité a un double objet qui est celui d'étendre le champ d'action de l'Union tout en préservant les compétences des États membres<sup>1905</sup>. Cela permet d'entrevoir le principe de subsidiarité comme permettant de répartir les compétences entre les États et l'Union. Nous n'adhérons pas à cette vision dès lors que le principe de subsidiarité ne formule pas une stricte répartition des compétences. De surcroît, son intégration par le traité de Maastricht n'a pas donné lieu à une liste claire et définitive des compétences étatiques et européennes qu'elles soient exclusives ou partagées.

1414. La deuxième fonction à savoir celle de la régulation de l'exercice de ses pouvoirs par l'Union, est justifiée par le second alinéa de l'article B du Traité sur l'Union européenne ainsi qu'à l'article F, §1 TUE consacrée au deuxième alinéa de l'article 3B TCE. Pour certains, la régulation provient des rapports nouveaux entretenus entre compétences et pouvoirs permis par le principe de subsidiarité. La compétence peut être définie comme « *le domaine dans lequel une autorité est habilitée à exercer les pouvoirs dont elle dispose* » ainsi « *la question de la compétence précède celle des pouvoirs* »<sup>1906</sup> puisque l'habilitation précède et conditionne l'exercice des pouvoirs. Avant l'introduction expresse du principe de subsidiarité, l'Union disposait de pouvoirs illimités lui permettant de réaliser les actions ou objectifs définis par le traité. Quant aux États, ils pouvaient exercer leurs pouvoirs dans la limite des dispositions du traité et des actes dérivés, en vertu du principe de primauté reconnu par le

---

<sup>1901</sup> LENAERTS K. et VAN YPERSELE P., « Le principe de subsidiarité et son contexte : étude de l'article 3 B du Traité CE », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 1994, p. 7.

<sup>1902</sup> LENAERTS K. et VAN YPERSELE P., idem, pp. 3-4 relèvent notamment que « (1) *a reconnaissance par la Cour de justice de la primauté, sur le droit national, du droit communautaire dérivé lorsqu'il a été adopté conformément au traité, a eu pour conséquence un rétrécissement constant des compétences résiduelles des Etats membres. Ce rétrécissement est souvent allé plus loin que ne l'avaient imaginé les Etats membres. Au fur et à mesure que l'acquis communautaire croissait, les compétences des Etats membres se réduisaient. Alors qu'en 1957, elles étaient uniquement limitées par le traité, actuellement, elles le sont tant par le traité que par l'ensemble du droit dérivé* ».

<sup>1903</sup> Nombreux sont ceux à avoir formulé ce constat. Nous pouvons notamment citer le professeur Constantinesco proclamant, non sans ironie, qu'« (é)quivoque, la notion de subsidiarité l'est à l'évidence lorsqu'elle est réclamée à la fois par ceux qui y voient une sorte de « *clause de compétence générale* », indirecte et jouant de façon illimitée au profit de la Communauté et par ceux qui y voient une manière commode et efficace de préserver la plupart des compétences nationales contre les empiètements indus de la réglementation communautaire ; ceux-là peut-être souhaiteraient aussi, grâce à une application rétroactive de la subsidiarité, démanteler les compétences actuelles de la Communauté », in « Subsidiarité...vous avez dit subsidiarité ? », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, pp. 227-228.

<sup>1904</sup> LENAERTS K. et VAN YPERSELE P., « Le principe de subsidiarité et son contexte : étude de l'article 3 B du Traité CE », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 1994, pp. 8-13.

<sup>1905</sup> LENAERTS K. et VAN YPERSELE P., idem, pp. 8-10.

<sup>1906</sup> LENAERTS K. et VAN YPERSELE P., idem, p. 11.

juge de Luxembourg.

1415. Le principe de subsidiarité a ainsi permis de dissocier la question des compétences et des pouvoirs dès lors que « (...) même lorsqu'elle est compétente, la Communauté ne pourra exercer ses pouvoirs que si le principe de subsidiarité le permet » c'est-à-dire que « la compétence reste une condition nécessaire à l'exercice de pouvoirs, mais elle n'est plus une condition suffisante »<sup>1907</sup>. Le principe de subsidiarité conditionne ainsi l'exercice des pouvoirs de l'Union qui lui sont reconnus grâce à l'attribution de certaines compétences. Le principe de subsidiarité est ainsi intimement lié au principe d'attribution des compétences.
1416. Selon nous, cette seconde fonction constitue, en réalité, la principale fonction du principe de subsidiarité. Ce principe permet non seulement de « réguler l'exercice de ses pouvoirs par la Communauté »,<sup>1908</sup> mais plus globalement de réguler l'exercice des pouvoirs entre l'Union et les États membres. Ce principe est un régulateur de compétences. Il peut être défini comme un principe ayant pour fin de normaliser, de régulariser au sens de régler les modalités de l'exercice des compétences entre deux ordres juridiques établissant des normes qui se situent à des échelons différenciés. Il permet ainsi de faire respecter, dans ses applications multiples, la cohérence des règles nationales et européennes.
1417. En cela, il s'agit d'un principe à vocation fédérale, ayant pour objectif non pas d'accroître les compétences de l'Union ni de répartir les compétences entre celle-ci et les États, mais bien de « régler l'exercice des compétences des institutions »<sup>1909</sup> nationales et européennes. C'est un principe non pas d'attribution, mais de régulation des compétences. Ceci est corroboré par la prévision expresse, dans les traités, du principe d'attribution des compétences. De ce fait, considérer le principe de subsidiarité comme constitutif d'un principe d'attribution des compétences serait constitutif d'un doublon au sein du traité.
1418. La régulation inhérente à ce principe provient directement de l'énoncé de la règle de subsidiarité telle qu'évoquée à l'article 5 TUE. Dans l'hypothèse de domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union n'intervient que dans les cas où les objectifs de l'action « ne peuvent pas être réalisés de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union ». Par conséquent, le critère de l'efficacité de la réalisation des objectifs qui renvoie à la prédominance qualitative de l'action permet de réguler l'octroi du titre de la compétence. En cas de compétences concurrentes, la régulation inhérente à ce principe autorise ainsi l'Union à exercer certains pouvoirs, dès lors que son action serait plus efficace que celle des États et *vice versa*.
1419. Il n'est pas rare de retrouver la thèse selon laquelle le principe de subsidiarité est passé d'un principe de régulation de l'exercice des compétences au « témoin de l'émergence d'une souveraineté européenne »<sup>1910</sup>. Pourquoi une telle évolution ? Tout simplement parce que ce qui caractérise le plus ce principe c'est bien son ambivalence, ce qui crée des difficultés d'interprétation.
1420. L'application pratique de ce principe est très complexe du fait de sa très grande ambiguïté<sup>1911</sup>. Deux lectures sont effectivement possibles. Ou bien, nous considérons que

---

<sup>1907</sup> LENAERTS K. et VAN YPERSELE P., « Le principe de subsidiarité et son contexte : étude de l'article 3 B du Traité CE », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 1994, pp.12-13.

<sup>1908</sup> LENAERTS K. et VAN YPERSELE P., idem, pp. 8-13.

<sup>1909</sup> CARTOU L., p. 183.

<sup>1910</sup> CHALTIEL F., Manuel de droit de l'Union européenne, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 2005, p. 195.

<sup>1911</sup> Cette ambiguïté a été très fortement décriée dans la doctrine. Pour exemple, ROUX J., Droit général de l'Union européenne, Paris, Litec, Coll. « objectif Cours », 2006, p. 96 selon lequel : « (a)u-delà même de la subjectivité de l'appréciation du caractère suffisant de l'action étatique et de la comparaison entre les mérites

l'application de ce principe permet d'accroître les prérogatives des institutions européennes à des domaines de compétences non exclusifs sur le fondement d'une « hypothétique » insuffisance de l'action étatique. Ou bien, nous considérons que ce principe constitue une protection de la compétence de l'État à des domaines d'activités qui n'auraient pas été transférés aux Communautés et à l'Union<sup>1912</sup>. La compétence fiscale des États en matière de fiscalité directe des entreprises, en tant que compétence réservée aux États, mais subordonnée à l'appréciation des institutions européennes, est le parfait exemple d'une compétence qui pourrait typiquement être soumise à l'application du principe de subsidiarité. En d'autres termes, en l'absence de partage ou de transfert explicite de cette compétence, le principe de subsidiarité ne pourrait-il pas être envisagé comme susceptible de réguler l'exercice des compétences entre institutions européennes et États en matière de fiscalité directe des entreprises ?

1421. Au vu de la définition de ce principe, il ne serait pas absurde de l'envisager. L'action exclusive des États est insuffisante ou du moins inefficace au regard notamment de la concurrence fiscale dommageable et des nombreuses restrictions fiscales violant les libertés de circulation et aboutissant le plus souvent à des discriminations et entraves, empêchant ainsi le bon fonctionnement du marché intérieur. Le marché intérieur relève de la compétence concurrente de l'Union et des États. Il s'agit d'un domaine relevant des compétences partagées entre l'Union et les États membres<sup>1913</sup>. Et, une action de l'Union apparaîtrait plus efficace dans la mesure où la dimension et les effets de la fiscalité directe des entreprises comportent indéniablement une dimension européenne par ses effets sur le marché unique. De surcroît, l'insertion de ce principe « *en tant que principe juridique, malgré son contenu éminemment politique, dans le traité de la Communauté européenne modifié par le Traité sur l'Union européenne a rendu plus malaisée encore l'appréhension des schémas d'attribution et d'exercice des compétences dans l'Union et les Communautés européennes* »<sup>1914</sup>. Cette incertitude nous autorise à envisager l'exercice de la compétence fiscale sous l'angle de la subsidiarité. Les divergences doctrinales nous le démontrent puisque ces dernières relatent une situation très ironique dans laquelle un même principe est susceptible à la fois d'« (...) être soutenue aussi bien par des États partisans d'une intégration toujours plus poussée que par ceux qui appelaient de leurs vœux l'endigement des actions communautaires »<sup>1915</sup>. Ainsi, il « permet de satisfaire les tenants de « plus d'Europe » et ceux du « maintien des compétences de l'État »<sup>1916</sup>, en clair à la fois les « européanistes » et les « souverainistes ».

---

*respectifs de cette action et d'une intervention communautaire, l'article 5 soulève un problème d'interprétation* ». L'ambivalence de ce principe a aboutie à une situation pour le moins ironique puisque « (...) son intégration dans le droit de l'Union (a) pu être soutenue aussi bien par des États partisans d'une intégration toujours plus poussée que par ceux qui appelaient de leurs vœux l'endigement des actions communautaires », idem, p. 97 ; v. également CHALTIEL F., Manuel de droit de l'Union européenne, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 2005, pp. 196-197 relatant l'ambivalence de principe en relevant qu'« (e)n affirmant que l'autorité la plus proche de l'individu est par définition compétente, alors l'Etat est satisfait car il est plus petit que la Communauté et plus proche des individus. Mais en affirmant que l'autorité plus large, en l'occurrence la Communauté est compétente si elle démontre son efficacité supérieure, alors elle est aussi satisfaite car il s'agit alors de montrer son efficacité pour agir à la place de l'Etat. Elle pourra ainsi dans certains cas agir à la place de l'Etat » ; v. également OBERDOFF H., L'Union européenne, Paris, Armand Colin, Coll. « Compact », 2004, pp. 251-252 établissant une distinction entre la « subsidiarité négative » et la « subsidiarité positive ». Selon le premier, l'insertion de ce principe au traité vise à « (...) limiter et à contrôler l'intervention européenne ». Selon le second, ce principe vise à « (...) justifier ou légitimer » l'intervention européenne.

<sup>1912</sup>Ces deux interprétations correspondent de façon globale aux deux grands courants doctrinaux se dégageant de la doctrine européenne.

<sup>1913</sup>Article 4 TFUE.

<sup>1914</sup>RIDEAU J., Droit institutionnel de l'union et des Communautés européennes, Paris, LGDJ, Coll. « Manuel », 1999, 3e éd., p. 467.

<sup>1915</sup>ROUX J., Droit général de l'Union européenne, Paris, Litec, Coll. « Objectif droit », 2008, p. 111.

<sup>1916</sup>CHALTIEL F., Manuel de droit de l'Union européenne, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 2005, p. 196.

1422. Nous avons opté pour une vision « européeniste » du principe de subsidiarité appliqué à la matière fiscale. Cela signifie qu'au vu de la définition de ce principe et des conditions inhérentes à son application, ce principe est en mesure d'impulser une extension des compétences de l'Union en matière fiscale, du fait de l'insuffisance ou plutôt de l'inefficacité de l'action étatique qui se trouve subordonnée à un encadrement d'origine européen. L'inefficacité de l'action étatique en vue de la réalisation des objectifs des traités, est clairement reconnue par la construction jurisprudentielle fiscale de la Cour, n'hésitant pas à sanctionner de nombreux éléments des législations fiscales internes, en considération des discriminations et entraves qu'elles provoquent à l'égard des libertés de circulation dont le respect est essentiel au bon fonctionnement du marché unique<sup>1917</sup>. La fiscalité directe des entreprises constitue un domaine de compétences révélant l'aspect régulateur de ce principe.
1423. En vue de la confirmation de cette théorie, nous allons démontrer la présence effective des conditions d'application de ce principe explicitées notamment au protocole n° 30 annexé au Traité d'Amsterdam ayant reconnu l'ambiguïté de ce principe<sup>1918</sup>.
1424. Trois « *lignes directrices* » justifient une intervention de l'Union fondée sur ce principe accolé au principe de proportionnalité à savoir le fait : que « *la question examinée a des aspects transnationaux* » ; qu'« *une action au seul niveau national ou l'absence de la Communauté serait contraire aux exigences du traité (...) ou léserait grandement d'une autre manière les intérêts des États membres* » ; enfin le cas où « *une action menée au niveau communautaire présenterait des avantages manifestes en raison de ses dimensions ou de ses effets, par rapport à une action au niveau des États membres* ». La fiscalité directe des entreprises intègre-t-elle l'une des trois possibilités ? Selon nous, la réponse doit être positive. Au vu des nécessités évidentes découlant de la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne, celle-ci justifie une intervention européenne au moyen du principe de subsidiarité, et ce, au vu de deux des trois justifications envisagées. La fiscalité directe des entreprises, principalement celle afférente aux activités transfrontalières contient des « aspects transnationaux ». De plus, une politique fiscale qui serait mise en œuvre par les autorités européennes, qui agirait de concert avec les États membres, comporterait des avantages indéniables au vu de la coordination voire de l'harmonisation que cette action permettrait. Ceci aurait pour principale conséquence, une suppression éventuelle de la concurrence fiscale dommageable entre les États membres ainsi qu'un véritable respect des libertés de circulation et des règles de concurrence, ce qui participerait à un meilleur fonctionnement du marché intérieur.
1425. Le principe de subsidiarité est appliqué dans le droit constitutionnel des États fédéraux ainsi que dans la construction européenne. Ce principe constitue un lien commun entre les deux types d'organisation, ce qui nous amène à constater que des marques du système fédéral existent dans l'Union européenne. Le principe de subsidiarité constitue un pilier fondateur à la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal dans l'Union. Nombreux sont ceux à voir dans le principe de subsidiarité, la voie vers la mise en œuvre d'un fédéralisme européen, voire d'un fédéralisme fiscal européen. Par analogisme avec le principe de primauté considéré par certains comme ayant « *deux versants* », car présentant d'une part « *la nature d'une règle de conflits de normes* » et constituant d'autre part « *une norme d'habilitation* »<sup>1919</sup>, le principe de subsidiarité contient également en son sein ses deux aspects. En premier lieu, le principe de

---

<sup>1917</sup> Pour un développement s'agissant de dispositifs fiscaux nationaux qui ont été remis en cause par le juge de Luxembourg, v. Deuxième partie, Titre second, Chapitre premier, Section II « Les incidences pratiques de l'intégration négative de la fiscalité directe des entreprises permise par le renvoi préjudiciel ».

<sup>1918</sup> V. Point 3 du protocole n° 30 selon lequel ce principe « *permet d'étendre l'action de la Communauté dans les limites de ses compétences lorsque les circonstances l'exigent et, inversement, de la limiter et d'y mettre fin lorsqu'elle ne se justifie plus* ».

<sup>1919</sup> AZOULAY L., « la Constitution et l'intégration. Les deux sources de l'Union européenne en formation », RFDA, 2003, p. 859 et s.

subsidiarité peut être appréhendé comme constituant un principe de nature à réguler les conflits de normes : il a pour objet de déterminer la norme juridique applicable en fonction de l'efficacité de l'action. En second lieu, ce principe constitue une « norme d'habilitation ». La construction européenne est, en effet, fondée sur une répartition variable des compétences étatiques et européennes. Le principe de subsidiarité est susceptible de justifier l'attribution d'une compétence, en fonction du critère de l'efficacité de l'action en vue de la réalisation des objectifs du traité. À ce titre, l'application de ce principe à la matière fiscale justifie une plus grande intégration européenne des fiscalités directes au regard notamment de l'objectif du bon fonctionnement du marché intérieur.

1426. Toute l'originalité de ce système serait un transfert de compétences non pas des États vers leurs collectivités locales, comme c'est le cas en matière de décentralisation, système dans lequel le transfert de compétences se fait vers le bas. En sens inverse, dans le cadre de l'Union européenne, le transfert ou le partage de compétences se ferait vers le haut c'est-à-dire à l'égard des institutions de l'Union. Il s'agirait d'une sorte de décentralisation « à l'envers »<sup>1920</sup>.

1427. Ce raisonnement qui peut surprendre repose sur des principes prévus dans les traités. Même si « *c'est dans l'organisation fédérale que le principe de subsidiarité trouve, sur le plan strictement politique, sa plus significative expression* »<sup>1921</sup>, celui-ci constitue un pilier de la construction européenne. La mise en œuvre de ce principe se ferait d'une manière spécifique dans l'Union, s'agissant, en particulier de la matière fiscale. Dans les systèmes fédéraux « classiques », ce principe est appréhendé comme permettant que les compétences soient attribuées au niveau le plus bas où elles peuvent être exercées efficacement. Dans le cadre de l'Union, l'application de ce principe à la matière fiscale est susceptible d'impulser une plus grande centralisation de cette compétence au niveau européen, dans la mesure où la fiscalité directe des entreprises a des incidences sur le marché intérieur, ce qui induit une efficacité plus grande d'une action européenne qui agirait de concert avec les États membres.

1428. Le principe de subsidiarité<sup>1922</sup> est très étroitement lié aux principes de proportionnalité et de nécessité supposant que l'action de l'Union ne doit pas excéder ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs du traité. Le traité de Lisbonne signé le 13 décembre 2007 a quelque peu modifié la disposition relative à ce principe<sup>1923</sup>. Les modifications apportées révèlent un accroissement des contraintes formulées à l'égard d'une éventuelle action subsidiaire de l'Union. D'une part, l'insuffisance de l'action des États membres doit désormais être appréciée « *tant au niveau central, qu'au niveau régional et local* ». Ceci a pour conséquence de multiplier les niveaux de pouvoirs d'ordre interne susceptibles d'agir ce qui retarde d'autant une éventuelle action de l'Union. En ce sens, la définition du principe de subsidiarité est devenue négative ce qui induit des contraintes plus fortes à l'égard des institutions de l'Union. D'autre part, une procédure de contrôle a été mise en œuvre. Les parlements nationaux peuvent, en effet, davantage participer aux travaux de l'Union, grâce notamment au principe de subsidiarité, même s'ils se doivent de respecter le rôle et les pouvoirs des institutions européennes. Une procédure est prévue afin de permettre aux parlements nationaux d'indiquer

---

<sup>1920</sup>Nous rejoignons toutefois le point de vue de certains auteurs relevant qu'« (i)l peut sembler surprenant de parler de décentralisation à propos de la construction européenne, laquelle impliquerait plutôt des abandons de souveraineté non pas au profit des autorités locales mais en direction des instances et des pouvoirs supranationaux », v. DERYCKE P.-H., « Les théories du fédéralisme fiscal Hier et aujourd'hui », in « Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal », Journées d'études du 11 mars 1994, Facultés universitaires Notre-Dame de la Paix, Centre de Recherches sur l'Economie Wallonne, Namur-Belgique, Presses universitaires de Namur, 1994, p. 21.

<sup>1921</sup>MILLON-DELSOL C., Le principe de subsidiarité, Paris, PUF, 1993, p. 55. v. également du même auteur, L'État subsidiaire : ingérence et non-ingérence de l'État, le principe de subsidiarité aux fondements de l'histoire européenne, Paris, PUF, Coll. Léviathan, 1992, 232 pages.

<sup>1922</sup>Il est prévu à l'article 3B du Titre II du traité de Maastricht et défini à l'article 5§1 et 2 du TCE.

<sup>1923</sup>Il est désormais inscrit à l'article 5§3 TUE.

les motifs pour lesquels ils estiment que l'action européenne contrevient à ce principe. Ces modifications démontrent une crainte des États de voir leurs compétences régaliennes se réduire du fait de la mise en œuvre de ce principe.

1429. Néanmoins, ces précisions apportées au principe de subsidiarité, ainsi que l'accroissement des prérogatives des parlements nationaux, ne résolvent pas clairement la qualification de la nature et de la répartition de l'exercice de la compétence fiscale s'exerçant dans le cadre de l'Union. Même si le traité de Lisbonne introduit une classification générale des compétences en trois catégories que sont les compétences exclusives de l'Union, les compétences d'appui, de coordination ou de complément ou encore les compétences partagées des États membres et de l'Union, la fiscalité directe n'apparaît dans aucune d'entre elles. Même si cette compétence ne rentre dans aucune des catégories précitées, elle reste néanmoins régie par le principe de subsidiarité. En conséquence de cela, s'il est avéré qu'une action européenne serait plus efficace qu'une action nationale en matière de fiscalité directe des entreprises, cela suffirait à justifier une action des institutions de l'Union. La subsidiarité d'une action de l'Union en matière fiscale signifie la mise en œuvre d'une plus grande coordination entre les systèmes fiscaux nationaux de manière à les rendre compatibles avec les objectifs des traités. La fiscalité directe des sociétés est-elle en mesure de participer à la réalisation des objectifs de l'Union ? Parfaitement. L'absence de neutralité de l'impôt sur les sociétés contrevient au « *maintien entre les entreprises d'une saine concurrence* » et à « *favoriser, ou ne pas contrarier, l'adaptation des entreprises dans la perspective d'une politique industrielle commune* »<sup>1924</sup>. En cela, l'hétérogénéité des vingt-sept systèmes fiscaux nationaux participe au maintien de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union et fait obstacle à la réalisation des objectifs de l'Union notamment celui d'un bon fonctionnement du marché intérieur. Cette corrélation entre fiscalité directe des entreprises et marché intérieur justifie une action subsidiaire de l'Union qui serait plus efficace qu'une action nationale qu'elle soit centrale, régionale ou locale.

1430. Cette utilisation du principe de subsidiarité comme autorisant une action européenne qui serait plus efficace est d'ailleurs justifiée juridiquement par les modalités de répartition des compétences partagées prévues au traité. Les compétences partagées sont définies à l'article 2§2 TFUE. Il y est expressément prévu que dans cette hypothèse, l'Union et les États membres peuvent légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants dans ce domaine. Toutefois, cette disposition poursuit en explicitant ce principe. Elle dispose que les États membres exercent leur compétence dans la mesure où l'Union n'a pas exercé la sienne et que les États membres exercent à nouveau leur compétence dans la mesure où l'Union a décidé de cesser d'exercer la sienne. Par conséquent, cette formulation peut parfaitement être interprétée comme attribuant un caractère principal à l'action de l'Union et un caractère subsidiaire à celle des États qui n'agissent que dès lors que « l'Union n'a pas exercé la sienne » ou que « l'Union a décidé de cesser d'exercer la sienne ».

1431. Par hypothèse, envisageons le cas des discriminations et entraves fiscales aux libertés de circulation. Les systèmes fiscaux nationaux comportent, en leur sein, des dispositions susceptibles de porter atteinte aux libertés de circulation dans l'Union. Cet état de fait dénote d'une inefficacité de certaines dispositions nationales à permettre à la fois un respect des libertés de circulation fondamentales combinées au principe d'égalité de traitement. Aussi le juge de Luxembourg a-t-il développé toute une jurisprudence fiscale reposant sur une interprétation finaliste des dispositions générales du traité et a lourdement sanctionné les États tout en les obligeant à revoir des dispositifs entiers de leur législation. De ce constat, nous en retirons une action subsidiaire de la Cour de justice justifiée par une inefficacité de l'action

---

<sup>1924</sup>CLERGERIE J.-L., GRUBER A., RAMBAUD P., L'union européenne, Paris, Dalloz, Coll. « Précis », 7<sup>e</sup> éd., 2008, p. 499.

nationale en vue de la réalisation des objectifs du traité. Cela est le signe d'un principe de subsidiarité s'appliquant en faveur de l'Union et accroissant les prérogatives des institutions européennes telle la Cour de justice se « substituant » aux carences du législateur national et de l'Union. En matière fiscale, le principe de subsidiarité donne lieu à un « partage implicite » de l'exercice des compétences fiscales dans la mesure où le juge de l'Union édicte des règles, des principes, et des critères qui s'imposeront de manière impérative aux États. Cette mise en œuvre de la subsidiarité dans la matière fiscale est le signe de la mise en œuvre d'un véritable fédéralisme fiscal en devenir. Ce fédéralisme fiscal européen est d'une nature particulière dans la mesure où aucune répartition des compétences de ce type n'a été prévue dans la « Constitution fédérale » que symboliseraient les traités. Ce principe s'applique de manière très spécifique en matière de fiscalité directe des entreprises puisque plutôt que de permettre une protection de la compétence des États, il conduit à un accroissement des prérogatives des institutions européennes, et en particulier de la Cour de justice aidée de la Commission. Dans le cadre de l'Union européenne, en matière fiscale, le principe de subsidiarité est appliqué dans son aspect négatif. L'aspect positif de ce principe se traduit par une compétence fiscale de principe des États membres. L'aspect négatif s'exprime par une compétence subsidiaire de l'Union européenne qui serait justifiée et légitimée dès lors que l'action des États ne serait pas efficace, ou plutôt, moins efficace qu'une action européenne en vue de la réalisation des objectifs du Traité.

1432. Le principe de subsidiarité, véritable fondement de la régulation de l'exercice de ses compétences par l'Union devient en matière fiscale, le principe fondateur de la régulation de l'exercice des compétences fiscales au sein de l'Union susceptible d'engendrer, à terme, la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal dans l'Union.

1433. Le principe de subsidiarité appliqué au domaine fiscal doit être interprété en ce sens que « *les États membres doivent rester libres et déterminer leurs régimes d'imposition sauf si ceux-ci entraînent des distorsions importantes auquel cas il convient de fixer des règles communes permettant l'élimination de ces entraves à la construction du Marché intérieur* »<sup>1925</sup>. C'est exactement le sens du principe de jurisprudence constante de la Cour de justice selon lequel « si la fiscalité directe relève de la compétence des États, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union »<sup>1926</sup>. La subsidiarité découle de ce principe. La jurisprudence fiscale du juge de Luxembourg démontre que le principe de subsidiarité donne lieu à ce, qu'en pratique, les autorités de l'Union sont en mesure de sanctionner des dispositions fiscales faisant obstacle à la réalisation et au bon fonctionnement du marché intérieur. La mise en œuvre de ce principe mène à une régulation de l'exercice de la compétence fiscale des États s'agissant de la fiscalité directe des entreprises. La compétence de principe appartient aux États membres, mais l'inefficacité de l'action étatique engendre la nécessité d'adopter des règles communes à l'échelle de l'Union. C'est exactement ce qui ressort de la jurisprudence fiscale de la Cour qui édicte des règles et des interprétations qui s'imposent à l'ensemble des États membres et qui visent à la suppression de toutes restrictions fiscales à la réalisation et au bon fonctionnement du marché intérieur.

1434. De surcroît, au vu d'une analyse approfondie de la jurisprudence fiscale de la Cour de

---

<sup>1926</sup> Pour une utilisation récente de ce principe de jurisprudence constante en matière de fiscalité directe des entreprises, v. notamment arrêts CJ, du 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 36 ; du 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569, point 16 ; du 19 novembre 2009, *Commission/Italie*, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 28 ; du 3 juin 2010, *Commission/Espagne*, C-487/08, non encore publié au Recueil, point 37 ; et du 20 octobre 2011, *aff. C-284/09, Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne*, non encore publié au recueil, point 44.

justice et des diverses communications de la Commission portant sur cette question, les institutions de l'Union tentent également de favoriser un véritable rapprochement des législations fiscales nationales. Nous pouvons effectuer un renvoi à nos démonstrations portant respectivement sur la déclinaison fiscale des libertés de circulation<sup>1927</sup> et sur l'encadrement des aides d'État à caractère fiscal<sup>1928</sup>. Nous pouvons également nous référer à nos développements portant sur les incidences pratiques de l'intégration négative de la fiscalité directe des entreprises permise par le renvoi préjudiciel<sup>1929</sup>. La fiscalité des dividendes ainsi que certains aspects fondamentaux de la fiscalité des groupes de sociétés le démontrent. Ils témoignent, en effet, de la mise en œuvre du principe de subsidiarité par les institutions de l'Union en matière de fiscalité directe des entreprises. Ces éléments constituent le fondement d'une véritable intégration fiscale imposée aux États membres. Le rapprochement « contraint » entraîne une limitation de l'exercice de la compétence fiscale des législateurs nationaux et des administrations fiscales nationales qui sont nécessairement influencés par le sens et la portée des arrêts de la Cour afin de rendre leurs législations compatibles avec les objectifs du traité.

1435. Ainsi, même si le principe de subsidiarité n'a pas pour objet de régir l'attribution des compétences entre les États membres et l'Union, son application est favorable à une extension progressive des compétences de l'Union favorisant une intégration de plus en plus importante des fiscalités directes nationales au regard de la régulation que ce principe autorise.

## **B) Un champ d'application favorable à une intervention des institutions de l'Union en matière fiscale**

1436. Cette application favorable du principe de subsidiarité à une intervention des institutions de l'Union en matière fiscale répond-elle aux critères d'application de ce principe ? L'analyse doit se faire sous l'angle juridique, économique et politique afin de déterminer si sa mise en œuvre en faveur de l'Union est bel et bien justifiée.

1437. L'application du principe de subsidiarité implique d'établir une dichotomie entre la question de « *la nécessité d'une action communautaire* » et celle « *du contenu matériel de l'action communautaire* »<sup>1930</sup>. Cette distinction se justifie dès lors que les modalités d'application sont régies par le principe de proportionnalité directement prévu à l'alinéa 3 de l'article 3 B intégré par le Traité de Maastricht<sup>1931</sup>.

1438. La première question soulève la distinction établie entre les compétences exclusives de l'Union dont le principe est envisagé à l'alinéa 1 de l'article 3B renvoyant globalement au principe de l'attribution des compétences à l'Union, et les compétences concurrentes évoquées à l'alinéa 2. Les premières visent les compétences que les États membres ont attribuées à l'Union dans les traités pour atteindre les objectifs que ces traités établissent<sup>1932</sup>.

---

<sup>1927</sup> Renvoi Deuxième Partie, Titre premier, Chapitre premier.

<sup>1928</sup> Renvoi Deuxième Partie, Titre premier, Chapitre second.

<sup>1929</sup> Renvoi Deuxième Partie, Titre second, Chapitre premier, Section II.

<sup>1930</sup> PERISSICH R., « Le principe de subsidiarité, fil conducteur de la politique de la Communauté dans les années à venir », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 3, 1992, p. 8.

<sup>1931</sup> Nous retrouvons désormais le principe de proportionnalité à l'article 5§4 TUE (ex. art. 5 TCE) selon lequel « le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités ».

<sup>1932</sup> Article 5 §§ 1et 2 TUE (ex. art. 5 TCE).

1439. Les secondes renvoient aux compétences concurrentes qui sont définies par un raisonnement *a contrario* comme étant celles s'appliquant à tous « *les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive* ». C'est dans ce domaine qu'intervient le principe de subsidiarité prévoyant que l'Union « *n'intervient, que si et dans la mesure où les objectifs de l'action envisagée ne peuvent être réalisés de manière suffisante par les États membres et peuvent donc, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, être mieux réalisés au niveau de la Communauté* »<sup>1933</sup>.
1440. Une analyse de cette disposition s'impose avant d'envisager les modalités d'application de ce principe comme conditionnant l'exercice des compétences européennes et étatiques. Cette disposition comporte trois alinéas. Le premier renvoie au principe d'attribution des compétences. Les deux autres alinéas viennent limiter l'exercice des compétences de l'Union en imposant deux critères que sont l'efficacité et la nécessité<sup>1934</sup> de l'action européenne.
1441. Son caractère ambivalent provient des incertitudes quant au critère de localisation de l'action. Deux lectures sont possibles : écarter la compétence étatique si celle-ci s'avère insuffisante à réaliser l'objectif visé ou écarter la compétence étatique si l'action européenne est en mesure d'assurer une meilleure réalisation de l'objectif visé, et ce, en dépit du caractère potentiellement suffisant de l'action étatique<sup>1935</sup>. Certains, ont interprété cette disposition, comme attribuant un « *rôle secondaire* »<sup>1936</sup> à l'Union qui ne peut intervenir que dès lors que l'action des États membres est insuffisante, car la localisation de la compétence doit se situer au niveau efficace ou satisfaisant le plus bas et non uniquement au niveau le plus efficace<sup>1937</sup>. De surcroît, la compétence subsidiaire de l'Union est conditionnée par la nécessité que les objectifs de l'action soient mieux réalisés au niveau européen « *en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée* ».
1442. Ceci signifie que ce système « *repose sur l'idée selon laquelle l'exercice d'une compétence partagée revient en principe aux États, sauf à la Communauté à faire la preuve que son intervention se justifie au regard des critères et conditions posés. Dans ce domaine, la compétence étatique se présumera donc sauf preuve contraire motivée apportée par la Communauté* »<sup>1938</sup>. Cette prise de position aboutit à ce que l'action étatique revêt un caractère principal lorsque l'action de l'Union est subsidiaire. Ce constat est critiquable.
1443. En effet, cette disposition prévoit clairement les prémisses d'une répartition de l'exercice des compétences entre l'Union et les États membres. Cette répartition est floue, ambivalente,

<sup>1933</sup> Cette disposition a été quelque peu modifiée par le Traité de Lisbonne, Elle prévoit désormais que l'Union « *intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union* », article 5 §3 TUE (ex. art. 5 TCE).

<sup>1934</sup> BRIBOSIA H., « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses États membres-Commentaire sur l'article 3B du traité de Maastricht », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, p. 178. Sur cette distinction v. spéc. pp. 178-180.

<sup>1935</sup> En ce sens, v. notamment MERTENS DE WILMARS J., « Du bon usage de la subsidiarité », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, pp. 193-194.

<sup>1936</sup> BRIBOSIA H., « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses États membres-Commentaire sur l'article 3B du traité de Maastricht », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, pp. 179-180.

<sup>1937</sup> BRIBOSIA H., *idem*, p. 180.

<sup>1938</sup> CONSTANTINESCO V., « Subsidiarité...vous avez dit subsidiarité ? », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, p. 229. Dans le même sens, nous retrouvons STROZZI G., « Le principe de subsidiarité dans la perspective de l'intégration européenne : une énigme et beaucoup d'attentes », revue trimestrielle de droit européen, 30 (3), juill.-sept.1994, p. 380 selon lequel « (1) *la fonction authentique du principe de subsidiarité, que l'on peut tirer de l'article 3B, est donc celle de déterminer les hypothèses dans lesquelles l'exercice d'une certaine compétence prévue dans le Traité peut être exercée par la Communauté et être ainsi soustraite aux États membres. Elle sert à limiter et à contenir cette « intrusion » dans les compétences étatiques en réglementant la dynamique des rapports entre États membres et Communauté dans les domaines de compétences partagées* ».

sujette à de multiples interprétations, mais elle existe bel et bien. C'est l'objet du principe de subsidiarité. Celui-ci n'est pas constitutif d'un partage des compétences entre l'Union et les États membres. Il s'agit plutôt d'une « *règle d'aménagement de l'exercice des compétences concurrentes* »<sup>1939</sup>. Cela signifie que l'objet de ce principe n'est pas de répartir l'attribution des compétences, mais bien de tenter une détermination des modalités d'exercice des compétences concurrentes au sens de partagées<sup>1940</sup>. En cela, il s'agit d'un principe de régulation de l'exercice des compétences.

1444. Or, le problème qui se pose est que ce principe est susceptible d'être soumis à de multiples interprétations. Pour certains, il accroît la capacité d'intervention de l'Union. Pour d'autres, au contraire, il assure la protection de la souveraineté des États dans les domaines de compétences qui n'ont pas fait l'objet d'un transfert exprès à aux institutions de l'Union.

1445. Une certitude demeure. Ce principe ne s'applique qu'aux compétences concurrentes. La nature et l'esprit de ce principe tel qu'il a été énoncé à l'article 3B du Traité de Maastricht n'est pas d'établir une typologie ferme et définitive des compétences européennes et étatiques, mais bien « *d'organiser, pour chaque domaine de compétence concurrente, un partage qui peut varier dans le temps suivant les circonstances et les nécessités des objectifs visés* »<sup>1941</sup>.

1446. Les compétences concurrentes peuvent être définies comme « *celles que les États conservent en propre pour légiférer ou passer des accords internationaux, bien qu'elles soient attribuées formellement à la Communauté, et ce, « aussi longtemps et dans la mesure où les autorités communautaires ne sont pas encore intervenues dans le domaine en cause* »<sup>1942</sup> »<sup>1943</sup>. La compétence des États est ainsi de nature matérielle lorsque celle de l'Union est formelle du moins jusqu'à ce qu'elle intervienne dans le domaine considéré. Dans ce cas, il existe une dualité de compétence exercée successivement ou alternativement par deux titulaires différents dans un même champ matériel de compétences, de fait, dans un seul et même domaine<sup>1944</sup>. Dans ce schéma, « *l'État membre n'est compétent que pour autant que la Fédération n'intervienne pas : l'État membre est compétent sous condition résolutoire, ou suspensive, mais toujours sous condition* »<sup>1945</sup>. Cette prise de position aboutit à ce que l'action de l'Union revêt un caractère principal lorsque l'action des États est subsidiaire. C'est la thèse à laquelle nous adhérons.

1447. Ces modalités d'application en cas de compétences concurrentes permettent de déceler une prédominance matérielle de l'échelon supérieur, en l'occurrence, l'Union dès lors que la compétence étatique est, dans ce cas, conditionnée. Aussi, « *(c)e type de compétences rend dès lors la répartition de celles-ci particulièrement dynamique et évolutive. Le*

---

<sup>1939</sup> MERTENS DE WILMARS J., « Du bon usage de la subsidiarité », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, p. 197.

<sup>1940</sup> CONSTANTINESCO V., « Subsidiarité... vous avez dit subsidiarité ? », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, p. 229.

<sup>1941</sup> MERTENS DE WILMARS J., « Du bon usage de la subsidiarité », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, p. 197.

<sup>1942</sup> ISAAC G., BLANQUET M., *Droit général de l'Union Européenne*, Paris, Dalloz, Coll. Sirey Université, 9<sup>ème</sup> éd., 2006, p. 39.

<sup>1943</sup> BRIBOSIA H., « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses Etats membres- Commentaire sur l'article 3B du traité de Maastricht », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, p. 173.

<sup>1944</sup> Le professeur Constantinesco a considéré que la notion de compétences concurrentes désigne « *la situation où, à l'intérieur d'un même champ matériel de compétences, deux titulaires sont amenés à intervenir. Cependant, cette intervention se fera successivement et non simultanément si bien que le terme « concurrent » est quelque peu inexact... mieux vaut ici parler de compétence successives ou alternatives* », CONSTANTINESCO V., *Compétences et pouvoirs dans les communautés européennes : contribution à l'étude de la nature juridique des communautés*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1974, 492 pages, spéc. p. 279.

<sup>1945</sup> CONSTANTINESCO V., *idem*, spéc. pp. 279-280.

*dessaisissement des États est progressif afin d'écartier le risque de vide juridique résultant de la carence législative de la Communauté »*<sup>1946</sup>.

1448. Cette prise de position, à laquelle nous adhérons, est prouvée par le principe selon lequel les États demeurent compétents, mais sous la condition du respect des dispositions générales du Traité et des principes généraux du droit de l'Union qui est notamment l'effectivité des libertés de circulation et du principe d'égalité de traitement tel qu'interprété par la Cour. Il s'agit globalement d'une mise en œuvre du principe de primauté. Cette interprétation fait l'objet d'une application très extensive par la Cour.

1449. À titre d'exemple de compétences concurrentes normatives, il est possible de citer l'article 100 TCEE (ex. art. 94 TCE devenu art. 115 TFUE) conférant à l'Union la possibilité d'adopter par voie de directives, les mesures visant à rapprocher les dispositions nationales qui ont « *une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* ». Cette disposition illustre l'existence d'une compétence concurrente entre les institutions de l'Union et les États membres. C'est, en effet, une institution de l'Union qui adopte les directives, mais celles-ci font l'objet d'une procédure d'adoption très stricte et s'agissant de leur contenu, elles laissent une grande marge de manœuvre aux États membres.

1450. Or, c'est cette même disposition qui a été unanimement considérée comme susceptible de servir de fondement juridique au rapprochement des dispositions fiscales en matière de fiscalité directe. De surcroît, c'est sur cette base juridique qu'ont été adoptées les directives en matière de fiscalité directe des entreprises. Devons-nous comprendre que la fiscalité directe des entreprises constitue indirectement une compétence concurrente de l'Union et des États ? C'est effectivement le cas dès lors qu'elle est susceptible d'avoir des incidences directes sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Ce même marché intérieur qui relève d'une compétence partagée entre l'Union et les États en vertu de l'article 4 TFUE. Nous avons pu démontrer que la fiscalité directe des entreprises du fait de ses incidences transfrontalières était en mesure d'avoir de telles incidences.

1451. Le principe de subsidiarité contient en son sein trois critères d'application qui justifient une action de l'union. Un critère de « légalité » présent au 1er alinéa de l'article 5 TCE (ex. art. 3 B) qui vise la condition d'une réalisation des objectifs du traité. Un critère de « nécessité » prévu au deuxième alinéa qui renvoie à une action plus efficace au niveau de l'Union afin de pallier une action insuffisante des États membres<sup>1947</sup>. Et enfin, un critère d'« intensité » qui est évoqué au troisième alinéa selon lequel l'action de l'Union ne doit pas excéder « *ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs du présent Traité* »<sup>1948</sup>. Ces critères seraient remplis s'agissant d'une action de l'Union en matière de fiscalité directe des entreprises. Le premier critère est présent, car diverses dispositions du traité justifient la mise en œuvre d'une action fiscale de l'Union. Il s'agit notamment des libertés de circulation et du principe d'égalité de traitement auxquels s'ajoute la réglementation des aides d'État. Le second critère est également respecté en ce que les distorsions fiscales affectent le marché intérieur ce qui justifie une action globale de l'Union et des États. Le troisième critère est également présent dans la mesure où les projets formulés par les institutions de l'Union ont systématiquement eu pour objectif de résoudre les problèmes inhérents aux divergences existantes entre les systèmes fiscaux nationaux ayant des incidences sur l'établissement ou le bon fonctionnement du marché intérieur ainsi que, plus globalement, sur la réalisation des objectifs et politiques de l'Union.

---

<sup>1946</sup> BRIBOSIA H., « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses États membres-Commentaire sur l'article 3B du traité de Maastricht », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, p. 173.

<sup>1947</sup>Certains considèrent que le deuxième alinéa de l'article 5 portant sur le principe de subsidiarité renvoie au principe de proportionnalité. En ce sens, CLERGERIE J.-L., GRUBER A., RAMBAUD P., *L'union européenne*, Paris, Dalloz, Coll. « Précis », 7e éd., 2008, p. 251.

<sup>1948</sup>Ces critères sont énoncés par CLERGERIE J.-L., GRUBER A., RAMBAUD P., *idem*, p. 251.

1452. Ce raisonnement peut être maintenu au regard de la modification de la disposition afférente au principe de subsidiarité consécutive à la ratification du Traité de Lisbonne. Nous retrouvons désormais ce principe à l'article 5 TUE § 3. Certes, les modifications apportées à ce principe « *témoignent d'une attention plus grande aux intérêts des États membres afin de favoriser le processus de ratification* »<sup>1949</sup>. Ce retour sur scène des États s'apprécie au regard de deux principaux éléments<sup>1950</sup>. Il s'agit, d'une part, des échelons de pouvoirs nationaux qui sont susceptibles d'intervenir. Désormais, l'appréciation de l'efficacité de l'action nationale est appréciée tant au niveau central qu'au niveau régional et local. Il s'agit, d'autre part, des parlements nationaux qui sont directement associés aux processus décisionnels européens grâce à un fondement juridique directement inséré au traité qui est l'article 5-3 TUE. Ces derniers peuvent désormais manifester leur opposition à certaines propositions de directives au motif que ces dernières empièteraient sur les compétences des États membres sur le fondement de ce principe. Leur opposition peut se traduire de deux manières à savoir : la possibilité de s'opposer politiquement à un projet de texte et, la saisie la Cour de justice d'un acte législatif européen pour violation du principe de subsidiarité<sup>1951</sup>. Aussi, leurs nouvelles prérogatives dépassent largement celle d'un simple pouvoir d'information. Certains pourraient déceler, dans ces modifications, le symbole d'une suprématie nouvelle des États qui recouvreraient de leurs compétences en réponse à une intégration renforcée et progressive mise en œuvre depuis plus de soixante ans. Il est évident que cette modification du principe de subsidiarité qui n'était pas présente dans le Traité constitutionnel de 2004 témoigne d'un intérêt plus grand porté aux craintes des États afin de favoriser la ratification du Traité de Lisbonne. Ces dispositions conduisent à ce que, désormais, dans le cas d'une compétence partagée entre l'Union et les États comme c'est le cas s'agissant du marché intérieur, ce principe « *établit une présomption en faveur d'une action des États membres* »<sup>1952</sup> même si cette présomption n'est pas irréfutable.

1453. Les craintes d'un recul de l'intégration européenne auquel pourraient donner lieu ces modifications ne sont, selon nous, pas justifiées. S'agissant, plus spécifiquement, de l'intervention des parlements nationaux, celle-ci n'est pas nouvelle même si elle a pu faire l'objet d'un renforcement avec le Traité de Lisbonne. Les États membres ont depuis longtemps associé les parlements nationaux en usant des procédures prévues au sein des droits internes. Quant à la Commission européenne, depuis 2006, celle-ci transmet, dans le cadre du dialogue politique<sup>1953</sup>, toutes ses nouvelles propositions aux parlements nationaux et répond à leurs avis. Aussi, en dépit d'une consécration juridique de la participation des parlements nationaux dans le cadre du contrôle de la subsidiarité, il n'est pas opportun de considérer cette avancée comme un renouveau, mais uniquement comme la consécration juridique d'une procédure déjà mise en œuvre en pratique.

1454. Néanmoins, ces modifications substantielles du principe de subsidiarité sont révélatrices de

---

<sup>1949</sup> FELDMAN J.-P., « Le Traité de Lisbonne et la subsidiarité », *Politeia*, n° 13, 2008, p. 194.

<sup>1950</sup> Un troisième élément vise la révision du protocole afférent aux principes de subsidiarité et de proportionnalité par le Traité de Lisbonne. Le protocole ne mentionne plus les tests de conformité tels que la vérification de la « nécessité » d'une action et de la « valeur ajoutée de l'action de l'UE ». Son mode d'application est davantage axé sur les aspects procéduraux afin que tous les acteurs décisionnels puissent intervenir. Néanmoins, nous n'avons pas considéré comme opportun de traiter de cet élément dès lors que dans son rapport annuel portant sur ces principes, la Commission affirme continuer à utiliser la vérification de la « nécessité » et de la « valeur ajoutée de l'action de l'UE » dans son cadre analytique et recommande aux autres acteurs de faire de même, v. Rapport de la Commission sur la subsidiarité et sur la proportionnalité, 18<sup>e</sup> rapport « Mieux légiférer », COM (2011) 344 final, 10 juin 2011, p. 2.

<sup>1951</sup> Pour un développement, v. CHALTIEL F., « Le processus décisionnel européen sous le régime du Traité de Lisbonne », *LPA*, n° 117, 14 juin 2010, p. 22 et s.

<sup>1952</sup> V. Rapport de la Commission sur la subsidiarité et sur la proportionnalité, 18<sup>e</sup> rapport « Mieux légiférer », COM (2011) 344 final du 10 juin 2011, 14 pages, spéc. p. 1.

<sup>1953</sup> COM (2006) 211. Voir également le rapport 2010 de la Commission sur les relations avec les parlements nationaux.

deux choses. La première est que l'encadrement renforcé de celui-ci depuis le Traité de Lisbonne témoigne d'une crainte avérée des États, conscients des implications de ce principe, en termes de régulation de l'exercice des compétences nationales et de l'Union. La deuxième est directement liée à la nature fédérale de ce principe que les États membres tentent d'atténuer par un accroissement des prérogatives de leurs institutions politiques nationales tant au niveau central que régional ou local et de leurs parlements nationaux. Ces modifications constituent la preuve de la volonté du niveau national d'amenuiser ou de freiner l'intégration d'origine supranationale. Malgré cette volonté, il n'apparaît pas que la régulation de l'exercice des compétences fiscales permise par ce principe peut être entravée. Au contraire, l'intervention des parlements nationaux ne ferait que légitimer les actions fiscales éventuelles de l'Union dès lors que seul le législateur national détient la prérogative de lever l'impôt. Aussi, son consentement à l'égard de propositions législatives fiscales d'origine européenne ne ferait que renforcer la légitimité de l'action fiscale de l'Union.

1455. Appréhendé d'un point de vue économique, ce principe comporte trois aspects consécutifs que sont : l'existence de répercussions fiscales transfrontalières ; l'impossibilité de mettre un terme à celles-ci au travers d'une coordination voulue par les États membres ; et une action de l'Union ne devant pas aboutir à la création de difficultés supplémentaires<sup>1954</sup>.

1456. Tout d'abord, dans le contexte actuel du marché unique, de nombreuses répercussions extérieures de nature fiscale sont visibles. La libre concurrence dans un marché dont les frontières ont été abolies, donne lieu à une concurrence fiscale entre les États membres. Celle-ci implique que les législations fiscales ont une double incidence dépassant le cadre des frontières physiques. D'une part, elles entraînent des répercussions sur les opérateurs exerçant des activités transfrontalières en termes de coût d'adaptation et de double imposition économique. D'autre part, elles atteignent les législations fiscales des États voisins se trouvant dans l'obligation de s'adapter au risque d'une perte de recettes fiscales.

1457. Ensuite, la coordination des États est restée minime en matière de fiscalité directe des entreprises dans la mesure où de nombreux États souhaitent encore conserver pleinement leurs compétences et de fait leurs libertés dans l'édiction de leurs systèmes fiscaux. Les âpres négociations s'agissant notamment de l'adoption du « Code de bonne conduite » en matière de fiscalité directe des entreprises constitutif d'un instrument politique non juridiquement contraignant, ainsi que l'option de la Commission européenne pour une méthode globale visant à satisfaire l'ensemble des États membres, à quoi s'ajoute le temps trop long pris en vue de l'adoption des directives minimales de 1990, ainsi que le maintien du principe de l'unanimité, véritable blocus à toute avancée en ce domaine, systématiquement refusée par la très grande majorité des États membres sont autant d'éléments probants.

1458. Enfin, l'incidence de la fiscalité directe des entreprises sur le bon fonctionnement du marché unique autorise à affirmer qu'une action européenne serait nécessaire, voire

---

<sup>1954</sup>VANHEUKELEN M., « Fiscalité et UEM-La recherche d'un équilibre entre concurrence et harmonisation », *Economie et statistique*, 1993, vol. 262, n° 262-263, p. 84. En matière de fiscalité directe des entreprises, l'auteur faisait le constat à cette époque que « (d)ans le domaine de l'imposition des sociétés, les externalités ne semblent pas encore suffisamment importantes pour exiger l'application de règles communautaires contraignantes aux régimes fiscaux nationaux, mais il y a lieu de surveiller de près l'évolution en cette matière, car les entreprises opérant sur plusieurs territoires sont de plus en plus nombreuses », p. 85. Il apparaît aujourd'hui, à la fois au vu du développement du phénomène de concurrence fiscale dommageable visant notamment la fiscalité directe des entreprises, ainsi qu'au vu de la proposition de la Commission européenne de la nécessité de la mise en œuvre d'une harmonisation de l'assiette d'imposition des sociétés transfrontalières, que les externalités fiscales en la matière soient suffisamment importantes et entravantes pour envisager une action européenne dans ce domaine. La « substitution » du législateur par le juge de Luxembourg perceptible au vu du développement de sa jurisprudence sur cette question le confirme.

indispensable à la résolution d'une problématique fiscale devenue proprement européenne et dépassant désormais le cadre strict des États. Cet état de fait répond spécifiquement aux conditions d'application d'une action subsidiaire européenne appréhendée sous l'angle économique.

1459. Il est désormais nécessaire d'envisager l'appréhension politique du principe de subsidiarité. L'absence d'une véritable politique fiscale européenne est éminemment politique. Le moyen visant à permettre sa mise en œuvre en matière de fiscalité directe des entreprises doit l'être tout autant. L'absence de dispositions juridiques dans ce domaine induit un blocage politique de la part des États membres. À ce titre, le principe de subsidiarité qui est un principe éminemment politique beaucoup plus que juridique est susceptible de répondre, à juste titre, à cette absence de base juridique. Ce principe n'est pas strictement juridique. Son caractère juridique provient, certes, de son insertion dans les traités permise par le Traité de Maastricht, mais il s'agit d'un principe de nature politique ou au mieux de « *politique législative* »<sup>1955</sup> ou encore de « *politique juridique* »<sup>1956</sup>.
1460. Différentes justifications ont été apportées au caractère politique du principe de subsidiarité. Nous avons retenu trois prises de position. D'une part, le caractère politique de ce principe se justifie par son objet principal que serait l'assurance d'une meilleure organisation nationale ainsi qu'une répartition des responsabilités, fonction des critères de nécessité, d'efficacité et d'équilibre permettant la mise en œuvre d'une Union au service des identités nationales et des citoyens<sup>1957</sup>. D'autre part, le caractère politique de ce principe serait justifié par la volonté d'établir des limites à l'action de l'Union et ainsi d'orienter le processus d'intégration dans le sens d'une préservation des atteintes portées à la souveraineté des États membres<sup>1958</sup>. Enfin, le caractère politique pourrait être directement lié au caractère politique de la construction européenne<sup>1959</sup>.
1461. Son caractère subjectif permet une attribution de compétences indifféremment dans le sens des États ou de l'Union. Nous retrouvons la référence à la subjectivité de ce principe politique<sup>1960</sup> dans le protocole annexé au Traité d'Amsterdam de 1999 sur « l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité ». L'application de ce principe à la matière fiscale accroît les prérogatives des institutions européennes et notamment de la Cour de justice et de la Commission, et corrélativement, limite celle des États membres lors de l'édition, mais également de l'application de leurs systèmes d'imposition directe qui doit se faire dans le strict respect du droit de l'Union. L'application de ce principe peut parfaitement justifier une extension des compétences de l'Union en matière fiscale. Comme le précisait le professeur Oberdoff, « (i)l y a un lien étroit entre une distribution politique des compétences et une distribution fonctionnelle ou instrumentale des compétences »<sup>1961</sup>.

---

<sup>1955</sup> STROZZI G., « Le principe de subsidiarité dans la perspective de l'intégration européenne : une énigme et beaucoup d'attentes », revue trimestrielle de droit européen, 30 (3), juill.- sept.1994, p. 380.

<sup>1956</sup> MATTERA A., « Le principe de subsidiarité au service d'une Communauté à la dimension des problèmes de notre temps », Introduction, Revue du Marché Unique européen, n° 4, 1992, p. 190.

<sup>1957</sup> MATTERA A., idem, p. 190.

<sup>1958</sup> En ce sens, nous retrouvons, STROZZI G., « Le principe de subsidiarité dans la perspective de l'intégration européenne : une énigme et beaucoup d'attentes », revue trimestrielle de droit européen, 30 (3), juill.- sept.1994, p. 380.

<sup>1959</sup> En ce sens, nous retrouvons CONSTANTINESCO V., « Subsidiarité... vous avez dit subsidiarité ? », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, p. 228.

<sup>1960</sup> V. Point 3 du protocole annexé au Traité d'Amsterdam sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité selon lequel « (1) *e principe de subsidiarité donne une orientation pour la manière dont ces compétences doivent être exercées au niveau communautaire. La subsidiarité est un concept dynamique qui devrait être appliqué à la lumière des objectifs énoncés par le traité. Il permet d'étendre l'action de la Communauté, dans les limites de ses compétences, lorsque les circonstances l'exigent et, inversement, de la limiter et d'y mettre fin lorsqu'elle ne se justifie plus* ».

<sup>1961</sup> OBERDOFF H., L'Union européenne, Paris, Armand Colin, Coll. « Compact », 2004, pp. 251-252.

1462. Le protocole énonce trois lignes directrices permettant de déterminer si la condition d'efficacité de l'action de l'Union qui viendrait suppléer l'action nationale est remplie. Il s'agit, tout d'abord, de déterminer si la question examinée a des aspects transnationaux qui ne peuvent pas être réglés de manière satisfaisante par l'action des États membres. Ensuite, il convient d'apprécier si une action au seul niveau national ou l'absence d'action de l'Union serait contraire aux exigences du traité comme la nécessité de corriger les distorsions de concurrence, d'éviter des restrictions déguisées aux échanges ou de renforcer la cohésion économique et sociale, ou léserait grandement d'une autre manière les intérêts des États membres. Enfin, il faut vérifier si une action menée au niveau européen présenterait des avantages manifestes, en raison de ses dimensions ou de ses effets, par rapport à une action au niveau des États membres.

1463. La fiscalité répond-elle à ces conditions de mise en œuvre de l'action de l'Union ? Nous partons du postulat que la fiscalité se doit d'être efficace et équitable. Il n'est pas admissible que celle-ci soit constitutive de discrimination ou entrave à la libre circulation des entreprises effectuant des activités transfrontalières. L'objectif du marché intérieur est de permettre une activité qui soit aussi libre, efficace et productive qu'au sein d'un marché national. La fiscalité ne doit pas, comme c'est encore le cas, engendrer des coûts très importants en termes de mise en conformité juridique pour les entreprises, et de pertes fiscales pour les États. La fiscalité directe des entreprises contient indéniablement des aspects transnationaux. Les entreprises, par leurs activités transnationales, subissent de plein fouet les divergences des vingt-sept systèmes fiscaux nationaux que ce soit en termes de coûts, mais également en termes de distorsions de concurrence. Cette question ne peut être réglée par les États eux-mêmes qui maintiennent la détermination de leurs régimes fiscaux en fonction de considérations strictement nationales. De ce fait, l'action nationale ou plutôt l'absence d'une politique fiscale de l'Union est bien contraire aux exigences du traité et notamment au principe de non-discrimination du fait des discriminations fiscales susceptibles d'exister entre les résidents et les non-résidents des États membres, mais également vis-à-vis des libertés de circulation fortement atteintes. Les deux premières conditions se trouvent remplies. Quant à la troisième condition, il est évident qu'une action fiscale de l'Union présenterait des avantages manifestes du fait de la dimension géographique de ces atteintes visant le marché intérieur plus vaste que les marchés nationaux. De ce fait, les conditions de mise en œuvre d'une action de l'Union qui reposerait sur l'application du principe de subsidiarité sont présentes. La subsidiarité qui vise à une plus grande efficacité de l'action politique est susceptible d'impulser la levée des blocages politiques nationaux ce qui permettrait la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen.

1464. Le fédéralisme fiscal européen, déjà en œuvre insidieusement, s'il était expressément accepté, permettrait de résoudre nombres d'effets néfastes dus à la concurrence fiscale dommageable s'exerçant entre les États membres tels que la fraude et l'évasion fiscales, les délocalisations d'entreprises, le maintien de régimes fiscaux préférentiels, le dumping, le moins-disant fiscal. Une action de l'Union qui s'exercerait par le biais du principe de subsidiarité pourrait donner lieu à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale de l'Union s'insérant dans un fédéralisme fiscal européen, ce qui permettrait de rapprocher progressivement les législations fiscales des États membres.

1465. Les conditions de mise en œuvre du principe de subsidiarité sont parfaitement justifiées en matière fiscale. Mais quelles sont les fonctions du principe de subsidiarité ? Le professeur Constantinesco a attribué trois fonctions à ce principe. Le principe de subsidiarité peut être appréhendé comme un principe « *d'éthique politique* », un principe de « *répartition des compétences* », ou encore comme un principe permettant « *l'actualisation d'une compétence* ».

*potentielle de la Fédération* »<sup>1962</sup>.

1466. En matière fiscale, la mise en œuvre de ce principe est intéressante plus particulièrement eu égard à sa seconde fonction. Il permet de réguler l'attribution de cette compétence en fonction du niveau d'efficacité de l'action. Au vu de la situation actuelle, une action de l'Union en matière de fiscalité directe des entreprises serait plus efficace qu'une action strictement nationale. Nous avons pu relever quelques-uns des effets néfastes des divergences entre les systèmes fiscaux créant des obstacles à la réalisation et au bon fonctionnement du marché intérieur. Néanmoins, dans le cadre d'une fédération européenne, les États ne seraient pas dépossédés de leurs compétences fiscales dans la mesure où le législateur européen est le Conseil représentatif des chefs d'États et de gouvernements<sup>1963</sup>, seul compétent à adopter des directives dans cette matière. Le principe de participation, spécifique aux fédérations, serait ainsi respecté.

1467. Cette interprétation du principe de subsidiarité visant à réguler l'exercice de la compétence fiscale entre l'État membre et l'Union, en faveur de cette dernière est conforme aux objectifs de la construction européenne que ce soit à l'égard de l'union économique et monétaire ou des libertés de circulation.

1468. L'établissement d'une monnaie unique n'est pas vraiment compatible avec le maintien de vingt-sept systèmes fiscaux différents. Les impôts qui ont notamment pour fonction d'alimenter les budgets des États et de leurs collectivités participent de la politique budgétaire. Comme l'affirme le professeur Lambert, « *(i)l est un fait que la politique fiscale est un instrument indispensable de régulation économique et budgétaire* »<sup>1964</sup>. Cette politique budgétaire est soumise au contrôle de l'Union, car les États ont accepté d'être soumis au pacte de stabilité et de croissance limitant fortement leurs prérogatives en matière budgétaire au travers notamment de la réduction de leurs déficits qui ne doivent pas être excessifs. À ce titre, la mise en œuvre de l'union économique et monétaire ayant donné lieu à la mise en place d'une monnaie unique peut être considérée comme un élément significatif de la transformation de la nature de la Communauté européenne devenant progressivement une fédération par la mise en œuvre d'un fédéralisme budgétaire<sup>1965</sup>. Cette mise en œuvre est concomitante à une réduction de l'autonomie fiscale des États membres<sup>1966</sup>. La réduction des

---

<sup>1962</sup>V. CONSTANTINESCO V., « Le principe de subsidiarité : un passage obligé vers l'Union européenne », Mélanges Boulouis, Dalloz, 1991, p. 38. L'auteur définit les différentes fonctions du principe de subsidiarité en considérant qu'« *(i)l est d'abord conçu comme un principe d'éthique politique, puisqu'il exprime une vision « communautaire* » de la société : celle-ci n'est pas tant formée d'individus que de communauté diverses dans lesquelles l'individu se situe et qui en permettent l'épanouissement ». Il s'agit également d'« *un principe de répartition des compétences en ce sens que c'est selon l'idée de la subsidiarité que l'allocation de compétences entre les niveaux d'organisation publique doit être établie : chaque niveau de pouvoir ne doit alors se voir attribuer que les compétences qu'il est le mieux à même d'exercer (...)* ». Enfin « *elle est un principe qui intervenant dans le domaine des compétences concurrentes, permet l'actualisation d'une compétence potentielle de la Fédération, lorsque celle-ci est mieux à même d'intervenir que les Länder qui jusque-là, avaient chacun pris, dans le domaine considéré, des mesures appropriées* ».

<sup>1963</sup> D'autant plus que depuis la ratification du Traité de Lisbonne, le Conseil européen a été reconnu comme une institution à part entière. Ceci justifie notamment l'extension du contrôle de la Cour de justice aux actes adoptés par celui-ci. En vertu de l'article 269 TFUE, la Cour peut désormais, sur demande de l'État membre concerné, se prononcer sur la légalité d'un acte adopté par le Conseil européen ou par le Conseil lorsqu'il a identifié un risque clair de violation grave par cet État membre de certaines valeurs (art. 2 TUE).

<sup>1964</sup>LAMBERT T., « De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne », RTD. Com., 2009, p. 517 et s.

<sup>1965</sup>V. notamment BUREAU D. et CHAMPSAUR P., « Fédéralisme budgétaire et unification économique européenne », Revue de l'OFCE, avril 1992, n° 40, pp. 87-99 discutant l'idée suivant laquelle « *l'imitation progressive par le budget communautaire des mécanismes budgétaires et fiscaux à l'œuvre dans les fédérations existantes est inévitable, voire souhaitable* », p. 87.

<sup>1966</sup>VANHEUKELEN M., « Fiscalité et UEM - La recherche d'un équilibre entre concurrence et harmonisation », Economie et statistique, n° 262-263, 1993, 2/3, pp. 77-86. L'auteur relève que « *l'autonomie nationale dans la définition de ces politiques va être réduite en raison de pressions croissantes venant de deux côtés. D'une part,*

déficits publics passe par une réduction des dépenses publiques et/ou à une augmentation des impôts. Dans la plupart des États membres, cette situation a donné lieu à une réduction des prélèvements fiscaux. Ce mécanisme induit un lien direct entre les politiques budgétaires et fiscales. La France, en s'engageant à transférer les compétences nécessaires à l'établissement de l'union économique et monétaire, s'engage implicitement à répartir l'exercice de sa compétence fiscale de manière à ce que les institutions européennes puissent disposer de prérogatives dans ce domaine.

1469. Le juge de Luxembourg a démontré, au cours de ces nombreux arrêts, que le domaine fiscal était intimement lié aux libertés de circulation que ce soit des personnes, mais également des biens, des services et des capitaux. La vocation fiscale attribuée aux libertés de circulation permet de justifier le « transfert » de compétences fiscales à l'Union au sens des traités de l'Union. Le juge de Luxembourg procède ainsi à une application implicite du principe de subsidiarité en faveur de l'Union. Le juge de l'Union s'est contenté de répondre à l'esprit des traités qui posent les fondements d'un marché intérieur qui ne doit être entravé ni par les frontières physiques ni par les frontières fiscales. Les frontières physiques ont été, d'une certaine manière, abolies alors que les frontières fiscales sont maintenues. Ce maintien est illustré par les trop nombreuses discriminations et entraves fiscales à la libre circulation aboutissant à l'application d'un traitement fiscal différencié en fonction des législations fiscales nationales. Cette situation donne lieu à des distorsions de concurrence au sein du marché unique et à des traitements fiscaux différents conduisant à des inégalités entre les entreprises. Cette situation a eu un double effet. Le premier est celui d'un développement de la concurrence fiscale comme étant un « *mode de régulation au détriment de la recherche de règles communes, afin d'attirer les investisseurs et les entreprises* »<sup>1967</sup>. Le second effet lié au précédent est celui d'une atteinte aux politiques fiscales nationales et, de ce fait, aux politiques publiques menées grâce au financement fiscal<sup>1968</sup>.

1470. La réalisation de ces objectifs et politiques de l'Union nous autorise à soutenir la thèse d'un fédéralisme fiscal européen en devenir, dont la mise en œuvre concrète se ferait au travers d'une répartition claire et définie de l'exercice des compétences fiscales entre les États membres et l'Union. Ceci permettrait non seulement de déterminer la qualification de l'Union en une fédération européenne, mais également de résoudre la problématique de la concurrence fiscale dommageable. L'utilisation de cette qualification est d'autant plus justifiée que l'intégration de plus en plus forte des fiscalités directes nationales laisse percevoir une mainmise de l'Union dans ce domaine, ce qui induit d'ores et déjà la mise en œuvre d'un partage implicite de l'exercice de cette compétence « réservée » des États. Bien entendu, il n'est pas dans notre propos, de dégager des compétences nouvelles qui auraient été attribuées aux institutions européennes par le biais d'un transfert voulu et accepté par les États membres. Un vide juridique est significatif de la fiscalité directe des entreprises. En ce sens, le principe de subsidiarité, dans cette matière, implique toujours une compétence de principe des États membres, mais il exige que ces derniers exercent celle-ci dans le strict respect des dispositions de l'ordre juridique de l'Union. Le principe de subsidiarité, véritable fondement de la régulation de l'exercice de ses compétences par l'Union devient, en matière fiscale, le

---

*l'obligation de respecter les règles juridiques européennes afférentes à l'UEM impose des contraintes venant « d'en haut ». D'autre part, on assiste à une montée des pressions « d'en bas », par l'accroissement de la mobilité transfrontalière effective ou potentielle de la production et des facteurs de production, qui réduit fortement l'emprise publique des agents économiques et définit le contexte de l'exercice de la concurrence entre États. La fiscalité constitue l'un des principaux domaines où se manifeste cette double pression sur les décideurs nationaux », p. 77.*

<sup>1967</sup>DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., « Pour un serpent fiscal européen-De la concurrence à l'harmonisation », Syndicat national unifié des impôts, Paris, Syllepse, 2005, p. 21.

<sup>1968</sup>DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., idem, p. 21. Les auteurs relèvent notamment les atteintes portées aux politiques de redistribution, d'investissements publics de lutte contre les inégalités et de protection sociale.

principe fondateur de la régulation de l'exercice des compétences fiscales au sein de l'Union susceptible, à terme, d'engendrer la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal en devenir.

1471. Cette soumission de la compétence fiscale des États s'exerçant sous le contrôle notamment, de la Commission européenne et de la Cour de justice, laisse présager d'un partage implicite de l'exercice de cette compétence symptomatique de la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal spécifiquement européen en devenir.

1472. Ce fédéralisme fiscal européen apparaît au regard de deux éléments. Le premier élément s'exprime en amont. Il s'agit de la régulation des compétences fiscales nationales par les autorités supranationales aidées par la multiplication des renvois préjudiciels sollicités par les contribuables nationaux. Le second élément s'exprime en aval. Il s'agit de la prise en compte des principes du droit de l'Union par les législateurs nationaux lors de l'édiction des règles fiscales. Il s'agit de l'illustration concrète d'une mise en œuvre spécifique à la fiscalité du principe de subsidiarité. Ce principe, appliqué à la matière fiscale, donne lieu à une limitation de l'exercice des compétences fiscales des États tout en accroissant les prérogatives fiscales des institutions européennes agissant lorsque la coordination entre les États membres ne donne pas lieu à une action plus efficace<sup>1969</sup>. Il s'agit d'une application hybride de ce principe qui n'entraîne pas, comme le voudrait l'esprit de la subsidiarité, une répartition claire et favorable aux États membres de cette compétence dans l'Union. Ce flou inhérent au principe de subsidiarité nous autorise à l'interpréter dans un double sens<sup>1970</sup>. Nous avons opté pour une interprétation de ce principe favorable à une action de l'Union qui serait plus efficace en matière fiscale que celle des États membres. Par analogie, cet aspect hybride caractérise également la notion de « souveraineté fiscale » dont nous avons pu considérer qu'en terme d'exercice, elle était parfaitement inappropriée, inadaptée, et non juridiquement viable dans le contexte de l'Union<sup>1971</sup>.

1473. C'est en raison du caractère impropre de la notion de « souveraineté fiscale » au contexte de l'Union qu'il nous a paru préférable de traiter de la compétence fiscale, qui doit être

---

<sup>1969</sup>V. BUREAU D. et CHAMPSAUR P., « Fédéralisme budgétaire et unification économique européenne », Revue de l'OFCE, 1992, n° 40, pp. 90-91 et spéc. p. 90 relevant que « (p)ar le principe de subsidiarité, le Traité de Maastricht affirme la préférence à donner aux interventions gérées au niveau des Etats-membres, à l'exception de celles dont la prise en charge à l'échelon communautaire est susceptible de dégager des économies d'échelle ou est rendue nécessaire par la présence d'externalités importantes. Cette approche reconnaît donc les coûts et risques d'inefficacité associés aux politiques centralisées ». Les externalités fiscales sont importantes au sein de l'Union. Cette interprétation du principe de subsidiarité favorable à une action européenne dans le domaine de la fiscalité directe est parfaitement envisageable.

<sup>1970</sup>v. DEHAENE J.-L., « Relancer l'Union européenne », Politique étrangère, 1994, volume 59, n° 4, pp. 1109-1120 considérant que « l'exercice même des compétences ainsi minutieusement énumérées se trouve encadré par le fameux principe de subsidiarité, principe inscrit en lettres d'or au fronton des institutions de l'Union. La subsidiarité n'est pas un principe à sens unique. Le principe vise à inciter la réflexion sur le point de savoir quel est le niveau d'efficacité optimal d'une action : ce niveau peut être l'Etat national, mais peut tout aussi bien être celui d'une entité décentralisée plus près encore du citoyen ou, au contraire, celui de l'Union européenne (...) Grâce au principe de subsidiarité, on peut sauvegarder la diversité en évitant l'émiettement, et réaliser l'unité en évitant la centralisation », p. 1111.

<sup>1971</sup>DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., « Pour un serpent fiscal européen-De la concurrence à l'harmonisation », Syndicat national unifié des impôts, Paris, Syllepse, 2005, p. 23. Nous rejoignons la position des auteurs selon lesquels « la conception de la souveraineté qu'ont un certain nombre d'Etats semble ainsi être élastique : se donner une monnaie européenne unique et une Banque centrale indépendante tout en maintenant des fiscalités nationales sous couvert de souveraineté nationale, voilà qui illustre bien une des contradictions de la construction européenne actuelle. Car l'exercice de la souveraineté fiscale comme élément de la souveraineté nationale fait également débat. Entre une concurrence « libre et non faussée » ne devant pas être affectée par les choix fiscaux nationaux, le mimétisme fiscal qui conduit les Etats à s'aligner sur le moins-disant des Etats voisins et les limites imposées par le pacte de stabilité, les Etats se dépouillent progressivement de leur capacité d'agir et de leur souveraineté, sans qu'émerge une souveraineté européenne. Cette dilution de la souveraineté fait peser un réel risque en termes de démocratie et de légitimité sur les Etats et sur l'Europe ».

appréhendée de manière similaire à toutes autres compétences régaliennes. L'abandon de la notion de souveraineté pour celle de compétence implique la possibilité d'un partage voire d'un transfert à l'Union, ce qui corrélativement, rend admissible la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal dans la fédération que constituerait l'Union. Cette démarche aurait été impossible juridiquement en maintenant la théorie d'une « souveraineté fiscale » des États dans la mesure où la souveraineté n'est pas susceptible d'être divisée au sens de partager, et surtout elle n'est pas compatible avec l'organisation que constituerait la fédération européenne, au sein de laquelle la souveraineté n'a pas lieu d'être, une fédération n'étant pas un État. La construction européenne implique indéniablement un partage de l'exercice de la compétence fiscale dans la mesure où l'exercice exclusif de cette compétence par les États entraîne des répercussions sur le bon fonctionnement du marché intérieur. C'est cette situation qui implique la nécessité de l'acceptation et de la mise en œuvre véritable d'un fédéralisme fiscal européen dont la spécificité serait son caractère intergouvernemental. Le principe de subsidiarité est un pilier fondamental à l'impulsion d'un tel processus au regard de la souplesse de ses modalités d'application.

1474. La méthode retenue en matière de fiscalité directe des entreprises est celle de la coordination. Cette méthode implique la nécessité d'un consensus des États afin de rapprocher leurs législations fiscales nationales. Or, les propositions en vue d'une plus grande coordination sont faites par une institution européenne et indépendante à savoir la Commission. Ce schéma institutionnel signifie que c'est une institution de l'Union qui va avoir le pouvoir de formuler des propositions s'agissant des mesures fiscales dont la compétence d'édition relève encore des États membres. Si la Commission formule de nombreuses propositions qui vont dans le sens d'une plus grande coordination des fiscalités nationales, c'est que conformément au principe de subsidiarité, une action nationale en vue de la résolution de questions fiscales à dimension européenne n'est pas efficace. Ce pouvoir de proposition couplé aux pouvoirs de sanctions de la Cour reposant sur une interprétation téléologique des traités, attribuant à certaines dispositions une vocation fiscale, renvoient à la méthode progressive de « l'intégration » européenne qui n'épargne pas la fiscalité directe des entreprises. Cette méthode donne lieu à une extension des compétences de l'Union révélant la mise en œuvre d'un « fédéralisme à l'envers ».

1475. La dilution de la compétence fiscale des États s'effectue, en effet, « par le haut » et de manière progressive.

1476. La mise en œuvre du « fédéralisme à l'envers » européen « se traduit dans les relations entre droit communautaire et droits nationaux, soit par une substitution communautaire aux droits nationaux, soit par une harmonisation des droits nationaux induit par l'unification, soit enfin par des types divers de superposition de droits (coordination, coexistence) »<sup>1972</sup>. En matière de fiscalité directe des entreprises, ce « fédéralisme à l'envers » repose principalement sur la troisième méthode à savoir celle de la superposition de droits dans la mesure où les directives fiscales de 1990 ainsi que le « Code de bonne conduite » en matière de fiscalité directe des entreprises adopté en 1996 visent principalement à renforcer la coordination entre les législations fiscales nationales. Leur portée est insuffisante, ce qui ne permet pas de traiter de la mise en œuvre d'une véritable harmonisation au sens d'un rapprochement effectif et homogène des législations fiscales nationales faisant l'objet de l'adoption d'actes législatifs et contraignants par les États au sein du Conseil.

1477. Toutefois, il est permis de penser que le principe de subsidiarité puisse être intégré au sein des méthodes qui visent à superposer les droits fiscaux nationaux en légitimant une action européenne qui serait plus efficace. La mise en œuvre de ce principe reviendrait à assurer une plus grande coordination voire une harmonisation des législations fiscales nationales. C'est ce

---

<sup>1972</sup>BEAUD O., « L'Europe et le droit », Droits, n° 14, 1991, p. 12.

vers quoi tend à aboutir la jurisprudence fiscale de la Cour de justice au travers de l'interprétation finaliste des traités doublée de la mise en œuvre de principes généraux du droit de l'Union.

## **II/La mise en œuvre du principe de subsidiarité en matière fiscale : une régulation de l'exercice des compétences typique du fédéralisme**

1478. La problématique de la régulation de l'exercice des compétences fiscales au sein de l'Union révèle les paradoxes inhérents à l'absence d'une détermination claire et définitive de la nature juridique de l'organisation européenne. Les enjeux d'une telle résolution sont fondamentaux (A). C'est la raison pour laquelle nous pensons que la fiscalité pourrait devenir l'instrument d'intégration qui permettrait d'aboutir à l'émergence d'une fédération européenne (B).

### **A) Un principe révélateur des lacunes inhérentes à la nature juridique floue de l'organisation européenne**

1479. De nombreux auteurs ont relevé la spécificité du principe de subsidiarité aux entités fédérales. Il est généralement utilisé en vue de répartir les compétences entre l'État fédéral et les États fédérés. Son application à l'Union européenne est source de nombreuses interrogations dans la mesure où elle soulève la question de la nature juridique réelle de cette organisation<sup>1973</sup>. Nous ne pouvons encore véritablement affirmer le caractère fédéral de l'Union européenne dans la mesure où celui-ci n'a encore jamais été expressément reconnu et prévu par les traités. Nous nous situons plutôt dans un cadre européen doté de marques de fédéralisme. L'existence de celles-ci a donné lieu à l'évocation de nombreuses qualifications par la doctrine. Certains se cantonnent à relever le caractère spécifique de cette organisation en affirmant que l'Union européenne est un système juridique irréductible à quelque « *modèle explicatif de valeur stable* »<sup>1974</sup> ou encore qu'elle constitue un ordre juridique, car il est à la fois « *hiérarchisé et autonome* »<sup>1975</sup>. D'autres considèrent que « *l'Union européenne conserve les caractères d'un « fédéralisme innomé » encore en devenir* »<sup>1976</sup>.

1480. Mais, *in fine*, la question de la nature juridique de l'Union est encore source de nombreux débats doctrinaux. La seule certitude réside dans le fait qu'elle détienne la personnalité juridique<sup>1977</sup> et qu'il s'agisse d'une organisation à laquelle les États membres attribuent des compétences pour atteindre leurs objectifs communs<sup>1978</sup>. L'Union repose ainsi sur un processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe, dans laquelle les décisions sont prises dans le plus grand respect possible du principe d'ouverture et le plus

---

<sup>1973</sup>ZARKA J.-L., Introduction au droit constitutionnel, Paris, Ellipses, 2006, p. 28. L'auteur relève, à juste titre, que « (l)e fédéralisme (...) constitue à l'évidence une source privilégiée d'inspiration pour l'évolution de l'Union européenne. On remarquera que le principe de subsidiarité qui est un principe de répartition de compétences typiques du fédéralisme est au cœur du Traité de Maastricht sur l'Union européenne ».

<sup>1974</sup>GAUTRON J.-C., « Influence des Communautés européennes sur les structures du pouvoir politique français depuis 1958 », pp. 421-440, in Mélanges Burdeau, Paris, LGDJ, 1977.

<sup>1975</sup>VALLEE Ch., Le droit des Communautés européennes, Coll. « Que sais-je ? », n° 2067, 1983, p. 90.

<sup>1976</sup>DE WOLF M., Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis, Paris, LGDJ, Bruylant, 2005, p. 15.

<sup>1977</sup>Article 47 TUE.

<sup>1978</sup>Article 1<sup>er</sup> TUE.

près possible des citoyens<sup>1979</sup>.

1481. De nombreuses théories sont utilisées aux fins de trancher cette question. Les méthodes évoquées sont diverses et variées<sup>1980</sup>. Il s'agit principalement des méthodes fonctionnalistes, intergouvernementalistes ou fédéralistes<sup>1981</sup>. La question de la nature juridique véritable de l'Union européenne n'est toujours pas clairement résolue, ce qui explique les nombreux obstacles politiques de la construction européenne. Cette situation révèle également l'existence d'un paradoxe criant. L'Union économique et en voie d'achèvement. La mise en œuvre de l'Union économique et monétaire en constitue l'un des symboles. Néanmoins, la mise en œuvre d'une Union véritablement politique connaît de plus grandes difficultés. Les États souhaitent à tout prix maintenir leurs prérogatives dans certains domaines considérés comme souverains dont fait partie la fiscalité directe liant intimement l'État à ses contribuables. Le maintien du principe de l'unanimité dans ce domaine de compétences dans le Traité constitutif ainsi que dans les traités de révision, de même que dans le Traité de Lisbonne en témoigne. Or, cela dénote d'une volonté de maintien d'une coopération intergouvernementale minimale, difficilement compatible avec un schéma institutionnel et fonctionnel qui laisse entrevoir un destin fédéral de l'Union européenne. La résolution de ce paradoxe entre une volonté économique acceptée et une volonté politique réfrénée constitue la clé de voûte de la détermination et de la mise en œuvre d'une Europe fédérale<sup>1982</sup>.

1482. Pour permettre la conciliation de la coopération intergouvernementale sur laquelle repose toute la construction européenne et les marques de fédéralisme présentes dans l'Union, certains auteurs ont développé une notion susceptible d'allier ces deux aspects en élaborant la théorie du fédéralisme intergouvernemental<sup>1983</sup> reposant sur la suprématie du principe de

---

<sup>1979</sup> Article 1<sup>er</sup> TUE.

<sup>1980</sup> Editorial, Revue des affaires européennes, 1996, n° 2, p. 83. Nous y retrouvons l'affirmation selon laquelle : « (r)ien ne semble vraiment décidé, vraiment tranché quant aux concepts qui la sous-tendent encore et qui restent essentiellement le fédéralisme, le fonctionnalisme, la supranationalité quoique sous d'autres noms, le traité instituant la Communauté européenne et celui de Maastricht sur l'Union européenne. La question du fédéralisme est loin d'être résolue, l'engrenage fonctionnel du marché commun a bien porté ses fruits tout en montrant ses limites (...) Rien n'est donc vraiment tranché entre les méthodes fonctionnalistes et le fédéralisme lui-même qui reste, comme on le sait, fondé sur la primauté du politique ».

<sup>1981</sup> Pour un développement de ces différentes méthodes appliquées à l'Union, v. SAURUGGER S., Théories et concepts de l'intégration européenne, Paris, Presses de Sciences Po, 2009, 483 pages. V. également SCHWOK R., Théories de l'intégration européenne : approches, concepts et débats, Paris, Montchrestien, Coll. « Clefs politique », 2005, 154 pages.

<sup>1982</sup> En ce sens, v. notamment BOULOUIS J., « Droit communautaire et droit français », Recueil d'études, La Mémoire du Droit, p. 196 affirmant que « (c)omme l'avait prévu ceux qui l'avaient imaginée, elle posa par son succès la question de l'union politique en rendant de plus en plus sensible la contradiction entre la puissance économique et l'autorité politique. C'est de la résolution de cette contradiction que devrait naître une fédération. Cela est toujours à l'état de projet. Mais outre que la pression externe du milieu international s'est brusquement relâchée et même inversée, tous les Etats membres des Communautés n'y sont pas également favorables, certains y étant même foncièrement hostiles. Cela n'empêche pas que l'avenir de la construction communautaire continue d'être envisagé d'une manière officielle comme devant aboutir à une fédération, voire à une confédération qui, par sa structure beaucoup moins contraignante, aurait le double mérite d'être plus immédiatement réalisable et de permettre la prise en charge des Etats de l'Europe orientale ». Nous formulons deux remarques à l'égard de cette position. La première est que la démarche fédérative apparaît, selon nous, comme étant très officieuse et non vraiment officielle. Les rares cas où cet objectif a été évoqué, cela a donné lieu à la démonstration de très nombreuses réticences de la part des Etats membres. La preuve en est rapportée par son insertion originaire dans les traités ayant finalement conduit à un retrait. La seconde remarque porte sur l'éventualité de la mise en œuvre d'une confédération. Cette hypothèse vise à réunir à la fois les avantages de l'intergouvernementalisme et de la supranationalité. Or, ce choix aurait pour incidence de marquer un net recul de l'évolution de l'organisation européenne, qui dès sa création, était envisagée par les pères fondateurs comme devant donner lieu à la mise en œuvre d'une fédération, signe d'un aboutissement de cette organisation régionale si spécifique. De plus, le stade de la confédération a été très largement dépassé par le processus d'intégration s'exerçant au sein de l'Union.

<sup>1983</sup> CROISAT M. et QUERMONNE J.-L., L'Europe et le fédéralisme, Paris, Montchrestien, Coll. « Clefs », 1999, 2<sup>e</sup> éd., 156 pages.

subsidiarité. Ce principe, nous l'avons relevé, est typique des organisations fédérales. Dans le cadre de l'Union européenne, le principe de subsidiarité n'a pas pour objet de répartir les compétences entre l'Union et les États membres, mais plus spécifiquement de réguler l'exercice des compétences<sup>1984</sup>. Ce principe de régulation des compétences apparaît comme servant de substitut à l'absence de l'utilisation du terme fédéralisme<sup>1985</sup>. Au vu de la jurisprudence fiscale de plus en plus régulière et étoffée de la Cour de justice, la fiscalité directe des entreprises devient un domaine de compétence soumis au principe de subsidiarité, mais dans le sens d'une action plus efficace des autorités européennes et, en particulier, de la Cour de justice palliant les carences du législateur de l'Union qui est le Conseil. Si le fédéralisme fiscal européen doit un jour aboutir, il se fera au travers de l'application du principe fédéral de subsidiarité qui contribue à élargir les compétences des institutions européennes dans le sens d'une plus grande intégration de compétences originellement étatique n'ayant pourtant pas fait l'objet d'un transfert dans les traités, et ce, sous le « prétexte » de la réalisation des objectifs européens. Nombreux sont ceux critiquant les éventuelles incohérences<sup>1986</sup> de la jurisprudence de la Cour de justice ou l'insécurité juridique en résultant. Néanmoins, la voie du fédéralisme fiscal est déjà mise en œuvre par les juges. Cela, même si certains peuvent y déceler un manque d'impartialité du juge de Luxembourg, qui, au travers d'une application spécifique du principe de subsidiarité, irait dans le sens d'un accroissement des compétences des institutions européennes voire d'un partage officieux de l'exercice de la compétence fiscale non harmonisée des États membres. Il s'agit du risque encouru par le refus des États de mener une véritable politique fiscale à l'échelle de l'Union européenne. Quant à la Cour de justice, elle se conforme à son rôle de gardienne des traités.

1483. Ainsi, en matière fiscale, la Cour n'a à aucun moment osé le vocable de fédéralisme fiscal. Toutefois, la stricte application des dispositions du traité par le biais de la méthode téléologique l'amène à attribuer un sens particulier au principe de subsidiarité comme étant susceptible de justifier une action de l'Union en matière fiscale. Elle ne cesse, en effet, de relever les imperfections des systèmes fiscaux nationaux tout en rejetant nombres de critères émis par les États en vue de justifier certaines discriminations ou entraves fiscales au marché intérieur. Elle révèle ainsi l'inefficacité de l'action exclusivement nationale en matière de fiscalité directe des entreprises ce qui, corrélativement, rend compte d'une efficacité plus grande d'une action de l'Union en accord avec les États. Cette méthode tend à l'extension des prérogatives des institutions de l'Union s'agissant de la question fiscale puisqu'elle légitime une action supranationale s'agissant de ce domaine de compétence. Cette légitimation juridique constitue la première étape d'une intégration à venir de plus en plus forte, des législations fiscales nationales, ce qui rendrait possible la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal dans l'Union.

1484. Dans la notion de « fédéralisme fiscal », nous retrouvons le terme fédéralisme. Ceci implique que la mise en œuvre de ce processus repose sur les règles fondatrices du

<sup>1984</sup> En ce sens, v. CLERGERIE J.-L., GRUBER A., RAMBAUD P., L'Union européenne, Paris, Dalloz, Coll. « Précis », 7<sup>e</sup> éd., 2008, p. 251. Renvoi, I/ « Le principe de subsidiarité, un principe ambivalent ».

<sup>1985</sup> V. 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 », LPA, 12 mai 1995, n° 57, p. 17 selon lequel « (l)e vocable subsidiarité n'est pas anodin (...) le principe évoqué renvoie à l'idée du passage d'une communauté économique de type supranational à une Union européenne à vocation fédérale (...) L'opportunité d'action de l'organe intergouvernemental risque ainsi de se trouver encadrer par une jurisprudence de plus en plus soucieuse d'assurer l'effectivité d'un principe aux couleurs fédérales auquel les gouvernements pensaient rendre un simple hommage dans leur discours ».

<sup>1986</sup> V. BERLIN D., « Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, p. 7 et s. Pour une analyse plus nuancée, v. LAMBERT T., « Réflexions sur la concurrence fiscale », Recueil Dalloz, 2010, p. 1733 et s. considérant, malgré tout, que « (c) e qui importe, c'est davantage le fait que la jurisprudence de la Cour ne soit pas sans influence sur la législation des Etats et sur l'évolution de la jurisprudence des juridictions nationales ».

fédéralisme qui est notamment le principe d'autonomie et de participation des États fédérés. La mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen aurait, ainsi, pour effet, de permettre une autonomie fiscale des États membres. Si surprenant soit-il, ce processus aurait pour conséquence de permettre aux États de recouvrer leur autonomie en matière d'imposition dans la mesure où, ces derniers seront libres de gérer leurs systèmes d'imposition en matière de fiscalité directe sous condition du respect du droit de l'Union et des modalités de répartition de l'exercice des compétences dans ce domaine. Or, en l'état actuel, le principe d'une compétence libre et exclusive des États est factice, fictif. C'est une liberté de principe qui donne lieu à une autonomie de principe, mais qui s'avère être très éloignée de la réalité pratique.

1485. Depuis l'ouverture des frontières en passant par la libéralisation des marchés jusqu'à la mise en place de l'union économique et monétaire et de la monnaie unique, les systèmes fiscaux nationaux ont très largement perdu de leur autonomie en ce sens qu'ils sont devenus interdépendants. Il n'est pas rare de constater d'importantes modifications législatives mises en œuvre par les législateurs nationaux afin de se rapprocher des systèmes fiscaux des pays voisins. Cela, principalement afin de leur permettre de rester concurrentiel que ce soit en terme de taux ou d'assiette d'imposition, seule possibilité pour maintenir voire attirer les investisseurs sur leurs territoires nationaux<sup>1987</sup>. Il s'agit, bien entendu, de la concurrence fiscale souvent dommageable mise en œuvre au sein de l'Union. Ce contexte amène les décideurs politiques à une perte de leur autonomie décisionnelle dans la mesure où les législations fiscales seront décidées, le plus souvent, en fonction de considérations extérieures. La contradiction provient de ce que la « souveraineté fiscale » pour exister nécessite la présence d'une autonomie technique au sens du pouvoir des États d'édicter leurs systèmes d'imposition en fonction de considérations propres. Or, celle-ci est très largement remise en cause par le phénomène de concurrence fiscale dommageable qui a pour effet de contraindre les États. Cette contrainte est notamment révélée par le processus imitatif mis en œuvre par les législateurs nationaux<sup>1988</sup>. Cette situation est très largement visible dans le cadre européen dominé par une concurrence fiscale dommageable en dépit de l'adoption du Code de bonne conduite. C'est pourtant le choix qui a été effectué par les États membres, se refusant à la mise en œuvre d'une plus grande coordination entre leurs législations fiscales nationales qui se ferait à l'échelle de l'Union et non plus en fonction de considérations strictement nationales.

1486. Deux options sont ainsi possibles<sup>1989</sup>. La première est celle d'une concurrence fiscale dommageable conduisant à un abaissement des taux d'imposition ou à l'édiction de régimes fiscaux favorables afin d'attirer ou de maintenir les investisseurs. Elle entraîne d'une part, une perte non négligeable de recettes fiscales pour les États membres. D'autre part, elle altère la « souveraineté fiscale » des États en la soumettant aux forces du marché. La seconde option

---

<sup>1987</sup>V. LAMBERT T., « Réflexions sur la concurrence fiscale », Recueil Dalloz, 2010, p. 1733 et s. En ce sens, v. « Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence », AUJEAN M. et SAINT-ETIENNE C. (ss. Dir.), Paris, PUF, Coll. « Le Cercle des économistes », 184 pages.

<sup>1988</sup> Sur le processus imitatif v. DIBOUT P., in « L'Europe et la fiscalité directe », LPA, n° 153, 23 décembre 1998, pp. 8-17, v. également du même auteur « Les trois voies de l'Europe fiscale », Banque et droit, 1992, n° 22, pp. 39-41.

<sup>1989</sup>V. PLIHON D., in Préface DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., « Pour un serpent fiscal européen-De la concurrence à l'harmonisation », Syndicat national unifié des impôts, Paris., Syllepse, 2005, p. 9 relatant ces deux possibilités. La première voulant que « *les pays ne coopèrent pas entre eux et jouent le jeu de la concurrence fiscale* » et du « *dumping fiscal* » en baissant leurs impôts de manière à attirer sur leur sol les capitaux étrangers et les entreprises multinationales ; en ce cas, les pays subissent une érosion de leurs recettes fiscales et l'on assiste à une paupérisation des Etats ». La seconde est que « *les pays parviennent à coopérer entre eux afin de maintenir une pression fiscale homogène, ce qui leur permet de préserver leurs recettes publiques. Cette coopération peut prendre deux formes différentes : une harmonisation des politiques fiscales nationales, ou la création de taxes globales communes* ».

est celle d'une plus grande coopération fiscale entre les États membres au travers d'un plus grand rapprochement des législations fiscales nationales ou de la création d'impôts européens. Elle a pour effet de permettre aux États de préserver leurs recettes fiscales ainsi que leurs compétences fiscales dont l'exercice serait de type collégial.

1487. Nous avons choisi cette seconde option, qui donnerait lieu à la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal de type européen. Le fédéralisme qui reposerait sur l'autonomie des États fédérés leur permettrait ainsi de recouvrer leurs prérogatives qui s'exerceront de manière collégiale en matière de fiscalité directe des entreprises, seule visée par ce processus. L'autonomie ne serait plus de principe, mais parfaitement effective dans une Union qui ne serait plus régie par la concurrence fiscale dommageable, mais par un fédéralisme fiscal spécifique axé sur la coopération intergouvernementale. Le recouvrement de la compétence fiscale des États évoluerait dans son exercice puisqu'elle deviendrait en quelque sorte partagée avec les institutions européennes. Ceci aurait un double effet. D'une part, ce partage permettrait aux États de « sortir » de la concurrence fiscale dommageable ce qui les oblige actuellement à suivre une politique de « moins-disant » fiscal susceptible de donner lieu à des pertes de recettes fiscales ou à une diminution inévitable des dépenses publiques. D'autre part, la mise en œuvre d'un véritable fédéralisme fiscal, qui donnerait lieu à une plus grande coordination des législations fiscales nationales, aurait pour effet d'éviter que les entreprises dans le cadre d'un « marché de l'impôt » européen ne continuent à profiter des différenciations fiscales ou au contraire à les subir<sup>1990</sup>.
1488. La solution proposée peut être celle de la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal de nature intergouvernementale.

## **B) Les marques d'un « néo-fédéralisme »<sup>1991</sup> de l'Union : la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal de nature intergouvernemental**

1489. L'Union européenne tend à devenir une fédération. La fiscalité pourrait devenir l'instrument d'intégration qui permettrait d'aboutir à l'émergence d'une fédération européenne.
1490. La qualification d'un processus fédéral axé sur l'intergouvernementabilité qui donnerait lieu à la reconnaissance d'une véritable fédération européenne est originale. Elle repose sur deux éléments. D'une part, cette qualification n'omet pas les prérogatives encore très importantes des États au sein du schéma institutionnel de l'Union, et plus particulièrement, au sein du Conseil. D'autre part, cette qualification donne lieu à la reconnaissance d'un processus fédéraliste de l'Union sans que pour autant soit reconnue l'existence d'un État européen qui

---

<sup>1990</sup>AUJEAN M. et LE CACHEUX J., « Quelles sont les stratégies (offensives ou défensives) des Etats face à la concurrence fiscale ? Concurrence fiscale et stratégie des Etats » in « Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence », AUJEAN M. et SAINT-ETIENNE C. (ss. Dir.), Paris, PUF, Coll. « Le Cercle des économistes », p.55. Les auteurs relèvent les méthodes adoptées par les entreprises afin d'exploiter les différenciations existantes entre les législations fiscales nationales s'agissant notamment de l'impôt sur les bénéfices des sociétés « soit en choisissant d'investir davantage là où les taux effectifs d'imposition sont les plus bas, soit, plus simplement, en faisant apparaître, grâce à la manipulation des prix de transfert entre établissements au sein d'une même multinationale ou grâce à des techniques de financement à base d'endettement-dont les intérêts sont, dans la plupart des pays, déductibles de l'assiette de l'IS-, le bénéfice imposable dans les pays où son taux d'imposition est le plus faible ». Pour un développement sur la question d'un marché de l'impôt européen, renvoi Première Partie, Titre second, Chapitre premier, Section I, I/ « L'existence d'un « marché de l'impôt » européen ».

<sup>1991</sup>Cette expression avait déjà été utilisée par DUVERGER M., « L'Europe : balkanisée, communautaire ou dominée? », in Pouvoirs (« Nationalismes »), 1991, n° 57, p. 132 et reprise notamment par BEAUD O., « L'Europe et le droit », Droits, n° 14, 1991, p. 15.

comprendrait tous les éléments caractéristiques de cette notion. Elle repose ainsi sur un système institutionnel à plusieurs niveaux de pouvoirs, mais non hiérarchisés, qui ne fait pas intervenir la notion de souveraineté, mais celle de compétence<sup>1992</sup>.

1491. Cette qualification est pertinente en matière fiscale. Elle autorise une reconnaissance des prérogatives régaliennes des États dans ce domaine bien que celles-ci s'exerceraient dans le cadre d'une coopération active entre ces derniers et les institutions supranationales européennes. Il s'agirait de l'illustration d'une sorte de « fédéralisme à l'envers »<sup>1993</sup> tel que nous l'avons préalablement défini. La plupart des États fédéraux connaissent, en effet, un mode de fonctionnement selon lequel l'autorité fédérale intervient généralement dans les domaines régaliens dont fait partie la fiscalité, alors que les entités fédérées font l'objet d'une délégation partielle de cette compétence en fonction de la nature des impôts ou d'autres critères prévus dans les constitutions fédérales. Dans le cadre de ce qui pourrait être la fédération européenne, et s'agissant de la compétence fiscale, celle-ci serait réservée aux États membres, mais ces derniers seraient soumis aux normes juridiques édictées par l'Union et exerceraient cette compétence de manière collégiale. En cela, il pourrait s'agir d'un « fédéralisme à l'envers ».

1492. Cette dynamique répond à la méthode de l'intégration européenne qui est progressive. Au fur et à mesure de l'évolution de l'organisation européenne, des étapes sont franchies s'agissant de l'attribution de compétences aux institutions de l'Union. L'Union européenne dispose de compétences d'attribution qui reposent sur cette méthode de l'intégration progressive. Les transferts sont effectués du niveau décentralisé que sont les États, au niveau central que représente l'Union. La compétence fiscale, envisagée comme soumise à un « fédéralisme à l'envers » ferait l'objet d'un transfert partiel ou total à l'Union.

1493. La matière fiscale n'est pas exemptée de ce processus d'intégration européenne des compétences fiscales étatiques. Cette méthode connaît plusieurs étapes.

1494. Appliquées à la fiscalité directe des entreprises, ces étapes d'européanisation de la compétence étatique ont été réalisées de la manière qui suit<sup>1994</sup>.

1495. En premier lieu, la multiplication des traités, signe d'un inachèvement de la construction européenne, n'exclut pas expressément la matière fiscale. Ceci laisse présager d'une possible révision future du principe de l'unanimité ainsi que du remplacement de la technique de rapprochement des législations prévue à l'article 94 TCE (art. 115 TFUE) par une éventuelle « harmonisation » de la fiscalité directe des entreprises qui deviendrait européenne. La

---

<sup>1992</sup>En ce sens, nous retrouvons le professeur Olivier Beaud qui a qualifié l'Union européenne de fédération au sens utilisé par Carl Schmitt à savoir « *une union durable de plusieurs Etats dans une nouvelle entité qui ne supprime pas pour autant ces Etats* » in « La souveraineté de l'Etat, le pouvoir constituant et le Traité de Maastricht. Remarques sur la méconnaissance de la limitation de la révision constitutionnelle », RFDA, n° 38, 1993. En effet, pour Carl Schmitt, l'absence de subordination entre le pouvoir fédéral et les pouvoirs fédérés est le propre du fédéralisme. Même si cette qualification connaît de nombreux opposants, v. par ex. VAHLAS A., « Souveraineté et droit de retrait », RDP, n° 6, 2005, p. 1571.

<sup>1993</sup>Cette expression est notamment utilisée par QUERMONNE J.-L., « Existe-t-il un modèle politique européen ? », Revue française de science politique, 1990, p. 197. Elle est également reprise par BEAUD O., in « L'Europe et le droit », Droits, n° 14, 1991, p. 12 relevant que « (l)a fameuse méthode progressive de « l'intégration » européenne a permis d'enclencher une dynamique économique qui est considérée par tous comme une grande réussite. Le rythme de l'intégration, plutôt lent, fait que la construction européenne aborde aujourd'hui seulement les domaines de souveraineté puisqu'elle s'attaque à la monnaie, à la maîtrise du territoire, et même à la diplomatie. Ce processus d'extension des compétences européennes, qu'on a qualifié de « fédéralisme à l'envers » (...) ».

<sup>1994</sup>Ces étapes sont librement inspirées des différentes étapes de communautarisation des compétences étatiques souveraines décrites par PECHEUL A., in « La souveraineté et le traité de Lisbonne », Politeia, n° 13, 2008, pp. 170-172.

démarche est prospective, mais la multiplication des traités ces dernières années nous permet d'envisager toutes sortes d'hypothèses.

1496. En second lieu, l'Union n'a, certes, pas bénéficié du transfert total de la compétence fiscale, mais la fiscalité indirecte constituant un aspect important des fiscalités nationales a d'ores et déjà fait l'objet d'une harmonisation européenne. Et, conformément à la technique évoquée des « petits pas », cette harmonisation peut laisser penser à un transfert futur de la fiscalité directe des entreprises.
1497. En troisième lieu, interviennent les initiatives croissantes de la Cour de justice, ayant mis en œuvre une véritable jurisprudence fiscale. Celle-ci a effectivement converti des principes généraux du droit de l'Union tel le principe de non-discrimination à raison de la nationalité ou de la résidence, ainsi que les libertés de circulation, en leur attribuant une portée fiscale non expressément prévue dans les traités. Les libertés de circulation étant susceptibles d'être abordées sous plusieurs angles, leur aspect fiscal a été clairement affirmé par la Cour dans sa jurisprudence foisonnante sur cette question. La Cour, par le biais de la méthode téléologique, a endossé un rôle de substitut du législateur, allant jusqu'à créer des normes en la matière. Cette dernière a formulé de nombreux critères permettant d'établir l'admissibilité ou non des justifications apportées par les États aux restrictions d'origine fiscale visant les libertés fondamentales, ce qui a une influence importante sur les législations adoptées par les États dans cette matière.
1498. En quatrième lieu, la Commission a formulé de très nombreuses propositions soumises à maintes reprises au Conseil composé des États membres en vue d'impulser la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne, passant notamment par une plus grande coordination entre les législations fiscales des États membres. L'initiative la plus récente réside, à la fois, dans la nécessaire mise en œuvre de l'ACCIS (assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés) ainsi que dans celle d'une bonne gouvernance dans le domaine fiscal. Quant à la Cour de justice, elle n'hésite pas à sanctionner les États membres dont les dispositions fiscales porteraient atteinte à la réalisation et au bon fonctionnement du marché intérieur passant par le respect des libertés de circulation, et rappelant sans cesse la primauté du droit de l'Union, obligeant ainsi les États à modifier de nombreux dispositifs de leur législation fiscale en vue d'une mise en conformité avec les dispositions des traités.
1499. Enfin, en cinquième lieu, l'élargissement perdure. Actuellement, vingt-sept États membres composent l'Union européenne. D'autres États sont en attente d'adhésion, ce qui permet de constater une dilution de la souveraineté et du rôle des États face au noyau institutionnel européen dépassant le cadre de la simple intergouvernementabilité, pour donner lieu à une véritable organisation supranationale laissant présager d'un fédéralisme en devenir.
1500. Il existe un lien indéniable entre l'autorité centrale et les États membres. Ceci confirme la nature fédéraliste de la répartition des compétences dans l'Union. Ce qui distingue l'Union des autres entités fédérales, ce sont les modalités de la répartition de cette compétence. Dans ce cadre, la fiscalité demeure une compétence réservée des États, ce qui est conforme aux dispositions des traités n'envisageant pas un transfert de celle-ci aux institutions européennes. Néanmoins, les marques de fédéralisme inhérentes à la qualification de fédération européenne permettent d'envisager un partage de l'exercice de cette compétence entre les États membres et l'Union sans que cela n'entraîne une remise en cause de leur souveraineté. Cette notion purement étatique n'a effectivement pas lieu d'être dans l'organisation politique que constitue la fédération.
1501. De surcroît, l'admission de cette qualification aurait pour principal effet de permettre une répartition claire et définie de l'exercice des compétences fiscales entre les États et les

institutions européennes. Ceci aurait pour conséquence la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal de type intergouvernemental au sein duquel les États participeraient activement. Dans ce schéma, la compétence fiscale étatique serait exercée dans un cadre axé sur la coopération effective entre les gouvernements et entre les États et l'Union. Cette coopération intergouvernementale aurait pour effet de résoudre la problématique de la concurrence fiscale dommageable au sein du marché intérieur. Elle permettrait également aux États de recouvrer leurs compétences dans cette matière qui a été très fortement altérée par ce phénomène ainsi que par le strict respect des dispositions générales européennes non susceptibles d'être restreintes par leurs systèmes fiscaux et très largement sanctionnées par le juge de Luxembourg. Le recouvrement de l'exercice de la compétence fiscale passe inévitablement par une évolution dans ses modalités d'exercice qui deviendront collégiales et coopératives au sein d'un fédéralisme fiscal qui s'exercerait dans le cadre de la fédération européenne. Il ne suffit pas, en effet, que les États bénéficient d'un droit de retrait pour considérer que leur souveraineté est préservée<sup>1995</sup>.

1502. Il ne faut également pas occulter le fait que la fédération repose sur les règles du fédéralisme. Le fédéralisme implique l'absence de hiérarchie entre les lois fédérales et les lois de l'État membre, régi par un partage de compétences déterminé généralement par la Constitution fédérale. L'appropriation de ce principe à l'Union donnerait lieu à ce qu'en matière fiscale, les législations fiscales des États membres ne soient pas sanctionnées par le juge, en vertu de dispositions générales du traité, auxquelles il aurait décidé de manière discrétionnaire d'attribuer une vocation fiscale par le biais de son interprétation téléologique. Ceci place indubitablement les États membres dans un rapport de subordination vis-à-vis des dispositions européennes, de fait, supérieures aux lois internes. Cet état de subordination se trouve renforcé, en matière de fiscalité directe des entreprises, dès lors que les dispositions générales imposées aux États membres n'avaient pas vocation à faire l'objet d'une application dans ce domaine. Dans le cadre de la fédération, qui aboutirait à la mise en œuvre d'un véritable fédéralisme fiscal, les compétences dans ce domaine seraient partagées entre les États membres et l'Union. Ce partage serait très clairement déterminé par une sorte de « Constitution » fédérale qui existe déjà selon les juges de Luxembourg ayant, le premier, qualifié le traité communautaire de « *Charte constitutionnelle* » de base<sup>1996</sup> de l'ordre juridique communautaire, et, en ce sens, les conflits de compétences seraient tranchés par celui-ci. Quant à la doctrine, elle a pu qualifier l'ordre juridique communautaire d'« *ordre constitutionnel d'États souverains* »<sup>1997</sup>.
1503. Le Conseil constitutionnel français n'a, quant à lui, jamais osé une telle affirmation qui aurait eu des répercussions inévitables sur la qualification de l'Union européenne comme constituant une fédération et disposant d'une Constitution fédérale. Le juge constitutionnel a fait le choix de considérer qu'il ne s'agissait que d'un choix purement terminologique sans aucune incidence juridique. En cela, le juge constitutionnel fait le choix de maintenir la

---

<sup>1995</sup>Il s'agit notamment de la thèse défendue par VAHLAS A., « Souveraineté et droit de retrait au sein de l'Union européenne », RDP, n° 6, 2005, p. 1565 selon lequel « la question du droit de retrait (...) devient le critère du maintien de la souveraineté des membres de l'Europe communautaire ».

<sup>1996</sup>CJ, 23 avril 1986, Parti écologiste les Verts c/ Parlement européen, 294/83, Rec. 1339, point 23. V. également, l'avis 1/76 de la CJCE dans lequel la Cour refuse « un abandon de l'autonomie d'action de la Communauté dans ses rapports extérieurs et une modification de la Constitution interne de la Communauté par l'altération d'éléments essentiels de la structure communautaire », CJ, 26 avril 1977, Avis 1/76, Rec.1589, point 12. Cette prise de position a également été exprimée dans l'avis de la CJ, 14 décembre 1991, Avis 1/91 rendu sur le projet d'accord entre la Communauté et les pays de l'Association européenne de libre-échange portant sur la création de l'Espace économique européen, Rec.I-6079, point 21 dans lequel elle a considéré que « (1) *e Traité CEE, bien que conclu sous la forme d'un accord international, n'en constitue pas moins la charte constitutionnelle d'une communauté de droit* ». Cette qualification a également été utilisée par la Cour européenne des droits de l'homme ayant qualifié la Convention européenne des droits de l'homme d'« *instrument constitutionnel de l'ordre public européen* », in CEDH, 23 mars 1995, Loizidou c/ Turquie, A/310, point 93.

<sup>1997</sup>DASHWOOD A., *European Law Review* 1998, p. 201.

suprématie normative de la Constitution et de rejeter ainsi les thèses fédéralistes<sup>1998</sup>.

1504. Ce constat d'une « souveraineté fiscale » altérée au moyen de la concurrence fiscale dommageable et/ou du refus d'une plus grande coordination des législations fiscales nationales nous amène à traiter des conditions de mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen. Il s'agit de mettre en lumière la nécessité d'une intégration plus forte des fiscalités directes nationales qui soit proportionnelle à l'intégration économique européenne et qui conduise à la consécration d'une Europe politique.

## Section II : Les conditions de mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen

1505. L'OCDE dès le début de la décennie 90, lançait un appel en affirmant se préoccuper « *en particulier, de la coexistence de régimes différents d'impôts sur les sociétés dans un monde où la globalisation des activités industrielles s'est renforcée et où la plupart des obstacles non fiscaux aux mouvements internationaux de capitaux, de services et de technologies ont été abolis* »<sup>1999</sup>. Ce propos est encore plus pertinent dans le cadre spécifique de l'Union européenne régi par un marché unique reposant sur la pleine concurrence permise par les libertés de circulation et d'établissement s'exerçant sur un vaste territoire où les frontières physiques ont été abolies et où domine une monnaie unique. L'intégration politique et économique y est très forte. L'intégration fiscale n'est pas en reste. La fiscalité indirecte a déjà fait l'objet d'une harmonisation. Les fiscalités directes sont de plus en plus intégrées. Cette situation nous autorise à affirmer que cette évolution ayant donné lieu à une interdépendance inefficace des fiscalités nationales ayant abouti à un phénomène de concurrence fiscale déloyale et dommageable nécessiterait de formaliser juridiquement et expressément ce cheminement vers un partage de l'exercice de la compétence fiscale entre les États membres et les institutions européennes, qui pourrait peut-être, un jour, aboutir à la reconnaissance d'un fédéralisme fiscal européen.

1506. Nous rejoignons le constat du Parlement européen qui proclamait déjà en 1990 que « *les effets de falsification et de distorsion de la concurrence qui peuvent résulter des disparités des dispositions nationales en matière de fiscalité des entreprises sont incompatibles avec les objectifs de la Communauté* »<sup>2000</sup>. Ce constat est encore avéré. La coordination des fiscalités directes est toutefois restée minimale. Cette situation n'est pas justifiée au vu de la très grande mobilité des entreprises. Les activités transfrontalières des entreprises se font de plus en plus nombreuses. Il n'est plus rare de constater des entreprises françaises ou étrangères exerçant leurs activités dans plus d'un État membre. Ces dernières profitent pleinement des libertés de circulations offertes par le marché intérieur européen. Les divergences entre les fiscalités directes nationales restent encore importantes, ce qui peut permettre aux opérateurs économiques d'en profiter pleinement par le biais de l'optimisation fiscale, stratégie qui va leur permettre de tirer parti de ces différences en localisant leurs activités dans des États à

---

<sup>1998</sup>Sur ce point spécifique notamment au moment du Traité établissant une Constitution pour l'Europe, v. LABAYLE H. et SAURON J.L., in « La Constitution française à l'épreuve de la Constitution pour l'Europe », RFDA, 2005, p. 1 et s. considérant que « (l')*incursion du juge constitutionnel sur ce terrain a plus vraisemblablement pour objet non de qualifier aujourd'hui l'Union mais de disqualifier ce qu'elle pourrait devenir. Il s'agit en fait de refuser le mot pour bannir l'hypothèse (...) et d'exorciser la double démarche fédérale et constitutionnelle empruntée par l'Union européenne* ».

<sup>1999</sup>OCDE, L'imposition des bénéfices dans une économie globale, 1991.

<sup>2000</sup>PARLEMENT EUROPEEN, Direction générale des études, « Fiscalité des entreprises et marché intérieur de la Communauté-Problèmes et perspectives », Bruxelles, Office des publications officielles des Communautés européennes, Série économique n° 17, octobre 1990, pp. 6-7.

fiscalité privilégiée<sup>2001</sup>. Ces divergences peuvent également, en contrepartie, être source de coûts très importants pour les entreprises, et d'une perte substantielle de recettes fiscales pour les États.

1507. Sans envisager une uniformisation de la fiscalité directe des entreprises, il aurait été nécessaire que les États membres acceptent d'accroître la coordination dans ce domaine susceptible d'aboutir, à terme, à une harmonisation fiscale minimale. L'harmonisation des bases de l'impôt sur les sociétés est essentielle à la réalisation du marché intérieur et à la résolution de la problématique de la concurrence fiscale dommageable. Cette avancée consacrerait l'évolution d'une stratégie minimale de la coopération à celle d'une intégration fiscale acceptée des États membres (II). Cette évolution leur aurait permis de recouvrer leurs compétences dans ce domaine subissant déjà de multiples contraintes. L'acceptation expresse d'un partage de l'exercice de leur compétence fiscale par les États aurait également pour effet de consacrer l'autonomie financière et fiscale de l'Union, première étape de la réalisation politique de l'Union vers la voie de la fédération (I).

### **I/De l'autonomie juridique et financière de l'Union européenne à son « autonomie fiscale »**

1508. Le professeur Beaud a pu relever, l'existence au sein de l'organisation européenne d'« *une contradiction flagrante entre le faible degré d'intégration du droit institutionnel — la confédéralisation — et le fort niveau d'intégration du système normatif — la fédéralisation* »<sup>2002</sup>. Comment se situe la fiscalité directe des entreprises au sein de ce paradoxe ? Elle se place exactement au centre de cette antilogie. D'un côté, la fiscalité directe ne fait pas l'objet de fondements juridiques exprès dans les traités. En conséquence, elle n'a pu voir l'adoption que de très rares directives européennes dont le champ d'application et la portée sont très étroits. À cela, s'ajoute le maintien de sa soumission au vote à l'unanimité du Conseil. D'un autre côté, l'intégration « normative » mise en œuvre par la Cour de justice dans ce domaine laisse percevoir un processus de nature fédérative, et ce, en dépit de l'absence d'une acceptation expresse des États. La fiscalité directe des entreprises constitue le symbole des hésitations doctrinales et juridiques s'agissant de la nature véritable de l'organisation européenne. Ce domaine de compétences révèle en quelque sorte la suprématie formelle de l'ordre juridique de l'Union s'opposant à la suprématie matérielle des États. Néanmoins, ce principe tend à s'inverser pour donner lieu à une suprématie normative de l'Union mise en œuvre par la Cour de justice au moyen de son interprétation extensive et fiscale des libertés fondamentales et des directives applicables en matière de fiscalité des entreprises. Cette situation permet d'entrevoir la notion de « souveraineté fiscale » des États, dans le cadre de l'Union, comme étant purement formelle, uniquement politique et non véritablement juridique.

1509. La question du partage des ressources se pose constamment depuis les débuts de la construction européenne. Cette interrogation conduit corrélativement à soulever la question des modalités du partage des compétences fiscales au sein d'un système juridique complexe dans lequel le fédéralisme s'inscrit en substance. Or, la problématique du partage de l'exercice des compétences fiscales soulève celle de l'autonomie fiscale de l'Union<sup>2003</sup>.

---

<sup>2001</sup>De nombreux économistes ont reconnu, de longue date, que l'incitant fiscal n'était pas le seul et unique élément pris en compte par les entreprises lors du choix de la localisation de leurs activités. Mais c'est l'un des éléments qui sera déterminant, et, en ce sens, nous pouvons le relever.

<sup>2002</sup>BEAUD O., « L'Europe et le droit », Droits, n° 14, 1991, p. 14.

<sup>2003</sup>BOUVIER M., Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Paris, LGDJ, Coll. « Systèmes

1510. Les questions inhérentes à la relativité de l'autonomie financière de l'Union (A) ainsi qu'à la nécessité de la création d'un impôt européen (B) qui sont intimement liées démontrent que le partage de l'exercice des compétences fiscales au sein de l'Union est encore au centre des débats.

### **A) Les modalités du passage de l'autonomie financière à l'autonomie fiscale de l'Union européenne**

1511. Nous avons choisi de traiter de la question des ressources propres de l'Union européenne dans la mesure où cette attribution est significative du choix de l'intégration. Cette intégration progressive ne pourrait-elle pas, à terme, consacrer l'autonomie fiscale de l'Union ? L'imposition directe des entreprises qui se trouve être actuellement l'un des aspects des fiscalités directes nationales le plus intégré ne pourrait-elle pas participer à une telle consécration ?

1512. Les ressources financières de l'Union sont très insuffisantes au vu de la dimension juridique et normative de celle-ci ainsi que des dépenses nécessaires à son bon fonctionnement. Dans les débuts de la construction européenne, ses ressources reposaient exclusivement sur les contributions des États membres. Un changement fondamental est intervenu depuis la décision du 21 avril 1970 ayant permis à la Communauté de disposer de ressources propres<sup>2004</sup>.

1513. Même s'il est évident que « (l) *e budget communautaire reste anecdotique. La Communauté n'a pas d'impôts propres et les contributions des États qui la financent proviennent des budgets et donc des impôts nationaux* »<sup>2005</sup>, cette « indépendance » financière de l'organisation européenne est fondamentale. Elle est significative d'un double constat. D'une part, elle consacre l'existence d'un transfert de recettes fiscales des États membres à l'Union. D'autre part, elle ouvre une possibilité d'action aux institutions de l'Union autorisée par l'attribution de recettes propres qui vont lui permettre d'être détentrice de prérogatives budgétaires propres. À ce titre, les États membres peuvent être appréhendés comme étant passés du statut de contributeur à celui de contribuable. De plus, et ce, afin de renforcer à la fois son indépendance, mais également sa légitimité démocratique et politique, le Parlement européen devient, à partir de la décision du 20 septembre 1976, la première assemblée parlementaire supranationale représentative des citoyens élue au suffrage universel direct. Certes, la nécessité de l'unanimité au Conseil en matière fiscale freine la volonté intégrative de l'Union et le Parlement européen ne dispose encore que d'un rôle consultatif dans ce domaine. Néanmoins, ces modifications institutionnelles sont suffisamment importantes pour

---

Fiscalité », 2007, p. 162 relevant que « *la question du partage des ressources, celui de la fiscalité en particulier qui se pose déjà avec insistance aujourd'hui, conduit logiquement à s'interroger sur le partage des compétences fiscales au sein d'un système complexe, et par conséquent sur l'autonomie fiscale entendue comme l'autre face de l'autonomie des pouvoirs en matière de dépenses* ». V. également BELANGER G., « Le fédéralisme fiscal ou comment concevoir l'harmonisation », RFFP, n° 20, 1987, pp. 99-112 ; GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, pp. 109-123.

<sup>2004</sup>L'Union dispose de quatre ressources propres. Il s'agit des prélèvements effectués sur les importations de produits agricoles provenant de pays tiers et des droits de douane représentant 15 % des ressources globales de l'Union en 2004. Quant aux ressources provenant de transferts financiers des États que sont les prélèvements sur le produit national brut ainsi que les prélèvements sur l'assiette de TVA, ils représentent 85% de ces ressources. Ces chiffres sont fournis par DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., *in* « Pour un serpent fiscal européen-De la concurrence à l'harmonisation », Syndicat national unifié des impôts, Paris, Syllepse, 2005, p. 78.

<sup>2005</sup>DE FREMINET P., « La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », *Droit fiscal*, 21 juin 2007, n° 25, p. 6.

être révélatrices d'une intégration très forte de l'organisation européenne. Cette intégration se faisant par étapes, nous pensons que ce processus n'est pas encore abouti et qu'il pourrait à terme donner lieu à une véritable autonomie fiscale de l'Union en termes de prérogatives et de recettes fiscales.

1514. Toutefois, en l'absence de modifications profondes du système de « ressources propres », nous ne pouvons que déplorer la relativité de l'autonomie financière de l'Union. Cela, au regard de l'insuffisance de ses ressources propres comparée à la nature de celle-ci ainsi qu'au niveau de dépenses nécessaires à la réalisation des politiques européennes<sup>2006</sup>.

1515. L'autonomie de l'ordre juridique de l'Union au regard notamment de sa spécificité à l'égard des ordres juridiques nationaux et de l'ordre juridique international a été consacrée par la Cour de justice dès la création des Communautés européennes<sup>2007</sup>. Cette autonomie a notamment été mise en œuvre d'un point de vue financier et démocratique respectivement à travers l'allocation de ressources propres et de l'élection du Parlement européen au suffrage universel direct. L'autonomie financière constitue le premier critère constitutif du fédéralisme financier<sup>2008</sup>. Elle constitue également le levier de l'intégration politique de l'Union<sup>2009</sup>. L'Union européenne dispose-t-elle d'une autonomie financière<sup>2010</sup> ? La question de l'autonomie financière est liée à la nature fiscale des ressources de l'Union ainsi qu'à leur montant qui doit être suffisant pour assurer la réalisation de ses politiques. Cette hypothèse est ainsi à confronter à l'acceptation par les États d'un partage de leurs compétences fiscales avec l'Union et notamment de celles relatives à la fiscalité directe des entreprises fortement intégrée. C'est la corrélation existante entre ces deux aspects qui justifie une analyse de la question des ressources propres et du budget de l'Union.

1516. La question des ressources propres de l'Union est fondamentale, car elle interroge, en réalité, sur le destin que nous souhaitons assigner à la construction européenne. Deux possibilités sont envisageables. D'une part, celle-ci peut n'être qu'un grand marché. L'intégration est, dans ce cas, purement économique. Celle-ci peut, d'autre part, être appréhendée comme une organisation politique. L'intégration nécessite dans ce cas d'être politique. Les ressources propres recèlent ainsi la question de la nature et des modalités de

---

<sup>2006</sup>AUJEAN M. et LE CACHEUX J., « Quelles sont les stratégies (offensives ou défensives) des Etats face à la concurrence fiscale ? Concurrence fiscale et stratégie des Etats » in *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence*, AUJEAN M. et SAINT-ETIENNE C. (ss. Dir.), Paris, PUF, Coll. « Le Cercle des économistes », p.48. Les auteurs très critique constatent « *la difficulté d'attribuer une dimension convaincante à la redistribution et à la fonction de stabilisation par le biais budgétaire dans l'Union aujourd'hui : budget trop timide, indifférence relative quant au niveau de vie dans les pays voisins, difficulté de concevoir un fonds de stabilisation au niveau européen* ».

<sup>2007</sup>CJ, « Costa c/ Enel », précité.

<sup>2008</sup>V. ANASTOPOULOS J., « Finances publiques et fédéralisme », RFFP, n° 20, 1987, p. 3 selon lequel « *l'aménagement du pouvoir financier dans les fédérations doit assurer, dans le cadre du pouvoir constitutionnel des compétences, la responsabilité de chaque niveau de gouvernement -fédéral ou fédéré-de déterminer séparément ses dépenses et ses recettes lors de l'établissement de son budget respectif et la responsabilité d'exercer les compétences qui lui sont dévolues par le moyen de ressources propres* ».

<sup>2009</sup>CEREXHE E., « Intégration politique et ressources propres », in *Les ressources financières de la Communauté européenne*, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, pp. 63-70. L'auteur relève l'existence de quatre conditions nécessaires au développement de l'intégration politique. Il s'agit d'une extension des compétences communautaires, d'une adéquation entre les compétences et les moyens financiers, l'existence de ressources propres ainsi que la présence d'organes indépendants des Etats membres.

<sup>2010</sup>Pour une étude exhaustive de cette question, v. POTTEAU A., *Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, Coll. Nouvelle Bibliothèque de thèses, vol. n° 38, 2004, 722 pages. Pour une définition de la notion d'autonomie financière, v. spéc. pp. 1-46. Pour une discussion sur la problématique de l'existence d'une compétence fiscale générale et autonome de l'Union en matière de recettes fiscales, v. spéc. pp. 58-94. Sur cette notion, v. également CONSTANTINESCO V. « Le recours aux modèles fédéralistes ? », in *Les ressources financières de la Communauté européenne*, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, spéc. pp. 377-380.

l'intégration européenne. L'intergouvernementalisme suffit à l'intégration économique quand le fédéralisme implique une intégration politique effective. La frontière n'est pas clairement établie entre ces deux possibilités. L'organisation européenne les contient toutes les deux en son sein. La question des ressources propres révèle l'existence de ces deux tendances.

1517. L'existence des ressources « propres » de l'Union alimentant un budget lui appartenant, autorise l'affirmation d'une autonomie financière de principe de cette organisation. Aussi, l'intégration politique est-elle effective. Cette affirmation nécessite cependant d'être nuancée. L'analyse des ressources propres révèle, en effet, la présence substantielle de contributions émanant des États membres. En ce sens, l'intergouvernementalisme comme fondement à l'intégration européenne est très présent. La domination de l'une de ces deux tendances est susceptible de déterminer la nature ainsi que les modalités de l'intégration européenne. Aussi, est-il nécessaire d'analyser la question de l'autonomie financière de l'Union aux fins d'évaluer la prévalence du fédéralisme ou *a contrario* de l'intergouvernementalisme.
1518. Deux éléments permettent d'asseoir la thèse selon laquelle les ressources propres de l'Union ne sont pas constitutives de recettes fiscales. Il s'agit, d'une part, de la remise en cause de leur qualification de « ressources propres », et d'autre part, de la présence quantitativement majoritaire des contributions financières des États. En ce sens, l'intégration européenne repose sur l'intergouvernementalisme fondée sur une participation accrue des États membres induisant une dépendance financière et politique de l'Union à leur égard.
1519. Le principe des ressources propres a été inscrit dès le Traité de Rome<sup>2011</sup>. Cette notion est assez floue<sup>2012</sup>. La définition généralement attribuée aux ressources propres est celle de moyens de financement propres et indépendants des États membres. Le caractère « propre » des ressources nécessite ainsi leur éviction des budgets nationaux ainsi que l'absence de décisions provenant des autorités étatiques. Il est généralement admis que l'autonomie financière de l'Union « *n'est effective qu'à la condition que l'Union dispose de ressources suffisantes pour mettre en œuvre les politiques qu'elle entend mener et qu'elles aient le caractère de ressources propres* »<sup>2013</sup>. Aussi est-il nécessaire de déterminer l'existence de ressources propres de l'Union avant de vérifier que celle-ci dispose de ressources suffisantes pour mettre en œuvre les politiques dont elle est tributaire. Cette démonstration engage la résolution de la question de l'effectivité de l'autonomie financière de l'Union.
1520. Après de multiples échecs, la décision du 21 avril 1970<sup>2014</sup> a officialisé le passage des contributions étatiques<sup>2015</sup> aux ressources propres de l'Union constituées des prélèvements agricoles et des droits de douane constitutifs des ressources propres « traditionnels »,

---

<sup>2011</sup>L'article 201 du Traité de Rome affirmait déjà le principe des ressources propres de l'Union qui devaient être mises en œuvre après une période de transition. Celui-ci disposait que « (1) *le budget est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres* ».

<sup>2012</sup>Pour une définition de la notion de « ressources propres », v. notamment OLMI G., « Les ressources propres aux Communautés européennes », Cahiers de droit européen, 1971, pp. 380-427 ; ISAAC G., « La notion de ressources propres », in Les ressources financières de la Communauté européenne, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, pp. 70-78 ; VERGES J., « Le financement de la Communauté européenne », RFFP, n° 4, 1983, pp. 9-34.

<sup>2013</sup>VIessant C., « Ressources à caractère fiscal et autonomie financière de l'Union européenne », LPA, n° 79, 19 avril 2007, p. 39.

<sup>2014</sup>Décision n° 70/243/CECA/CEE/EURATOM du Conseil des Communautés européennes du 21 avril 1970 relative au remplacement des contributions financières des États membres par des ressources propres, J.O.C.E., n° L. 94, 28 avril 1970.

<sup>2015</sup>Conformément au système en vigueur dans la majorité des organisations intergouvernementales, le budget des Communautés était à l'origine constitué exclusivement de contributions financières versées par les États membres. Cela était prévu à l'article 200 du Traité sur la Communauté économique européenne. Pour un développement, v. CLERGERIE J.-L., « L'impôt européen : mythe ou réalité ? », LPA, n° 51, 28 avril 1995, p. 20 et s.

auxquels a été ajouté un taux prélevé sur l'assiette harmonisée de la TVA<sup>2016</sup> et un taux prélevé sur le revenu national brut<sup>2017</sup>. Ce passage a été favorisé par la volonté d'asseoir l'autonomie de la Communauté européenne constitutive d'un ordre juridique propre intégré au système juridique des États membres. Le financement au moyen de ressources propres distingue l'organisation européenne des autres organisations internationales classiques financées par des contributions nationales<sup>2018</sup>. L'autonomie financière précède l'autonomie décisionnelle et, de fait, politique. L'autonomie financière est également le signe d'une organisation européenne constitutive d'un ordre juridique propre et spécifique marqué par un processus d'intégration des États membres. Cette évolution illustre le processus d'intégration mis en marche dans le cadre européen.

1521. Le caractère « propre » des ressources complémentaires venues s'ajouter aux ressources traditionnelles a été fortement contesté<sup>2019</sup>. Ce sont celles provenant de la TVA et celles fondées sur le revenu national brut. La remise en cause de leur qualification de « ressources propres » repose principalement sur le constat d'une absence de lien direct entre l'organisation européenne et le contribuable. Leur absence de qualification comme étant constitutives de « ressources fiscales » entraîne ainsi la remise en cause de celle de « ressources propres ». Cette absence de lien direct est également présente s'agissant des ressources propres « traditionnelles » qui ne constituent pas des ressources fiscales au sens classique<sup>2020</sup>.

1522. En dépit de leur nature de recettes propres à l'Union, les ressources « traditionnelles » ne peuvent *a priori* être qualifiées de ressources fiscales ce qui implique l'absence d'un pouvoir fiscal de l'Union<sup>2021</sup>. D'une part, le choix a été formulé de limiter ces ressources aux recettes perçues dans le cadre de politiques européennes. Et, d'autre part, l'attribution de ces ressources à l'Union nécessite encore l'accord des Parlements nationaux. Aussi, à première vue, ne s'agit-il pas d'une « prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, dans le but d'assurer la couverture des charges publiques »<sup>2022</sup>. Les ressources « traditionnelles » de l'Union sont bien constitutives de « ressources propres » notamment les droits de douane constituant « un instrument de la politique commerciale de l'Union dont le produit revient « naturellement » à l'Union »<sup>2023</sup>.

---

<sup>2016</sup>Cette ressource a été effective dès l'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée permis par l'adoption de la 6<sup>ème</sup> directive datant de 1977.

<sup>2017</sup>Les Etats membres ont accepté l'adoption de cette « quatrième ressource » fondée sur le produit national brut des Etats membres par une décision du Conseil du 24 juin 1988 relative aux ressources propres de la Communauté, n° 88/376/CEE/EURATOM, J.O.C.E., L. 185 du 15 juillet 1988. La décision du 29 septembre 2000 a substitué la notion de revenu national brut à celle de produit national brut, v. Décision n° 2000/597/CE, Euratom du Conseil du 29 septembre 2000 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, JOCE n° L.253/42 du 7 octobre 2000.

<sup>2018</sup>V. COLLIARD Cl.-A., « Les principes budgétaires dans les organisations internationales », RSF, 1958, pp. 437-679 cité par ROCHDI G., in « Controverse juridique relative aux prélèvements sur les recettes de l'Etat au profit des Communautés européennes », LPA, n° 8, 17 janvier 1997, p. 9 et s.

<sup>2019</sup>V. notamment en ce sens, ROCHDI G., « Controverse juridique relative aux prélèvements sur les recettes de l'Etat au profit des Communautés européennes », LPA, n° 8, 17 janvier 1997, p. 9 et s. considérant que « (p)arce que les ressources dites « complémentaires » représentent aujourd'hui l'essentiel des ressources propres, les prélèvements communautaires s'apparentent désormais beaucoup plus à un système de contributions budgétaires qu'à un transfert de produit fiscal spécifique aux Communautés. Pour cette raison, la qualification juridique retenue apparaît contestable ».

<sup>2020</sup>V. ROCHDI G., idem.

<sup>2021</sup>MONTAGNIER G., « La poursuite de l'harmonisation fiscale et la création de nouvelles ressources propres », in Les ressources financières de la Communauté européenne, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, p. 329 relevant que la Communauté « est moins titulaire d'un véritable pouvoir fiscal qu'affectataire d'une portion de recettes fiscales nationales préexistantes (...) ».

<sup>2022</sup>Il s'agit de la définition formulée par Gaston Jèze.

<sup>2023</sup>Rapport de la Commission européenne du 14 juillet 2004 intitulé « Le financement de l'Union européenne-Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres », COM (2004) 505 final, p. 9.

Néanmoins, elles ne peuvent être qualifiées d'impôts même si, de façon générale, les ressources fiscales ne sont pas réductibles aux impôts. Quant aux ressources « complémentaires », il s'agit plutôt de contributions financières étatiques camouflées ce qui tend à remettre en cause leur qualificatif de « ressources propres » de l'Union et, de ce fait, celui de ressources fiscales.

1523. L'analyse des ressources propres de l'Union permet également de constater que les contributions financières étatiques sont encore quantitativement prédominantes. Cela révèle d'une part, l'insuffisance des ressources propres traditionnelles de l'Union. D'autre part, la présence de telles contributions signe la volonté des États de maintenir une intégration européenne fondée sur l'intergouvernementalisme. Enfin, celles-ci dénotent d'un refus des États de permettre à l'Union de prélever librement un impôt qui pourrait constituer une « cinquième ressource » et qui permettrait un accroissement du budget de l'Union et par là même une consécration des prérogatives fiscales d'une Union politique.

1524. Une autre thèse peut être défendue selon laquelle l'existence de ressources propres à l'Union révèle le principe de son autonomie financière et confirme ainsi la mise en œuvre subreptice d'un fédéralisme financier<sup>2024</sup>. Cette thèse ne peut être étayée qu'au travers de la qualification fiscale des ressources propres que sont les ressources « traditionnelles ».

1525. La Commission européenne a eu l'occasion de définir les ressources propres comme nécessitant de revêtir une nature fiscale. Elle a ainsi considéré qu'une ressource propre « *a un caractère fiscal, qu'elle doit être directement à charge des personnes physiques ou morales dans la Communauté, qu'elle est indépendante des décisions des États membres et qu'il existe un lien automatique entre la Communauté et la source des revenus c'est-à-dire chaque opération économique frappée par l'imposition communautaire* »<sup>2025</sup>. Elle a confirmé récemment la nature fiscale des ressources propres en affirmant que celles-ci sont « *des recettes de nature fiscale affectées une fois pour toutes à la Communauté pour financer son budget et lui revenant de droit sans qu'aucune décision ultérieure des autorités nationales doivent intervenir* »<sup>2026</sup>. Les ressources propres de l'Union peuvent-elles être qualifiées de ressources fiscales ? Cette question est d'autant plus importante que le caractère « propre » des ressources de l'Union est directement lié à leur nature fiscale. En l'absence d'une telle nature, celles-ci conserveraient en réalité leur statut originel de contributions financières des États membres. La doctrine a majoritairement rejoint cette prise de position<sup>2027</sup>. Il est

---

<sup>2024</sup>V. en ce sens CONSTANTINESCO V. « Le recours aux modèles fédéralistes ? », in Les ressources financières de la Communauté européenne, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, pp. 371-390, spéc. p. 374 où l'auteur affirme, à juste titre, que « (l)a relative indépendance et l'automatisme des finances communautaires par rapport à celles des États évoquent déjà, dans leur principe plus que dans leur substance il est vrai, l'autonomie des finances fédérales ».

<sup>2025</sup>COMMISSION EUROPEENNE, Livre vert du 23 novembre 1978, Bull. CE, suppl. 8/78, p. 17. La Commission précise que « (m)ême si les ressources propres sont perçues par les États membres, c'est pour le compte de la Communauté. Ces ressources ne font pas partie des recettes de l'État membre et il n'est pas nécessaire qu'elles soient incorporées au budget national ou votées par les Parlements nationaux ».

<sup>2026</sup>COMMISSION EUROPEENNE, Les finances publiques de l'Union européenne, OPOCE, 2002, p. 108.

<sup>2027</sup>V. les développements critiques consacrés à cette question par ISAAC G., « La notion de ressources propres », in Les ressources financières de la Communauté européenne, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, pp. 70-78, spéc. p. 78 qui adopte une définition large des ressources propres la détachant de la problématique fiscale en considérant que « (l)a pratique communautaire, comme la logique, conduisent donc aujourd'hui à considérer comme des ressources propres toutes les ressources qui ont fait l'objet de la procédure de l'article 201 et qui sont ainsi mises automatiquement à la disposition de la Communauté, parce qu'elles ont été consenties une fois pour toutes, qu'il s'agisse d'une attribution de pouvoir fiscal ou d'un partage de recettes communes ». Dans le sens d'une distinction entre ressources propres et ressources fiscales, v. également ISAAC G. et HEN C., « Les nouveautés du droit financier et budgétaire des Communautés en 1977 », RTDE, 1978, spéc. p. 669. Dans le sens d'une qualification des ressources propres en véritables impôts, v. CLERGERIE J.-L., « L'impôt européen : mythe ou réalité ? », LPA, n° 51, 28 avril 1995, p. 20 et s. relevant que les ressources propres qui « peuvent

généralement admis que seuls les droits de douane et les prélèvements agricoles peuvent être qualifiés de ressources propres. Les deux autres ressources que sont les prélèvements « TVA » et « RNB » sont appréhendées comme constitutives de contributions financières des États membres.

1526. Les ressources traditionnelles que sont les droits de douane et les prélèvements agricoles ne répondent pas à toutes les caractéristiques de l'impôt. Néanmoins, leur qualification de ressources fiscales est probante en ce qu'elles se conforment à la définition attribuée par la Commission européenne. Les taux et l'assiette de ces prélèvements sont déterminés par des règlements européens directement applicables ce qui va créer un lien direct entre les contribuables et l'organisation européenne. Ce lien découle de la décision du 21 avril 1970 qui a « eu pour effet de transférer à la Communauté la source de la recette elle-même, c'est-à-dire de lui confier un véritable pouvoir d'imposition »<sup>2028</sup>.

1527. L'article 311 alinéa 2 TFUE (ex. art. 269 TCE) dispose que « (l)e budget est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres ». Si nous nous conformons à la définition attribuée par la Commission aux ressources propres, cette disposition du traité n'est pas respectée. La très grande majorité du budget est actuellement financée par des ressources assimilées à des contributions financières des États. Or, la lettre et l'esprit de cette disposition requièrent un financement intégral au moyen de ressources propres ce qui induit la prédominance nécessaire des ressources fiscales. Les seules ressources susceptibles de revêtir une telle qualité sont les ressources traditionnelles qui connaissent une diminution effective depuis de nombreuses années donnant lieu à une prévalence des ressources complémentaires assimilées à des contributions financières<sup>2029</sup>. L'autonomie financière de l'Union est susceptible de trouver son salut uniquement au moyen de ressources fiscales, seules en mesure d'être constitutives de ressources propres et d'affranchir l'Union de la dépendance financière et politique à l'égard des États membres<sup>2030</sup>. Cet affranchissement constitue la première étape vers la consécration d'un processus fédéraliste en devenir qui reposerait sur un fédéralisme fiscal européen fondé notamment sur l'attribution de ressources fiscales propres à l'Union.

1528. La Commission a bien conscience de la nécessité et des implications de l'introduction d'une nouvelle ressource de l'Union qui serait de nature fiscale. En ce sens, nous retrouvons son

---

*s'analyser comme un véritable impôt, supporté par les contribuables européens et qui sont désormais directement inscrites en recettes dans le budget général des Communautés européennes, aboutissent à une réduction des contrôles exercés par les Parlements nationaux sur les dépenses communautaires* ». L'auteur s'appuie notamment sur les travaux de STRASSER D., in *Les finances de l'Europe*, Paris, LGDJ, 1990, p. 83.

<sup>2028</sup>ISAAC G., « La notion de ressources propres », in *Les ressources financières de la Communauté européenne*, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, p. 72.

<sup>2029</sup>V. ROCHDI G., « Controverse juridique relative aux prélèvements sur les recettes de l'Etat au profit des Communautés européennes », LPA, n° 8, 17 janvier 1997, p. 9 et s. Pour une évaluation récente de la composition des ressources propres de l'Union entre 1996 et 2005, v. Rapport de la Commission européenne du 14 juillet 2004 intitulé « Le financement de l'Union européenne-Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres », COM (2004) 505 final, p.3.

<sup>2030</sup>En ce sens, v. ISAAC G., « La notion de ressources propres », in *Les ressources financières de la Communauté européenne*, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, p. 72 relevant, à juste titre, que « (l)e seul et unique moyen d'écartier radicalement tout obstacle est de faire en sorte que les ressources propres n'entrent pas dans le budget national : or, ceci n'est possible que si la source de recette, elle-même appartient à la Communauté, c'est-à-dire si l'on est en face d'une imposition communautaire. Le seul moyen de garantir la Communauté contre une mise en cause de son indépendance serait qu'elle dispose d'une créance fiscale sur les contribuables et non pas seulement d'une créance sur les Etats membres, laquelle devrait nécessairement transiter par les budgets nationaux ».

rapport de 2004<sup>2031</sup> portant sur le « fonctionnement du système des ressources propres » dont l'objet est de garantir l'autonomie du budget, le lien avec les citoyens ainsi que la simplicité du système. La Commission a envisagé trois moyens possibles pour financer le budget de l'Union européenne<sup>2032</sup>. Elle a rejeté le maintien du financement actuel du fait d'un manque de visibilité et de lien direct avec les citoyens de l'Union. Elle a également écarté l'hypothèse d'un système de financement fondé exclusivement sur le revenu national brut du fait de la dépendance financière qu'il impliquerait à l'égard des États membres ce qui compromettrait l'autonomie financière de l'Union ainsi que son statut d'ordre juridique propre. Elle a enfin exclu l'hypothèse d'un système de financement basé exclusivement sur des ressources propres fiscales en ce qu'il menacerait l'équilibre du budget, et ce, en dépit de l'existence de multiples avantages inhérents à ce type de système que sont : l'augmentation de l'autonomie financière du budget de l'Union et la création de relations financières directes entre le budget de l'Union et les citoyens-contribuables. Aussi, la Commission a-t-elle privilégié un système de financement mixte impliquant un maintien limité de la ressource RNB et une augmentation de la part des ressources fiscales<sup>2033</sup>. L'idée est d'accroître les ressources de l'Union tout en maintenant son autonomie financière à l'égard des États membres. La présence majoritaire de ressources fiscales autoriserait la réalisation de cet objectif.

1529. La Commission propose ainsi l'introduction d'une nouvelle ressource fiscale qui représenterait jusqu'à la moitié du budget de l'Union. Celle-ci viendrait s'ajouter aux ressources propres traditionnelles et serait accompagnée d'un amoindrissement de la ressource RNB<sup>2034</sup>. Il est proposé qu'elle se substitue à la ressource TVA telle qu'elle existe actuellement. La mise en œuvre d'une telle ressource fiscale nécessite une harmonisation préalable de l'assiette<sup>2035</sup>. Trois possibilités ont été envisagées que sont : la mise en œuvre de ressources fiscales liées à la consommation d'énergie, une ressource fiscale TVA ou une ressource basée sur le revenu des sociétés<sup>2036</sup>. Nous retrouvons encore la volonté d'intégrer l'imposition directe des sociétés, mais appréhendée, dans cette hypothèse, dans le cadre du budget de l'Union.
1530. Cette dernière option est aidée par la volonté de la Commission d'harmoniser l'assiette de cette imposition. Elle présente de nombreux avantages. D'une part, cette ressource strictement

---

<sup>2031</sup>Rapport de la Commission européenne du 14 juillet 2004 intitulé « Le financement de l'Union européenne-Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres », COM (2004) 505 final, 14 pages. Ce rapport fait suite à une décision du Conseil de 2000 appelant à un réexamen général du système de ressources propres avant le 1er janvier 2006, v. Décision 2000/597/CE, Euratom du Conseil du 29 septembre 2000 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, JO L. 253 du 7 octobre 2000. L'article 9 de cette décision appelait la Commission à entreprendre « *avant le 1er janvier 2006, un réexamen général du système des ressources propres, accompagné, le cas échéant, de propositions appropriées, en tenant compte de tous les facteurs pertinents, y compris, les effets de l'élargissement sur le financement du budget, la possibilité de modifier la structure des ressources propres en créant de nouvelles ressources propres autonomes et la correction des déséquilibres budgétaires accordée au Royaume-Uni ainsi que la réduction accordée à l'Allemagne, à l'Autriche, aux Pays-Bas et à la Suède, visée à l'article 5, paragraphe 1* », p. 42. Cette décision est restée en vigueur jusqu'à la ratification par les États membres de la décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil du 7 juin 2007 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, JO L. 163/17, 23 juin 2007.

<sup>2032</sup>Rapport de la Commission européenne du 14 juillet 2004 intitulé « Le financement de l'Union européenne-Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres », COM (2004) 505 final, pp. 9-10.

<sup>2033</sup>Rapport de la Commission européenne, COM (2004) 505 final, idem, p. 10.

<sup>2034</sup>L'objectif est de convertir la ressource TVA en une véritable ressource fiscale. Celui-ci nécessite d'en modifier son mécanisme ou de lui substituer une ressource véritablement fiscale.

<sup>2035</sup>Sur la nécessité d'une harmonisation préalable de la recette fiscale nationale au fin de son utilisation au budget communautaire, v. MONTAGNIER G., « La poursuite de l'harmonisation fiscale et la création de nouvelles ressources propres », in *Les ressources financières de la Communauté européenne*, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, pp. 328-337.

<sup>2036</sup>Rapport de la Commission européenne du 14 juillet 2004 intitulé « Le financement de l'Union européenne-Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres », COM (2004) 505 final, pp. 11-13.

fiscale favorisera l'autonomie financière de l'Union. D'autre part, elle permettra la création d'un lien direct entre l'Union et les contribuables que sont les entreprises. Enfin, elle aboutira à un meilleur fonctionnement du marché intérieur au travers de la réduction des coûts supportés par les entreprises transfrontalières et la suppression des nombreuses discriminations et entraves fiscales. Néanmoins, son utilisation au budget de l'Union requiert la fixation d'un taux de taxation minimal, ce qui signifie l'écoulement de nombreuses années avant l'obtention d'un accord à l'unanimité des États membres encore soucieux de la préservation de leurs prérogatives en matière fiscale. La Commission a fixé à 2014 la création d'une véritable ressource fiscale.

1531. Les propositions formulées par la Commission sont à ce jour restées lettre morte. Le Conseil européen des 15 et 16 décembre 2005 a réitéré son invitation à la Commission d'« *entreprendre un réexamen complet et global, couvrant tous les aspects des dépenses de l'Union européenne (...) ainsi que des ressources (...)* » et d'établir un rapport en 2008-2009. La décision du Conseil du 7 juin 2007 relative au système des ressources propres des Communautés européennes n'a aucunement fait état de ces propositions<sup>2037</sup>.

1532. Cette situation dénote d'une ambivalence criante au sein du schéma institutionnel et décisionnel de l'Union révélée notamment par la question liée à l'autonomie financière, et corrélativement à l'autonomie fiscale de l'Union. Les États freinent toute tentative de la Commission en vue de la préservation de leurs prérogatives fiscales. Leur attitude signe la volonté du maintien d'une organisation européenne fondée sur l'intergouvernementalisme. Ce schéma ne fonctionne pas. Le constat d'un budget insuffisant, d'un manque de transparence, de visibilité et de lien entre l'Union et les citoyens ainsi que d'une dépendance financière de l'Union à l'égard des États membres en témoigne. Ceci, compromet, non seulement, les actions et politiques de l'Union, mais surtout sa vocation à devenir un ordre juridique propre nécessitant la consécration de son caractère politique. Les réticences étatiques proviennent directement de leur volonté de préserver leurs prérogatives fiscales, et ce, alors même que la multiplication des contraintes économiques et juridiques altère déjà profondément ces dernières. Nous sommes face à un schéma inefficace du point de vue des États, mais également de l'Union. Derrière le spectre de la souveraineté, se dissimule en réalité la crainte de la réalisation de l'orientation fédérale souhaitée dès la création de la CECA en 1951 et évoquée par les rédacteurs du traité de Maastricht. Les États devraient avoir conscience que la monnaie unique nécessite la mise en œuvre du partage de l'exercice du pouvoir de lever l'impôt au moins lorsque se trouvent mises en cause des situations transfrontalières. Cela signifie que le caractère fédéral de l'Union sera consacré par la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal impliquant un partage accepté de l'exercice des compétences fiscales entre les États et l'Union.

1533. En dépit de multiples échecs dus aux réticences des États, la création d'un impôt européen est indispensable. Le retour sur scène de ce projet relaté dans l'actualité récente nous prouve qu'il n'est pas irréalisable. Les multiples tentatives de la Commission aidée du parlement européen sont susceptibles, un jour, d'aboutir. L'harmonisation de l'assiette de la fiscalité directe des entreprises fait systématiquement partie des hypothèses envisagées notamment au regard de sa participation éventuelle au budget de l'Union. Cet aspect de la fiscalité est, en effet, en mesure de satisfaire à la création de ressources fiscales propres à l'Union. La justification juridique de cette prise en compte provient de ses incidences directes sur la concurrence entre États et, corrélativement, sur l'établissement et le bon fonctionnement du marché intérieur.

---

<sup>2037</sup>Décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil du 7 juin 2007 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, JOUE L. 163/17, 23 juin 2007. V. Le règlement (CE, Euratom) n° 105/2009 du Conseil du 26 janvier 2009 modifiant le règlement (CE, Euratom) n°1150/2000 portant application de la décision 2000/597/CE Euratom relative au système des ressources propres des Communautés, JOUE L. 26/1, 5 février 2009.

1534. L'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne a accru les pouvoirs décisionnels des parlements nationaux au moyen du principe de subsidiarité. Cette nouveauté n'est-elle pas en mesure de légitimer la création d'un impôt européen ?

## **B) La légitimation potentielle de l'impôt européen aidée par l'accroissement du rôle décisionnel des parlements nationaux depuis le Traité de Lisbonne**

1535. La consécration du caractère fédéral de l'Union serait la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal au moyen de la création d'un impôt européen. Cela serait significatif d'une intégration économique, fiscale, mais également politique de l'Union européenne.

1536. La question de l'impôt européen n'est pas récente. Elle a déjà fait l'objet d'une proposition de résolution du Parlement européen qui souhaitait étendre ses prérogatives en matière budgétaire dès le 21 avril 1994<sup>2038</sup>. L'impôt européen a été systématiquement repoussé et n'a jamais été mis en œuvre<sup>2039</sup>. Néanmoins, la proposition a été formulée ce qui justifie de s'y intéresser. Cette problématique est d'autant plus intéressante qu'elle a ressurgi dans l'actualité très récente, plus précisément en août 2010.

1537. Trois aspects de cette question vont particulièrement nous intéresser que sont : les justifications à la création d'un impôt européen ; ainsi que les modalités de sa mise en œuvre ; pour aboutir enfin aux conséquences juridiques inhérentes à une telle création s'agissant des prérogatives fiscales des États membres et de la détermination de la nature juridique de l'Union européenne.

1538. La première question qui se pose est de savoir quelles sont les justifications de la création d'un impôt européen ?

1539. Les justifications à la création d'un impôt européen sont de diverses natures. Différentes théories peuvent être avancées. La première serait celle d'un renforcement du lien existant entre l'Union et les particuliers. Il est possible de voir dans l'impôt l'illustration de la citoyenneté. Le prélèvement d'un impôt direct européen verrait ainsi l'émergence consacrée d'une citoyenneté européenne. La seconde théorie repose sur une vision plus pragmatique de la création d'un impôt européen. L'Union dispose de nombreuses prérogatives vouées à la mise en œuvre de politiques très diverses. Cet accroissement des compétences de l'Union nécessite des ressources financières importantes. Les contributions des États membres n'étant pas suffisantes pour les dépenses auxquelles l'Union doit faire face, il est indispensable que celle-ci dispose de ressources propres fiscales venant s'ajouter, voire se substituer aux contributions financières des États<sup>2040</sup>. La troisième théorie est l'analyse de la création d'un impôt européen comme étant la consécration de l'autonomie fiscale de l'Union européenne. Il s'agirait de l'achèvement d'un processus allant de l'autonomie de l'Union en terme budgétaire

---

<sup>2038</sup>Le Parlement européen avait formulé le souhait de la création d'un impôt européen que serait une TVA européenne prélevée au sein de la TVA nationale.

<sup>2039</sup>V. BOUVIER M., Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Paris, LGDJ, Coll. « Systèmes Fiscalité », 2007, p. 163. L'auteur fait état de l'opposition à la résolution du Parlement européen par la Commission européenne arguant notamment de l'insuffisance d'harmonisation des bases d'imposition. Les Parlements nationaux s'y sont également opposés du fait du risque de déperdition de leurs compétences fiscales susceptibles d'en découler. La question de l'impôt européen a été avancée de nouveau par le ministre belge des finances en juillet 2001, ainsi qu'en novembre 2004 lors de la réunion des vingt-cinq ministres des finances portant sur le programme 2007-2013 des ressources propres de l'Union. Ce fût des échecs successifs.

<sup>2040</sup>Pour rappel, le budget communautaire était constitué de ressources propres jusqu'au début des années 1980. Un problème est apparu selon lequel les recettes ont diminué alors que les dépenses ont fortement augmenté. Les chefs d'Etat réunis au sommet de Fontainebleau en 1984 ont décidé de compléter le budget communautaire par des contributions nationales plutôt que de créer de nouvelles ressources propres. Ces contributions étaient appréhendées comme des aides provisoires. Désormais, elles représentent 75% du budget de l'Union.

à son autonomie en termes de prélèvements. Clairement, celle-ci dispose de compétence s'agissant des dépenses, elle devrait détenir des compétences en termes de prélèvement de recettes fiscales. Or, en l'état actuel, les recettes propres de l'Union, en particulier les ressources « complémentaires », ne sont pas vraiment constitutives de recettes fiscales dans la mesure où celles-ci ne font pas l'objet d'un prélèvement, mais bien de contributions des États membres transmises à l'Union après autorisation des parlements nationaux.

1540. La question de la création d'un impôt européen a fait l'objet d'un retour récent marquant sur la scène politique et médiatique. Le commissaire européen au budget Janusz Lewandowski a envisagé la création d'un impôt européen visant à alimenter le budget de l'Union<sup>2041</sup>. Il s'agirait de permettre à l'Union d'imposer directement les citoyens européens alors qu'aujourd'hui l'organisation européenne est essentiellement financée par les contributions des États membres.

1541. Les réactions des États ont été pour le moins virulentes<sup>2042</sup> même si certains s'y sont montrés très favorables<sup>2043</sup>. Les trois États contribuant le plus fortement au budget de l'Union se sont très nettement opposés à un tel projet. Du côté de la France, c'est Pierre Lellouche, à l'époque, secrétaire d'État aux affaires européennes, qui a indiqué que l'idée d'un impôt européen était « *parfaitement inopportune* » en ce sens que « *(t)out impôt supplémentaire n'est pas le bienvenu, et l'heure est bien davantage, parmi les États membres, mais aussi pour les institutions européennes, aux économies* »<sup>2044</sup>. S'agissant de cette dernière intervention, il est nécessaire de rappeler qu'à aucun moment la Commission n'a envisagé la création d'une nouvelle taxe ou l'augmentation de taxes existantes. Aussi, cet argument n'est-il pas probant.

1542. En dépit de ses oppositions, le commissaire européen au budget a annoncé qu'il allait présenter des propositions précises et chiffrées fin septembre 2010. Il a souhaité faire des

---

<sup>2041</sup> V. son interview parue le 9 août 2010 dans le quotidien économique allemand « *Financial Times Deutschland* ».

<sup>2042</sup> Sans surprise, la première réaction est venue du sous-secrétaire d'État rattaché au ministère des Finances britannique qui a très clairement affirmé que « *(l)e gouvernement est opposé à tout impôt direct finançant le budget de l'Union européenne* », et ajoutant que « *(l)e Royaume-Uni estime que la fiscalité doit être déterminée au niveau national des États membres et disposerait d'un droit de veto sur tout projet en vue d'un impôt de la sorte* ». Ces propos ont été tenus dans un communiqué transmis à l'Agence France-Presse mardi 10 août 2010. Quant au ministère allemand des finances, il a rejeté l'idée de créer un tel impôt européen en déclarant que « *la revendication d'introduire un impôt européen va à l'encontre de la position du gouvernement inscrite dans le contrat de coalition, où il est dit que nous refuserons un impôt ou taxe Européen, ou toute implication de l'Union européenne dans l'imposition nationale* ». Il s'agit des propos tenus par le porte-parole du Ministère des Finances Allemand.

<sup>2043</sup> Il s'agit notamment de la Belgique, qui, à travers les déclarations de son secrétaire d'État au Budget, Melchior Wathelet a défendu cette idée en affirmant avoir « *toujours été un grand défenseur du principe des ressources propres* » et considérant que le système actuel « *n'est pas sain* » car étant fondé sur des contributions des États membres pour lesquelles certains ont obtenu des rabais. Il s'agit notamment du « *rabais britannique* » ayant été décidé par les chefs d'État ou de gouvernement lors de l'« *accord de Fontainebleau* » des 25 et 26 juin 1984. A titre d'exemple, cet accord prévoyait qu'à partir de 1985, le Royaume-Uni recevrait 66% de la différence entre sa part des paiements de TVA et sa part des dépenses allouées pour l'année en cause. C'est l'ensemble des États membres qui financent ce rabais. V. Parlement européen, résolution du 29 mars 2007 « *L'avenir des ressources propres de l'Union européenne* », 2006/2205 INI, point E précisant que ce régime de faveur a permis au Royaume-Uni de bénéficier d'un rabais sur ses contributions annuelles au budget de l'Union qui s'est élevé, en moyenne annuelle, à 5,3 milliards d'euros entre 2001 et 2004. Au cours de ce Conseil européen, une condition assez floue a été formulée en vue de l'obtention d'un rabais à « *tout État membre supportant une charge budgétaire excessive au regard de sa prospérité relative* », v. résolution de mars 2007, point F. Melchior Wathelet poursuit en considérant qu'« *(a)vec un mécanisme de ressources propres, il serait plus juste* » et « *plus responsabilisant pour l'Union européenne en tant que telle* ». Ces propos ont été évoqués à l'agence Belga. La Belgique est rejoint par l'Espagne dont l'ancien chef du gouvernement, José Luiz Zapatero a demandé que l'option d'un impôt européen soit considérée « *avec intérêt, si elle permet de fortifier l'Union européenne* ». La Pologne et l'Autriche vont dans le même sens.

<sup>2044</sup> Ces propos ont été indiqués à l'Agence France-Presse mardi 10 août 2010.

propositions « *ambitieuses, mais réalistes* » pour une fiscalité européenne. Il a préalablement annoncé quatre pistes de réflexion que sont : une taxe directe sur les contribuables, une taxe sur les transactions financières, une taxe sur le transport aérien et une taxe sur les revenus générés par la bourse d'échange des quotas d'émission de CO2.

1543. Une communication a effectivement été publiée le 19 octobre 2010<sup>2045</sup> portant sur la révision du budget européen. Ce document constitue la pierre angulaire d'un débat qui devrait durer plusieurs années et dont l'objectif est de fixer le budget européen entre 2014 et 2020. Comme prévu, la question la plus sensible de la communication est celle portant sur les ressources propres. Ce document précise que cette question sera « *une part importante de la révision budgétaire* ». La Commission maintient l'objectif ambitieux de sortir d'un système qui dépend « *d'un mélange confus et opaque de contributions nationales* » dès lors que « *le lien entre les ressources propres originelles et les politiques européennes communes a été perdu* ». À titre d'illustration corroborant ce propos, les contributions nationales constituaient, en 1988, 10 % du budget européen alors qu'aujourd'hui elles en représentent près de 70 %. La Commission avance six options pour créer de nouveaux revenus pour l'Union européenne dont fait partie l'impôt sur les sociétés ce qui est surprenant s'agissant d'un impôt direct liant l'État à ses contribuables.

1544. L'esprit de cette proposition est de permettre aux États de réduire leurs contributions en substituant en partie aux contributions actuelles des recettes fiscales propres à l'Union et prélevées directement par celle-ci. L'objectif, est d'aboutir à ce que le budget de l'Union soit composé majoritairement de ressources propres et non de contributions des États membres. Ce projet est justifié d'un double point de vue.

1545. D'une part, il permettra de se rapprocher de l'objectif fixé dans une disposition phare du traité selon laquelle « *(l)e budget est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres* »<sup>2046</sup>. Actuellement, le budget est presque intégralement composé de contributions des États membres au regard du pourcentage de celles-ci comparé aux ressources propres que sont principalement les droits de douane. Or, cette disposition ne peut-elle pas être interprétée comme nécessitant l'instauration d'un prélèvement direct de nature fiscale ? Il est tout à fait probant d'y croire. De surcroît, l'Union européenne se distingue des organisations internationales classiques qui fonctionnent grâce aux contributions des États membres. Le caractère distinctif du financement de l'Union est prévu depuis le début des Communautés alors que les contributions nationales alimentaient le budget. Le basculement vers un système de ressources propres a été décidé dès 1970. Pourquoi ne pas envisager l'instauration d'un prélèvement direct de nature fiscale qui émanerait de l'Union ?

1546. D'autre part, cette proposition aurait pour effet d'augmenter le budget de l'Union tout en diminuant les contributions des États membres. La Commission européenne est suivie par le Parlement européen dont l'eurodéputé Alain Lamassoure, président de la commission des budgets défend ardemment l'idée d'une création d'un impôt européen<sup>2047</sup>. Ce dernier propose la création d'une « *conférence financière européenne* » à laquelle participerait les Parlements

---

<sup>2045</sup> Commission européenne, « Le réexamen du budget de l'Union européenne », COM (2010) 700 final, 19 octobre 2010, 33 pages.

<sup>2046</sup>V. Titre II « Dispositions financières », Chapitre 1 « Les ressources propres de l'Union », Article 311 al. 2 TFUE (ex. art. 269 TCE). Cet alinéa est symbolique des réticences de certains États à créer un impôt européen. Ceci est prouvé par la version originelle qui avait été proposée s'agissant du « Traité constitutionnel » et qui n'a pas fait l'objet d'une intégration effective.

<sup>2047</sup>L'eurodéputé est l'auteur d'un rapport adopté le 29 mars 2007 sur « L'avenir des ressources propres de l'Union européenne », 2006/2205 INI, 15 pages. Ce rapport a été adopté par les 4/5<sup>ème</sup> des députés. Il y était proposé que la Commission étudie différentes possibilités de nouvelles ressources de l'Union. La résolution suggérait notamment l'affectation au budget européen d'une partie de la TVA ou de l'impôt sur les sociétés.

nationaux dans la mesure où « *il ne s'agit pas de créer une fiscalité fédérale* » ce qui selon lui conduirait à ce que « *(l)a souveraineté fiscale demeurerait aux mains des Etats-membres* »<sup>2048</sup>. Ce dernier compare le traitement dont l'Union doit bénéficier à celui d'une collectivité locale bénéficiant de la possibilité de percevoir des recettes fiscales. Cette comparaison est inadaptée. L'ordre juridique de l'Union est autonome et intègre les ordres juridiques nationaux. Il est supraétatique contrairement aux collectivités locales infraétatiques qui sont, quant à elles, intégrées à l'ordre juridique national. L'eupéanisation n'est pas comparable à la décentralisation. En dépit d'une certaine autonomie fiscale des collectivités locales, celles-ci ne constituent pas des entités juridiques propres. Ce constat aboutit à ce que l'hypothèse d'un pouvoir d'imposition de l'Union ait des conséquences inévitables sur les prérogatives fiscales des États membres qui seraient amenés à partager leurs compétences fiscales avec les institutions européennes. À moins que ce ne soit déjà le cas ?

1547. Cette proposition est cruciale, et ce, en dépit des divergences d'opinions existantes entre certains États membres de l'Union et la Commission européenne. Celle-ci prouve, une fois de plus, le caractère progressif de l'intégration européenne qui n'épargne pas la fiscalité directe. Cette « annonce » dénote de la consécration politique d'un tel projet qui n'est plus désormais uniquement théorique. Certes, il ne faut pas perdre de vue l'exigence de l'unanimité en matière fiscale octroyant à chaque État membre un droit de veto ainsi que la nécessaire ratification des parlements nationaux. Néanmoins, l'état de projet d'un impôt européen nous autorise à affirmer que l'intégration des fiscalités directes est effectivement en marche. En ce sens, est-il encore pertinent de traiter des prérogatives fiscales des États membres sous l'angle de la « souveraineté fiscale » ? Il ne le semble pas. La création d'un impôt européen ne serait que l'illustration visible d'un processus d'intégration fiscale déjà mis en œuvre insidieusement notamment par la Cour de justice et par la Commission. De surcroît, s'agissant des réticences liées à l'idée d'un nécessaire consentement de l'impôt des contribuables, ces derniers alimentent d'ores et déjà indirectement le budget de l'Union au travers des contributions des États membres représentant actuellement 75 % des recettes de l'Union.

1548. La seconde question que nous formulons est celle des modalités de mise en œuvre d'un impôt européen ?

1549. Différentes pistes ont été envisagées s'agissant de la nature de l'impôt européen. Les propositions récentes du commissaire européen au budget reprennent globalement celles qui ont été formulées par le Parlement européen dans sa résolution de mars 2007 sur l'avenir des ressources propres. Le Parlement a proposé un processus en deux étapes en vue de la refonte du système budgétaire actuel de l'Union se révélant inefficace à de multiples points de vue<sup>2049</sup>. Pour pallier ces lacunes, le Parlement formule des propositions en vue, dans un premier temps, d'améliorer le système des contributions nationales qui doit être « (...) provisoire et transitoire »<sup>2050</sup>. Dans un second temps, la réforme consiste en la création d'une

---

<sup>2048</sup>Ces propos ont été tenus lors d'une interview relatée le 11 août 2010 par le quotidien Libération.

<sup>2049</sup>Parlement européen, résolution du 29 mars 2007 « L'avenir des ressources propres de l'Union européenne », 2006/2205 INI, pour un développement des différentes lacunes du système actuel, v. spéc. pp. 5-6.

<sup>2050</sup>Parlement européen, résolution du 29 mars 2007, idem, point 15. Pour un développement, v. points 10 à 26. Pour des propositions sur l'amélioration du système des contributions nationales, v. le « Rapport Schreyer » du 14 juillet 2004, COM(2004) 505 final du 14.7.2004. V. également Proposition de décision du Conseil relative au système des ressources propres des Communautés européennes et proposition de règlement du Conseil fixant les mesures d'exécution de la correction des déséquilibres budgétaires conformément aux articles 4 et 5 de la décision du Conseil du (...) relative au système des ressources propres des Communautés européennes, COM (2004) 501 final du 14 juillet 2004, 31 pages. V. Rapport de la Commission sur le fonctionnement du système des ressources propres, Le financement de l'Union européenne, COM(2004) 505 final/2 du 6 septembre 2004, 14 pages.

véritable ressource propre de l'Union qui se substituerait aux mécanismes existants<sup>2051</sup>. C'est cette seconde phase, qui va plus particulièrement nous intéresser, en ce qu'elle recèle les éléments constitutifs d'un impôt européen, ce qui soulève la question de la répartition des compétences fiscales entre les États et l'Union. Cette résolution a été l'occasion, pour le Parlement européen, d'affirmer sa volonté « *d'examiner la création d'un nouveau système de ressources propres reposant sur un impôt prélevé dans les États membres (...) créant ainsi un lien direct entre l'Union et les contribuables européens* »<sup>2052</sup>. Différentes possibilités ont été envisagées<sup>2053</sup>. L'impôt sur les bénéfices est encore l'une des quatre options ressortant des échanges avec les parlements nationaux ainsi que des rapports de la Commission.

1550. Cette solution constitue un terrain privilégié. La création d'un impôt européen nécessite une harmonisation des bases d'imposition à l'échelle européenne. Certes, celle-ci n'existe pas encore s'agissant de l'impôt sur les sociétés. Cependant, la Commission analyse, depuis de nombreuses années, les modalités techniques de la mise en œuvre d'une assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés. Ces travaux facilitent grandement la mise en œuvre d'une telle harmonisation et rendent tout à fait probant, à la fois, l'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ainsi que la création d'un impôt européen qui permettrait de réformer le système des ressources propres de l'Union qui reposerait pour moitié au moins sur un tel impôt. Cela est d'autant plus probant qu'après avoir annoncé une proposition législative pour 2008, la Commission a enfin soumis au vote du Conseil une proposition de directive sur l'ACCIS en 2011<sup>2054</sup>.

1551. De surcroît, ce sont les parlements nationaux qui détiennent le pouvoir de lever l'impôt. Or, le Traité de Lisbonne leur confère plus de prérogatives grâce à la réforme des modalités de mise en œuvre du principe de subsidiarité. D'aucuns ont considéré que l'accroissement des prérogatives des parlements nationaux, sur ce point, était susceptible de renforcer le blocage de toute avancée de l'intégration fiscale européenne en matière d'impôts directs. Le raisonnement inverse n'est-il pas envisageable ? Accroître les prérogatives des Parlements nationaux s'agissant de la mise en œuvre du principe de subsidiarité peut être interprété comme une première étape vers la légitimation démocratique de la mise en œuvre d'un impôt européen. Ceci serait la consécration d'un fédéralisme fiscal en substance qui deviendrait effectif. Ce raisonnement peut paraître paradoxal, mais non pas lorsque nous nous rappelons qu'en matière fiscale, le Parlement européen n'a qu'un rôle consultatif. Aussi, l'adhésion des parlements nationaux permettrait de pallier cette carence législative due à la nécessité de l'unanimité au Conseil et à l'absence de prérogatives du Parlement européen dans ce domaine.

1552. La troisième et dernière interrogation que nous formulons est celle des conséquences de l'impôt européen sur les prérogatives fiscales étatiques et corrélativement sur la nature juridique de l'Union ?

1553. La fixation et le prélèvement par l'Union du montant de ressources qui lui seraient propres seraient la consécration du fédéralisme dans l'Union. En réalité, un retour au principe de

---

<sup>2051</sup>Parlement européen, résolution du 29 mars 2007, idem, v. spéc. pp. 9-12, points 27 à 44.

<sup>2052</sup>Parlement européen, résolution du 29 mars 2007, « L'avenir des ressources propres de l'Union européenne », 2006/2205 INI, pour un développement des différentes lacunes du système actuel, point 38.

<sup>2053</sup>Parlement européen, résolution du 29 mars 2007, idem, points 37 à 40. V. également V. LAMASSOURE A., « Vers un impôt européen ? L'Europe en quête d'un vrai budget », in Rapport Schuman sur l'Europe, L'Etat de l'Union 2010, Paris, Editions Lignes de Repères, Février 2010, p.76 qui relate les trois pistes possibles que sont la TVA considérée comme « *la solution la plus simple sur le plan technique* », l'affectation au budget communautaire d'une partie des ressources tirées de l'imposition des bénéfices considérée comme « *la solution la plus populaire chez les citoyens* », et enfin les fiscalités liées à la protection de l'environnement constituant « *le seul sujet pour lequel les opinions européennes acceptent des innovations fiscales* ».

<sup>2054</sup>Renvoi II/ B/.

ressources propres de l'Union non majoritairement composées de contributions des États membres serait parfaitement conforme à l'esprit et à la lettre des traités. Cela aurait pour conséquence que les institutions de l'Union disposeraient de plus de moyens financiers, ce qui leur permettrait de multiplier les politiques européennes souvent « intégrationnistes » à savoir en réduction des compétences étatiques<sup>2055</sup>.

1554. Néanmoins, deux éléments justifient la mise en œuvre d'un tel impôt. D'une part, il résulte de la lettre et de l'esprit des traités que l'Union soit financée par des ressources propres. La destinée politique de cet ordre juridique nécessite que celui-ci puisse non seulement décider de ses dépenses, mais également bénéficier de recettes propres. Sa dépendance financière à l'égard des États membres induit une « soumission » qui n'est pas compatible avec sa nature d'ordre juridique autonome et intégré à celui des États membres dotée d'institutions propres, de la personnalité juridique, de la capacité juridique, d'une capacité de représentation nationale et de pouvoirs issus d'une limitation ou d'un transfert d'attributions des États à l'Union<sup>2056</sup>. D'autre part, les compétences de l'Union sont vouées à évoluer. Chaque étape de la construction européenne a fait la démonstration de l'accroissement systématique des prérogatives de l'Union. Celles-ci sont indispensables à la réalisation des politiques et objectifs communs. Or, plus les compétences ont évolué, plus le budget a diminué. Ce contraste est parfaitement impropre à la réalisation d'une Union juridique, politique et désormais monétaire<sup>2057</sup>.

1555. La création d'un impôt européen est ce qui va permettre de consolider politiquement une « fédération européenne »<sup>2058</sup>. Il est permis de penser que l'impôt sur les sociétés contient la légitimité nécessaire à alimenter le budget de l'Union. La compétence des institutions de l'Union à effectuer un tel prélèvement est justifiée par les méfaits de l'imposition des bénéficiaires des sociétés sur le bon fonctionnement du marché intérieur ainsi que par sa participation au phénomène de concurrence fiscale dommageable. Au-delà de ces justifications, il est certain que le principal obstacle à une telle réalisation n'est pas technique, mais bien politique. La création d'un impôt européen que ce soit au moyen de l'impôt sur les sociétés ou de toute autre imposition est constitutive d'« (...) *un changement politique considérable* », <sup>2059</sup> car « *il s'agirait d'un véritable transfert de souveraineté, certes partiel, impliquant une évolution vers un modèle fédéral ou, du moins, vers une Europe politique* »<sup>2060</sup>. Nous avons pu démontrer au fil de notre raisonnement que la notion même de « souveraineté fiscale » était dénuée de sens lorsque nous l'appréhendons dans le cadre de l'Union. Les caractéristiques inhérentes à la souveraineté nationale au sens d'unicité, d'indivisibilité, ne permettent pas de l'utiliser dans le cadre de l'Union. Quant à celles de la notion de « souveraineté fiscale » que sont l'autonomie technique, l'exclusivité d'application

---

<sup>2055</sup>Ce constat remet en cause l'évocation par le Parlement européen dans sa résolution de 2007 du « *respect intégral du principe de la souveraineté fiscale des États membres* », points 28. Ce principe est justifié par les députés européens en ce que la souveraineté fiscale peut demeurer du ressort des États membres sans pour autant empêcher ces derniers à « *autoriser l'Union, pour une période limitée et révoquant à tout instant, à bénéficier directement d'une certaine proportion des prélèvements fiscaux, comme c'est le cas dans la plupart des États membres à l'égard de leurs collectivités régionales ou locales* », point 29. Cette affirmation recèle une contradiction en ce que la multitude des prérogatives de l'Union ne permet pas la comparaison avec les collectivités territoriales nationales.

<sup>2056</sup>CJ, 15 juillet 1964, aff. 6/64, Costa c/ Enel, Rec. p. 1141.

<sup>2057</sup>V. LAMASSOURE A., « Vers un impôt européen ? L'Europe en quête d'un vrai budget », in Rapport Schuman sur l'Europe, L'Etat de l'Union 2010, Paris, Editions Lignes de Repères, Février 2010, pp. 73-76.

<sup>2058</sup>DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., « Pour un serpent fiscal européen-De la concurrence à l'harmonisation », Syndicat national unifié des impôts, Paris, Syllepse, 2005, p. 79 relevant, à juste titre que « *(l)impôt est par nature intimement lié à l'évolution institutionnelle et politique d'un Etat; il en va de même en matière de construction européenne, ce qui conduit à caractériser la question de l'impôt européen comme un élément du débat sur l'évolution et la nature de l'Europe* ».

<sup>2059</sup>DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., idem, p. 84.

<sup>2060</sup>DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., idem, p. 84.

territoriale ainsi que le pouvoir exclusif de l'État, elles ne sont pas illustratives de l'état de la fiscalité directe des entreprises dans l'Union. Aussi, la fiscalité est-elle une compétence faisant partie du socle de compétences que réunit la notion de souveraineté. De ce fait, ce n'est pas la souveraineté des États dans sa globalité et dans son existence même qui ferait l'objet d'un transfert, mais l'exercice de la compétence fiscale qui deviendrait partagée au sens de collégiale. Ce partage de la fiscalité directe accepté par les États membres permettrait, effectivement, la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen. Toutefois, il ne s'agirait pas d'un changement politique considérable, mais bien de l'admission d'une évolution effective de l'exercice de cette compétence déjà en œuvre dans l'Union européenne<sup>2061</sup>.

1556. En ce sens, attribuer au Parlement européen, la compétence de prélever un impôt européen constitue l'autre face de ses prérogatives en termes de dépenses. Nous rejoignons le professeur Bouvier constatant qu'« (o)n doit voir là l'amorce d'une évolution finalement banale, prenant appui sur la constitution d'un pouvoir financier en vue de conforter et institutionnaliser un pouvoir politique réel »<sup>2062</sup>. En dépit de son caractère « banal » ainsi que des justifications juridiques de cette évolution, il n'est pas certain que les États soient parfaitement enclins à l'admettre. Les réactions très hostiles des États face aux propositions récentes du commissaire européen au budget en font la démonstration.

1557. La légitimité d'un pouvoir fiscal européen nécessite que soit remplie la condition d'un consentement de l'impôt qui « suppose que soit explicitement acceptée la levée du prélèvement par ceux sur qui en retombe la charge ou par leurs représentants (...) »<sup>2063</sup> nécessitant l'intervention du Parlement représentant les contribuables<sup>2064</sup>. Le consentement de l'impôt est considéré comme ayant eu un impact considérable sur l'évolution des institutions politiques, en ce sens qu'il a conditionné l'État parlementaire. L'Union européenne n'est pas un État. Pour autant, son organisation institutionnelle comporte l'existence d'un Parlement, première assemblée parlementaire supranationale élue au suffrage universel direct. De ce fait, ne pourrions-nous pas considérer que l'existence de cette assemblée représentative des citoyens européens pourrait légitimer l'existence d'un pouvoir fiscal européen en ce sens que la condition du consentement de l'impôt serait remplie dès lors qu'elle s'exercerait au travers de représentants des contribuables européens ?

1558. En droit interne, la pratique dénote d'un pouvoir relatif du Parlement s'agissant notamment de l'édition de la législation fiscale qui, le plus souvent, est le produit du pouvoir exécutif et de l'administration fiscale soumis au vote du Parlement. Cette situation fait dire à certains que le Parlement national est très largement devenu une simple « chambre d'enregistrement », et ce, à double titre. D'une part, le Parlement est le plus souvent chargé d'approuver les actes déposés par l'exécutif. D'autre part, les parlementaires se trouvent dans l'obligation, en vertu du principe de primauté du droit de l'Union, de transposer en droit interne les actes dérivés et, si besoin est, de modifier la législation fiscale interne. Même si ces actes sont rares en matière de fiscalité directe des entreprises, cela induit néanmoins une amputation supplémentaire des

---

<sup>2061</sup> Pour rappel, cette évolution est provoquée à la fois par la connotation fiscale attribuée à certaines dispositions des traités mais également par le pouvoir de contrainte du juge de Luxembourg doublée de la force de proposition dans ce domaine de la Commission européenne au travers de ses très nombreuses communications sur le sujet.

<sup>2062</sup> BOUVIER M., Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Paris, LGDJ, Coll. « Systèmes Fiscaux », 2007, p. 163.

<sup>2063</sup> BOUVIER M., idem, p. 143. L'auteur distingue très nettement deux formes de consentement que sont le consentement à l'impôt « dont la nature est avant tout sociologique », du consentement de l'impôt qui est « (...) avant tout de portée politique ».

<sup>2064</sup> TROTABAS L. et COTTERET J.-M., Droit fiscal, Dalloz, 1970 selon lesquels « l'histoire enseigne que nos institutions politiques sont fondées sur le consentement de l'impôt, c'est-à-dire sur l'intervention pratiquement nécessaire du Parlement, représentant les contribuables pour établir l'impôt » cité par BOUVIER M., Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Paris, LGDJ, Coll. « Systèmes Fiscaux », 2007, p. 144.

prérogatives du Parlement français<sup>2065</sup>. Cet amenuisement des compétences du Parlement est d'autant plus marqué que la Cour de justice a attribué une portée fiscale aux libertés de circulation ainsi qu'au principe d'interdiction des discriminations et entraves. Ceci conduit à ce que l'empiétement se fasse sur des fondements juridiques non strictement fiscaux et n'ayant pas fait l'objet d'une acceptation expresse des États membres. Néanmoins, elle crée des obligations à l'égard des Parlements nationaux qui sont dans l'obligation, le cas échéant, de modifier voire d'abroger certaines dispositions de la législation fiscale.

1559. Si nous devons transposer le principe du consentement de l'impôt dans le cadre de l'Union, cela pourrait mener à ce que le Conseil soit le réel tributaire de la compétence en matière fiscale. Celui-ci édicterait des directives ou règlements qui seraient soumis au vote du Parlement européen. Le schéma décisionnel de l'Union ne serait pas profondément remanié, mais reposerait sur des bases déjà existantes à savoir un Conseil représentatif des États membres, véritable législateur et un Parlement qui se verrait, par contre, reconnaître une extension de ses prérogatives par l'institution d'un pouvoir de co-décision dans ce domaine.

1560. Cette ambivalence existante au sein de l'Union entre une extension de la suprématie matérielle de l'Union et un maintien de la souveraineté formelle des États se révèle être un obstacle sérieux à la réalisation d'une Europe politique. La problématique de l'intégration de la fiscalité directe des entreprises est éminemment politique, car juridiquement l'Union dispose de tous les outils nécessaires à la mise en œuvre d'une politique fiscale intégrée. Or, il est admis de longue date qu'« à terme, la Communauté sera obligée d'évoluer vers une plus grande intégration politique si elle veut être à la hauteur des défis qui s'imposent à elle »<sup>2066</sup>. Du point de vue de la doctrine, l'obstacle à la réalisation politique de l'Union est le maintien de la souveraineté nationale. La souveraineté nationale au sens de la « compétence de la compétence » est à l'origine d'une confrontation entre les prérogatives étatiques et l'intégration européenne. Cette opposition a pour conséquence une « résistance » des États membres dont la forme peut être variée<sup>2067</sup>. En matière fiscale, la souveraineté a pour conséquence une opposition politique des États à l'adoption d'actes législatifs se révélant pourtant indispensables au bon fonctionnement du marché intérieur. Cette opposition prend la forme du maintien du vote à l'unanimité au Conseil. Néanmoins, ce seul élément n'est pas de nature à assurer la protection des prérogatives étatiques. Si les États veulent préserver leurs compétences, ils doivent accepter d'en assurer l'exercice de manière collégiale avec les institutions européennes. L'acceptation expresse par les États d'une collégialité de l'exercice de la compétence fiscale constitue la voie royale vers l'admission d'un fédéralisme de l'Union européenne qui se ferait au travers de la fiscalité directe des entreprises.

1561. Cela nécessite évidemment un passage d'une stratégie minimale de la coopération fiscale à une stratégie consacrée de l'intégration fiscale.

---

<sup>2065</sup>Sur les compétences « formelles » du Parlement français en matière fiscale, V. BOUVIER M., Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Paris, LGDJ, Coll. « Systèmes Fiscalité », 2007, 247 pages, spéc. pp. 146-148 ; v. également LEVOYER L., L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français, LGDJ, Bibliothèque de science financière, mars 2002, 451 pages ; v. également LAMBERT T., « L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, juillet-août 2008, n° 520, pp. 461-469.

<sup>2066</sup>BEAUD O., « L'Europe et le droit », Droits, n° 14, 1991, p. 15.

<sup>2067</sup>En ce sens, v. BEAUD O., « L'Europe et le droit », Droits, n° 14, 1991, p. 14. L'auteur constate, à juste titre, que « (c)ette résistance peut prendre une forme soit juridictionnelle, soit « politique » se manifestant notamment lors du processus de décision communautaire ».

## **II/La nécessité d'un passage d'une stratégie minimale de la coopération fiscale à une stratégie consacrée de l'intégration fiscale**

1562. Les tenants d'une conception intergouvernementale, voire confédérative, de l'organisation européenne avancent l'argument du maintien de l'unanimité au Conseil en matière fiscale pour réfuter la thèse d'un fédéralisme fiscal dans l'Union. Or la multiplicité des propositions formulées par la Commission doublée du rôle très actif de la Cour de justice en vue d'assurer la supériorité des normes juridiques de l'Union conduit à relativiser ce constat. Le processus d'intégration est en marche. Il a permis la réalisation d'une Europe économique. La réalisation d'une Europe politique nécessite des avancées considérables en matière fiscale, témoin du refus d'une volonté politique des États dû à un protectionnisme accru de leurs prérogatives dans ce domaine.
1563. La mise en place d'un impôt européen nécessite prioritairement que soit mise en œuvre une base fiscale commune aux vingt-sept États membres ainsi qu'un accroissement de la coopération entre les administrations fiscales. Il s'agit de deux mesures auxquelles la Commission européenne prête fortement attention.
1564. À travers l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable, l'intégration des fiscalités directes des entreprises se réalise par la mise en œuvre d'une « bonne gouvernance fiscale » (A) ainsi que par le projet d'une harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (B).

### **A) La volonté de la mise en œuvre d'une « bonne gouvernance fiscale »**

1565. Nous ne reviendrons pas sur les contraintes inhérentes à la limitation des déficits des États membres. Il s'agit d'une véritable régulation par l'Union des politiques budgétaires nationales<sup>2068</sup> qui consiste en l'action d'en maîtriser dans le temps l'importance quantitative, en soumettant son développement à des normes<sup>2069</sup>. Aussi, les institutions européennes tentent au moyen de critères prédéfinis de maîtriser dans le temps l'évolution des budgets nationaux en les soumettant à des normes qu'elles auront définies. La régulation atteint désormais indirectement les politiques fiscales nationales. La fiscalité directe des entreprises en témoigne. D'une part, la régulation est d'ordre normatif au travers de l'appréciation très extensive de la mise en œuvre des dispositions juridiques de l'Union par le juge de Luxembourg et de son rôle de créateur de normes. Et d'autre part, la régulation est d'ordre contentieux au travers des nombreux recours effectués par la Commission à l'égard des États membres ne respectant pas les dispositions et les principes juridiques de l'Union. Enfin, la régulation est d'ordre coopératif en ce qu'elle prend la voie de la mise en œuvre d'une « bonne gouvernance » dans le domaine de la fiscalité directe. C'est ce dernier élément qui va plus particulièrement nous intéresser en ce qu'il fait montre de pressions nouvelles émises à l'encontre des systèmes fiscaux nationaux.

---

<sup>2068</sup> Renvoi Première Partie, Titre second, Chapitre premier, Section II/ « La mise en place du marché intérieur marquée par l'intégration renforcée des politiques économiques, budgétaires et monétaires ».

<sup>2069</sup> CORNU G., Vocabulaire juridique, Paris, PUF, Quadriège, 2001, p. 743.

1566. Après avoir adopté une communication visant à la mise en œuvre d'une action coordonnée concernant les services financiers, le droit des sociétés, la comptabilité et la fiscalité afin de prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés<sup>2070</sup>, la Commission européenne a lancé une nouvelle initiative très récemment visant à promouvoir la « bonne gouvernance » dans le domaine fiscal<sup>2071</sup>. Par la première, la Commission préconise plus de transparence et un échange d'informations dans le domaine de l'impôt sur les sociétés. Dans la seconde, elle fonde la « bonne gouvernance » sur les principes de transparence, d'échange d'informations et de concurrence fiscale loyale<sup>2072</sup>. Il s'agit des principes régissant la « bonne gouvernance » en matière fiscale. La notion de « bonne gouvernance » est assez floue. Elle ne fait pas l'objet d'une définition précise. Il est nécessaire de délimiter les contours de la notion de « bonne gouvernance » s'agissant de la fiscalité directe des entreprises afin d'apprécier ses effets potentiels sur l'exercice de la compétence fiscale étatique ainsi que sur la nature juridique de l'Union.

1567. Deux grands axes se dégagent de cette notion que sont : la coopération fiscale et la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. C'est ce second objectif qui va plus spécifiquement nous intéresser même si la promotion de la coopération administrative dans le domaine fiscal constitue un aspect fondamental de cette démarche<sup>2073</sup>. Cette dynamique, intéresse directement la fiscalité directe des entreprises en ce que l'une des propositions formulées par la Commission est la poursuite par les États de leurs travaux s'agissant du Code de conduite en vue de supprimer les mesures dommageables applicables en matière de fiscalité des entreprises<sup>2074</sup>. De surcroît, cette communication annonce l'accroissement du contrôle effectué s'agissant de la compatibilité entre les conventions fiscales bilatérales et les directives de l'Union ou la législation fiscale d'un autre État membre<sup>2075</sup>. La fiscalité directe des entreprises fait l'objet d'une intervention accrue de ce type de conventions s'agissant du régime d'imposition des entreprises transfrontalières. La notion de « bonne gouvernance » au regard de la méthode d'appréciation des politiques fiscales nationales et, plus spécifiquement au travers du contrôle de compatibilité des conventions fiscales, risque d'accroître les contraintes pesant d'ores et déjà sur les États membres.

1568. La « *bonne gouvernance* » plus qu'une notion est une méthode choisie par la Commission

---

<sup>2070</sup>V. Communication de la Commission européenne, 27 septembre 2004, « Prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés », COM (2004) 611 final, 21 pages.

<sup>2071</sup>V. Communication de la Commission européenne, 28 avril 2009, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2009) 201 final, 16 pages. V. également, Communication de la 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, 13 pages.

<sup>2072</sup>Communication de la Commission européenne, 28 avril 2009, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2009) 201 final, p. 5. Ces principes ont été établis par les ministres des finances de l'Union lors de la réunion du Conseil « Ecofin » du 14 mai 2008.

<sup>2073</sup>En premier lieu, l'échange d'informations entre les autorités fiscales des États membres en matière de fiscalité directe a fait l'objet d'une directive adoptée de longue date, v. Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 modifiée par la directive du Conseil 2004/56/CE du 21 avril 2004. Une proposition a été formulée par la Commission dans sa communication du 2 février 2009, COM (2009) 29 afin de remplacer la directive sur l'assistance mutuelle. En second lieu, une autre directive a été adoptée s'agissant du recouvrement des créances fiscales permettant à un État de solliciter l'assistance d'un autre État membre afin de lui permettre de recouvrer des créances relatives aux impôts, taxes, droits ou d'autres types de prélèvements, v. Directive 2008/55/CE du Conseil adoptée le 26 mai 2008. La Commission a proposé récemment que soit remplacée la directive sur le recouvrement des créances fiscales, v. COM (2009) 28 du 2 février 2009. Enfin, la directive sur la fiscalité de l'épargne contient également des dispositions visant à permettre aux administrations fiscales d'échanger certaines informations, v. Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003. La Commission a également formulé une proposition de modification de la directive sur la fiscalité de l'épargne, v. COM (2008) 727 du 13 novembre 2008.

<sup>2074</sup>Communication de la Commission européenne, 28 avril 2009, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2009) 201 final, p. 11 et p. 13.

<sup>2075</sup>Communication de la Commission européenne, 28 avril 2009, idem, p. 11 et p. 14.

en concertation avec les États membres afin de pallier les atteintes portées par la mondialisation aux systèmes fiscaux nationaux se traduisant notamment par la perte de recettes fiscales pour les États. Une fois encore, nous retrouvons l'évocation d'une préservation de la « souveraineté fiscale »<sup>2076</sup>. Comment traiter de souveraineté lorsqu'il est envisagé de multiplier les interactions entre les systèmes fiscaux nationaux et l'Union ? Il ne suffit pas que les États recouvrent une part substantielle de leurs recettes fiscales pour que leur souveraineté dans ce domaine soit considérée comme intacte. La seule possibilité offerte aux États actuellement est d'accroître leur coopération. Cette coopération lorsqu'elle est poussée à son paroxysme implique nécessairement un partage de l'exercice de la compétence fiscale. La seule véritable distinction avec la méthode de l'intégration fiscale déjà mise en œuvre dans l'Union est qu'elle sera acceptée expressément par les États. Clairement, les États ne sont plus parfaitement libres d'édicter leurs systèmes d'impositions en fonction de considérations strictement nationales. La mondialisation croissante doublée de leur intégration au sein de l'organisation européenne les oblige à envisager la fiscalité de manière globale. Les entreprises, par leur mobilité, sont les premières visées. Les États ne disposent plus que d'une seule alternative : soit le partage est accepté, soit le partage est imposé. Dans tous les cas, la compétence fiscale, en dépit de son statut de prérogative régaliennne de l'État, n'est plus en mesure de répondre aux caractéristiques de la « souveraineté fiscale ».

1569. D'une part, l'autonomie technique est rompue. Cette condition qui recouvre le pouvoir de l'État de définir chaque étape du processus d'imposition est entamée. Les taux et l'assiette sont déterminés au travers d'un processus imitatif. Les procédures de recouvrement sont amenées à faire l'objet d'une coopération accrue entre les différentes administrations nationales pour pouvoir être efficace. Les sanctions sont soumises pour partie au contrôle de la Cour européenne des droits de l'Homme.

1570. D'autre part, l'exclusivité d'application territoriale est difficile à appréhender au regard de l'ouverture des frontières fiscales<sup>2077</sup>.

1571. Enfin, pour ce qui est du pouvoir exclusif de l'État, la multiplication des contraintes visant l'ensemble des organes étatiques ne permet plus de traiter de l'exclusivité du pouvoir dès lors que celles-ci sont susceptibles de mener à des révisions en profondeur voire à des abrogations de dispositions fiscales nationales.

1572. Le retour sur scène de l'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS) témoigne du maintien de la volonté des institutions européennes de poursuivre l'intégration fiscale.

## **B) Le souhait maintenu de la mise en œuvre de l'ACCIS significative d'une plus grande intégration des fiscalités directes des entreprises**

1573. La nécessité d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés, plus communément appelée « ACCIS » est une proposition de la Commission européenne. Cette dernière envisage la mise en œuvre de l'ACCIS comme un moyen de lutter efficacement contre les restrictions fiscales que subissent les entreprises effectuant des opérations dans plus d'un État

---

<sup>2076</sup>Communication de la Commission européenne, idem, p. 11 et p. 15.

<sup>2077</sup>Pour un développement sur la problématique des frontières fiscales, v. PADOVANI M.-M., La frontière fiscale, Thèse dirigée par le professeur MARTINEZ J.-Cl., Université Paris II, 2009, Tome 1 et Tome 2, 529 pages.

membre<sup>2078</sup>. La lutte est permise par leur soumission à une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés intégrant la totalité des activités exercées dans l'Union européenne. Cette proposition a été effectuée de longue date, et plus précisément, depuis 2001<sup>2079</sup>. Comme toute proposition susceptible d'atteindre l'exercice de la compétence fiscale des États, elle n'a pas encore aboutie. Cette proposition s'intègre dans une « approche globale » de la Commission européenne visant à résoudre les nombreuses problématiques inhérentes à la coexistence de vingt-sept systèmes fiscaux ayant chacun leurs spécificités. L'objectif principal de cette proposition est de supprimer les obstacles fiscaux subis par les entreprises exerçant des activités transfrontalières<sup>2080</sup>. Deux sous-objectifs en découlent<sup>2081</sup>. D'une part, il s'agit d'offrir

---

<sup>2078</sup>En réalité, la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission envisage deux grandes approches globales qui permettraient la suppression des restrictions fiscales que subissent les entreprises dans le marché intérieur. Il s'agit, d'une part, de l'ACCIS, et d'autre part d'un système pilote d'imposition selon les règles de l'Etat de résidence visant les petites et moyennes entreprises. Pour ce qui est de ce second projet, l'imposition selon les règles de l'Etat de résidence a été envisagée pour la première fois, par la Commission, dans une communication plus générale du 23 octobre 2001 intitulée « 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, 56 pages. La Commission a ensuite approfondi cette question dans sa communication également très générale du 24 novembre 2003 intitulée « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisation, initiatives en cours et défis restants », COM (2003) 726 final, 30 pages, v. spéc. pp.14-18. Une consultation publique a été effectuée le 30 avril 2003. En juillet 2004, un « *non-paper* » présentant l'idée de la mise en œuvre d'un système pilote a été établi par la Commission et présenté au Conseil ECOFIN informel de septembre 2004. Enfin, la Commission a adopté une communication le 23 décembre 2005 intitulée « Lutte contre les obstacles liés à la fiscalité des sociétés qui affectent les petites et moyennes entreprises dans le marché intérieur - Description d'un éventuel système pilote d'imposition selon les règles de l'Etat de résidence », COM (2005) 702 final, 28 pages. La principale proposition de la Commission aux Etats membres réside dans le fait de donner la possibilité aux PME, réalisant des activités transfrontalières, de calculer leurs bénéfices imposables selon les règles fiscales de l'Etat de résidence de la société mère ou du siège social. Cette solution aurait pour principal avantage de réduire les coûts de mise en conformité et les difficultés de diverses natures liées à l'imposition des sociétés subies par les PME effectuant ce type d'activités au sein de l'Union européenne.

<sup>2079</sup>La proposition de la mise en œuvre d'une ACCIS a été formulée, pour la première fois, par la Commission dans une communication datant du 23 octobre 2001 intitulée « 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, 56 pages, v. spéc. pp. 20-25. Elle y a défini sa proposition avant de la confirmer dans une communication du 24 novembre 2003 intitulée « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants », COM (2003) 726 final, 30 pages, v. spéc. pp. 13-14, pp.18-28. En juillet 2004, la Commission a élaboré un « *non-paper* » qui a été examiné par le Conseil ECOFIN informel des 10 et 11 septembre 2004 ayant soutenu la création d'un groupe de travail de la Commission en vue de l'avancement des travaux sur l'assiette commune consolidée. La Commission a adopté une communication en 2006 intitulée « Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne - Avancement des travaux et programmes pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS), COM (2006) 157. Le Conseil l'a examiné en juin 2006 sans parvenir à des conclusions. Elle a, par la suite, adopté une communication le 2 mai 2007 intitulée « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM (2007) 223 final, 11 pages. Lors d'une réunion des 27 et 28 septembre 2007, le groupe de travail sur l'ACCIS a présenté un document de travail intitulé « ACCIS : ébauche d'un cadre technique », 42 pages. Ce document constitue une ébauche des différents principes susceptibles de régir l'assiette commune consolidée à partir du regroupement des différents éléments structurels de l'assiette en un ensemble cohérent de règles. La commission s'était engagée à formuler une proposition législative sur l'ACCIS avant fin 2008. Les nombreux obstacles à la ratification du Traité de Lisbonne et notamment le refus irlandais ont retardé cette proposition.

<sup>2080</sup>L'évocation des « obstacles fiscaux » est très large. L'ACCIS permettra, en effet, du point de vue de la Commission de résoudre nombre de problèmes affectant les entreprises exerçant des activités transfrontalières. Ainsi, la définition d'une base d'imposition consolidée de l'impôt sur les sociétés permettra : une réduction significative des coûts de conformité résultant de la coexistence de vingt-sept systèmes fiscaux différents au sein du marché intérieur ; l'élimination au sein de l'Union des problèmes liés à la fixation des prix de transfert ; la compensation et la consolidation globale des profits et des pertes au niveau de l'ensemble de l'Union ; la simplification de nombreuses opérations internationales de restructuration ; la réduction sans s'immiscer dans la fiscalité des personnes, de certains problèmes complexes posés par la coexistence de l'approche classique et de

la possibilité aux entreprises d'un calcul du revenu de l'ensemble du groupe sur la base d'un corps unifié et commun de règles. D'autre part, il s'agit d'établir des comptes consolidés à des fins fiscales, ce qui permettrait d'éliminer les incidences fiscales que pourraient avoir les transactions internes au groupe.

1574. Quant à la nature de l'acte à adopter, la directive est privilégiée. Cette proposition répond-elle à la condition de l'adoption d'une directive en matière de fiscalité directe qu'est sa nécessité au regard de l'incidence directe de cette question à l'égard de l'établissement et du bon fonctionnement du marché intérieur ? Oui, du fait de son caractère optionnel relate Michel Aujean<sup>2082</sup>. Néanmoins, la complexité inhérente à ce caractère optionnel a poussé certains États à favoriser la solution d'une assiette commune obligatoire associée à une consolidation facultative. S'agissant du moyen de mise en œuvre de l'ACCIS, la coopération renforcée est envisagée en vue d'éviter l'obstacle de l'unanimité au Conseil. S'agissant enfin des modalités de détermination de l'assiette d'imposition, la Commission privilégie une assiette large et se refuse à étendre ses travaux à la détermination des taux d'imposition<sup>2083</sup>. Selon la Commission, une formule combinant une large base d'imposition et des taux d'imposition modérés est la plus efficace économiquement dès lors que c'est celle qui potentiellement engendrerait le moins de distorsions, lesquelles au demeurant seront moindres<sup>2084</sup>.

1575. Cette proposition est à la fois pertinente et parfaitement justifiée au regard d'une analyse objective des atteintes portées au fonctionnement du marché intérieur ainsi qu'aux opérateurs économiques exerçant leurs activités sur ce marché. La pertinence de cette proposition est également avérée en ce qu'elle constitue un moyen efficace à la sauvegarde des recettes fiscales des États qui conditionnent leur existence et qui sont actuellement très largement affectées par le phénomène de concurrence fiscale dommageable. Aussi, l'ACCIS constitue-t-elle une solution à la résolution de l'ensemble des problèmes inhérents à la coexistence de vingt-sept systèmes fiscaux différents au sein de l'Union justifiée par une préservation théorique de leur « souveraineté fiscale » par les États membres. Le mot est prononcé : la souveraineté. En l'état actuel des choses, il n'est plus possible de considérer que les États soient pleinement souverains en matière fiscale. Les contraintes sont telles que le pouvoir d'imposition des États n'est plus en mesure d'être qualifié de « souveraineté fiscale ». Elle n'est qu'une simple compétence soumise à de nombreuses obligations provenant de l'ordre juridique de l'Union, ce qui nécessite d'en traiter sous l'angle de la compétence dont l'exercice est partagé, encore de manière implicite, avec les institutions de l'Union. Néanmoins, la préservation théorique de leurs prérogatives souveraines en matière fiscale engendre le refus de la mise en œuvre de l'ACCIS qui n'a toujours pas été adoptée.

1576. La Commission européenne, parfaitement consciente de cet obstacle, a expressément évoqué ce point dans sa première communication relative à cette proposition. Elle y affirme clairement que « *cette approche n'attend pas à la souveraineté des États membres pour ce qui est de la fixation des taux de l'impôt sur les sociétés. Ces derniers appliqueraient leur*

---

celle de l'exonération en matière de fiscalité internationale ; l'élimination de nombreux cas de double imposition ; la suppression de nombreuses situations et restrictions discriminatoires, v. communication du 23 octobre 2001, COM (2001) 582 final, p. 20.

<sup>2081</sup>COM (2001) 582 final, idem, p. 20.

<sup>2082</sup>V. AUJEAN M., « Comment réformer la fiscalité des sociétés pour la rendre moins sensible à la concurrence fiscale et mieux adaptée à l'économie du marché unique européen ? Le projet d'assiette commune consolidée d'imposition des sociétés et l'avenir de la fiscalité des sociétés en Europe », in AUJEAN M. et SAINT-ETIENNE C. (ss. Dir.), *Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence*, Paris, PUF, Coll. Le Cercle des économistes, 2009, pp. 131-182.

<sup>2083</sup>COM (2007) 223 final, précitée, p. 7

<sup>2084</sup>Idem.

*taux d'imposition national à la fraction de la base d'imposition globale qui leur serait allouée conformément à un mécanisme de répartition défini d'un commun accord* »<sup>2085</sup>. Nous pouvons interpréter ce propos comme l'évocation d'une scission au sein de la « souveraineté » des États en matière fiscale entre l'édition des taux d'imposition, et la détermination de l'assiette imposable. La notion de « souveraineté fiscale » ne permet pas l'existence d'un tel partage. Elle requiert une autonomie technique et un pouvoir exclusif des États. L'autonomie technique induit le pouvoir d'édicter un système d'imposition qui soit complet allant de la détermination des taux aux procédures de recouvrement en passant par l'assiette d'imposition. Aussi, cette notion n'autorise-t-elle pas le partage. Elle implique la compétence de la compétence des États. En ce sens, la proposition de la Commission est susceptible d'aboutir à une disparition de la souveraineté des États en matière fiscale. Ce débat peut sembler théorique, mais il importe d'en préciser les lignes afin de rendre compte de l'inefficience de cette notion dans le cadre de l'Union dominé par une stratégie de l'intégration progressive.

1577. Aussi, l'évocation de la « souveraineté fiscale » comme obstacle à la réalisation de l'ACCIS est-elle non pertinente. L'appréhension du pouvoir d'imposition des États comme simple compétence admet l'existence d'un partage. Ceci implique non pas une perte de prérogatives pour les États, mais bien une modification des modalités de leur exercice. Cette évolution est nécessaire dès lors que la multiplication des contraintes normatives provenant des institutions de l'Union, doublée du phénomène de concurrence fiscale dommageable n'autorisent plus le maintien d'une notion évanescence. Analysée sous cet angle, la proposition d'ACCIS permet aux États de recouvrer des compétences fiscales qu'ils abandonnent actuellement aux forces du marché ou au pouvoir discrétionnaire de la Commission et du juge de Luxembourg. Le recouvrement de la compétence fiscale des États en matière de fiscalité directe des entreprises serait permis par le caractère collégial de son exercice. C'est d'ailleurs ce vers quoi tendent les propositions formulées par la Commission. Les États seraient amenés à conserver leur pouvoir en matière de fixation des taux de l'impôt sur les sociétés. Ces taux s'appliqueront sur une partie de la base d'imposition globale qui leur reviendrait après détermination d'un mécanisme de répartition, qui sera établi d'un commun accord par l'ensemble des États membres de l'Union et qui devrait produire des « *résultats justes et équitables* »<sup>2086</sup>. L'un des éléments retenant l'attention de la Commission européenne est que l'ACCIS « *devra avoir un impact juste sur les finances publiques des États membres voire même aboutir le cas échéant à une augmentation globale de recettes fiscales compte tenu du dynamisme renforcé de l'économie dans l'Union* »<sup>2087</sup>.

1578. Un tournant a été pris en mars 2011. La proposition de directive de la Commission qui était attendue depuis 2008 vient enfin d'être formulée. L'ACCIS a fait l'objet d'une proposition de directive au Conseil sur le fondement de l'article 115 TFUE<sup>2088</sup>. Elle est définie comme un ensemble unique de règles de détermination du résultat imposable, susceptibles d'être utilisées par les sociétés exerçant leur activité au sein de l'UE. Cela signifie qu'une société ou un groupe de sociétés éligible ne devrait se conformer qu'à un seul régime au sein de l'Union pour calculer son résultat imposable, plutôt qu'aux différents régimes propres à chacun des États membres dans lesquels l'activité est exercée<sup>2089</sup>.

---

<sup>2085</sup> COM (2001) 582 final, précitée, p. 20.

<sup>2086</sup> COM (2007) 223 final, précitée, p.5.

<sup>2087</sup> COM (2007) 223 final, précitée, pp.5-6.

<sup>2088</sup> Commission européenne, Proposition de directive au Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121/4, 2011/0058 (CNS), 16 mars 2011, 100 pages.

<sup>2089</sup> De plus, les groupes bénéficiant du régime ACCIS auront la possibilité de ne remplir qu'une seule déclaration fiscale consolidée pour l'ensemble de leurs activités au sein de l'UE. Les résultats imposables consolidés du groupe seraient répartis entre chacune des sociétés qui le constituent par application d'une formule simple permettant à chaque Etat membre d'imposer les bénéfices des sociétés résidentes de cet Etat, au taux d'imposition choisi par celui-ci.

1579. Différents éléments doivent attirer notre attention. Le premier est que de façon très surprenante, la Commission évoque explicitement l'objet de cette proposition comme étant de procéder à l'« harmonisation »<sup>2090</sup> du calcul de l'assiette imposable. La Commission a, de longue date, abandonner toute idée de procéder à une harmonisation de quelconques aspects de la fiscalité directe des sociétés. Il s'agit d'un véritable retour sur scène de cette méthode d'intégration positive longtemps oubliée du fait des réticences des États membres. De surcroît, cette méthode n'est pas prévue dans ce domaine dès lors que la disposition applicable qui est l'article 115 TFUE n'évoque qu'un simple rapprochement dont nous avons démontré qu'elle ne pouvait être assimilée à la méthode de l'harmonisation. En dépit de l'exclusion expresse de l'harmonisation des taux d'imposition, l'évocation de cette méthode d'intégration signe un véritable tournant dans le chemin de l'intégration fiscale européenne. Si elle est adoptée, cette directive permettra de recouvrir un champ substantiel de la fiscalité des sociétés dès lors que les sociétés exerçant des activités transfrontalières et optant pour ce régime ne seront plus assujetties aux dispositions nationales relatives à l'impôt sur les sociétés pour tous les domaines réglementés par les règles communes<sup>2091</sup>.

1580. Ce régime, qui recouvre, un grand nombre de dispositifs applicables à la fiscalité des sociétés comporte des avantages indéniables pour les sociétés transfrontalières. Il autorise notamment l'introduction de la compensation transfrontalière des déficits et de la baisse des coûts de mise en conformité en matière d'impôt sur les sociétés. Hormis le régime du bénéfice consolidé ou mondial applicable sur agrément, aucun dispositif fiscal français n'autorise une telle imputation s'agissant de filiales établies dans un autre État de l'Union européenne. De surcroît, ces dispositifs ont été abrogés par la loi de finances pour 2011.

1581. Certes, l'objectif de cette mesure est encore et toujours d'améliorer la compétitivité des entreprises de l'Union et corrélativement celle du marché intérieur en supprimant notamment les cas de double imposition, de surimposition, en allégeant les charges administratives, voire de tendre, à terme, à la neutralité fiscale au sein du marché intérieur. Tous ces objectifs sont justifiés au regard de ceux plus globaux de la construction européenne dont le fondement est constitué par le marché intérieur.

1582. Cependant, ne pouvons-nous pas y voir la mise en marche effective d'une intégration fiscale poussée, qui donnerait lieu, si elle se concrétise, à un partage implicite de l'exercice de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union ? Dans ce cadre, l'édiction des règles fiscales applicables aux bases imposables des sociétés optant pour le régime de l'ACCIS se ferait au niveau de l'Union. Ne s'agit-il pas de la consécration d'un pouvoir de l'Union, non pas de lever l'impôt, mais d'en établir les fondements et d'en déterminer les modalités de répartition entre les États de l'Union ? Selon nous, l'adoption de la directive par le Conseil donnerait lieu à une telle consécration, ce qui, par ricochet, constituerait les piliers d'un fédéralisme fiscal européen en devenir.

1583. Il ne faut pas perdre de vue que la puissance politique est intimement liée à la puissance économique qui passe nécessairement par le volume des recettes fiscales des États. Ces recettes sont aujourd'hui fortement atteintes par la multiplication des politiques de « moins-disant » fiscal visant à pallier la forte mobilité des investisseurs. Or, l'ACCIS est présentée comme une étape importante dans le processus d'élimination des obstacles entravant l'achèvement du marché intérieur<sup>2092</sup>. Elle a été reconnue dans l'examen annuel de la

---

<sup>2090</sup> Commission européenne, Proposition de directive au Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121/4, 2011/0058 (CNS), 16 mars 2011, p. 5.

<sup>2091</sup> Idem, p. 5.

<sup>2092</sup> Communication de la Commission «Vers un Acte pour le Marché unique - Pour une économie sociale de marché hautement compétitive - 50 propositions pour mieux travailler, entreprendre et échanger

croissance<sup>2093</sup> comme une initiative à mener en priorité pour stimuler la croissance et la création d'emplois. Ces deux derniers objectifs ont été lancés par la stratégie de Lisbonne en 2000 et consacrés dans la stratégie « Europe 2020 - Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive »<sup>2094</sup>. Ces objectifs visent, bien entendu, à favoriser le bon fonctionnement du marché intérieur, ce qui passe par un accroissement de sa compétitivité à l'égard d'autres marchés tels les États-Unis ou le Japon constituant un seul marché pour les entreprises contrairement au marché intérieur fragmenté en vingt-sept systèmes fiscaux.

1584. Augmenter la compétitivité du marché intérieur passe incontestablement par une réduction des charges fiscales des entreprises transfrontalières subissant les divergences entre les systèmes fiscaux des États membres. Or, améliorer la compétitivité du marché et des entreprises entraînera une amélioration des croissances nationales dès lors que cela favorisera les investissements dans les États membres de l'Union européenne. Le maintien d'une fixation des taux d'imposition des sociétés à l'échelle nationale assurera le maintien d'une concurrence fiscale qui serait loyale et plus transparente tout en permettant aux États membres de fixer leurs taux d'imposition tant en fonction de leur compétitivité sur le marché que de leurs besoins budgétaires<sup>2095</sup>.

1585. Il s'agit ainsi de la démonstration selon laquelle, le recouvrement des prérogatives des États fortement altérées par la concurrence fiscale dommageable et par l'intégration fiscale négative passe nécessairement par un exercice collégial de leurs compétences fiscales dont témoignerait l'adoption de la directive ACCIS. Les taux d'imposition resteront de la compétence exclusive des États lorsque les modalités de détermination de la base d'imposition des sociétés relèveront des institutions européennes à savoir de propositions formulées par la Commission et adoptées par le Conseil. Cette proposition témoigne ainsi de la possibilité d'envisager un partage de l'exercice de la compétence fiscale étatique au même titre qu'elle illustre parfaitement le renforcement progressif et inachevé de l'intégration fiscale européenne.

1586. Certains détracteurs pourraient y voir une violation du principe de subsidiarité. Cet argument n'est pas recevable dès lors que la coexistence de vingt-sept systèmes d'imposition des sociétés porte atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur. Ceci va à l'encontre de l'un des principaux objectifs de la construction européenne. Cet objectif ayant été renforcé par la volonté d'achèvement du marché intérieur énoncé dans la stratégie de Lisbonne et consacré dans la stratégie « Europe 2020 ». Les États membres ne sont clairement pas en mesure d'apporter une solution globale à ce problème. Comme l'a très clairement souligné la Commission, une action non coordonnée qui serait élaborée et mise en œuvre par chaque État membre ne ferait que réitérer le schéma dans lequel l'Union est enlisée depuis des décennies. Les dispositifs fiscaux applicables ainsi que les administrations fiscales compétentes diffèrent. Aussi une action au niveau de l'Union est-elle nécessaire afin que puisse être mis en place un cadre juridique solide et global constitué de règles communes édictées à l'échelle de l'Union et applicables de manière uniforme à l'ensemble des États membres. Il s'agit de la définition de l'harmonisation fiscale. De plus, le régime de l'ACCIS reste facultatif. Les conditions inhérentes respectivement aux exigences du principe de subsidiarité accolé au principe de proportionnalité sont ainsi respectées<sup>2096</sup>. De surcroît, la Commission limite sa proposition aux bases d'imposition des sociétés transfrontalières ce qui préserve la

---

ensemble » - COM(2010) 608 du 27 octobre 2010.

<sup>2093</sup> Communication de la Commission, « Examen annuel de la croissance – Avancer dans la réponse globale apportée par l'Union européenne à la crise » - COM(2011) 11 du 12 janvier 2010.

<sup>2094</sup> Communication de la Commission « EUROPE 2020 - Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive » - COM(2010) 2020 du 3 mars 2010.

<sup>2095</sup> Arguments évoqués par la Commission, idem, p. 4.

<sup>2096</sup> Commission européenne, Proposition de directive au Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121/4, 2011/0058 (CNS), 16 mars 2011, pp. 10-11.

compétence des États s'agissant de la fixation des taux de l'impôt sur les sociétés. Cela leur permettra de déterminer à l'échelle nationale, la composition et le volume souhaité de leurs recettes fiscales. Ces éléments devraient limiter les risques d'un « rejet » par les parlements nationaux, investis depuis le Traité de Lisbonne, du pouvoir de s'opposer à un acte législatif de l'Union en raison de sa contrariété avec le principe de subsidiarité. Dans le cas contraire, en cas d'acceptation de ces derniers, la directive ACCIS se verrait investie d'une légitimité certaine.

## Conclusion Chapitre second

1587. De manière tout à fait paradoxale, le principe de subsidiarité qui a été intégré dans les traités en vue d'éviter que les pouvoirs ne soient centralisés au niveau hiérarchique supérieur est devenu progressivement un principe susceptible de réguler l'exercice des compétences étatiques et européennes tout en favorisant ces dernières en matière de fiscalité directe des entreprises.
1588. Ce principe conditionne l'action de l'Union dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive. La fiscalité directe qui relève, par principe, de la compétence exclusive des États devrait *a priori* être protégée par l'édiction de ce principe. Or, le marché intérieur, qui relève de la compétence partagée des États et de l'Union, connaît de nombreuses distorsions fiscales qui entravent sa parfaite réalisation et son bon fonctionnement. Devons-nous comprendre que la fiscalité directe des entreprises constitue indirectement une compétence concurrente des États et de l'Union ? Il est possible d'affirmer que cette interaction entre les systèmes de fiscalité directe des entreprises et le marché intérieur intégré autorise une appréciation du principe de subsidiarité favorable à une intervention de l'Union européenne dans ce domaine.
1589. Cette interprétation est rendue possible par le caractère ambivalent de ce principe susceptible à la fois de favoriser une action européenne et/ou une action étatique. L'échelon supérieur ne doit pas intervenir si les entités inférieures sont en mesure de réaliser leur mission. Dans le cas inverse, il est obligé d'intervenir. Ce principe illustre la prédominance du consensus au lieu et place d'une stricte répartition des compétences. En raison de sa souplesse, il est tout à fait adapté à un contexte marqué par un renforcement de l'intégration politique, économique, budgétaire et monétaire. Son insertion au sein du Traité de Maastricht qui transforme le grand marché en une union politique, économique et monétaire n'est pas hasardeuse. Son insertion est intimement liée à l'objectif fixé par l'Acte unique européen concrétisé par le Traité de Maastricht marquant le passage du marché commun au marché intérieur.
1590. Ce principe qui, à l'origine, a été prévu afin de compenser la crainte des États d'assister à une dilution progressive de leurs compétences devient un régulateur de l'exercice des compétences typiques du fédéralisme. Cela signifie que ce principe a pour fin de normaliser, de régulariser au sens de régler les modalités de l'exercice des compétences entre deux ordres juridiques établissant des normes qui se situent à des échelons différenciés. Il permet ainsi de faire respecter, dans ses applications multiples, la cohérence des règles nationales et européennes.
1591. Dans un domaine de compétences, régi par l'absence de partage ou de transfert explicite à l'Union, ce principe peut se révéler d'une grande efficacité. Nous songeons bien évidemment à la fiscalité directe des entreprises. Ce principe n'a-t-il pas déjà été mis en œuvre dans ce domaine au regard notamment de « l'harmonisation fiscale prétorienne » mise en œuvre par le juge de l'Union ? La jurisprudence fiscale très extensive de la Cour de justice ne témoigne-t-elle pas d'une action subsidiaire du juge de Luxembourg justifiée par une inefficacité de l'action nationale en vue de la réalisation des objectifs du Traité ?
1592. Ce principe est complémentaire de l'intégration fiscale négative telle qu'elle est appliquée par la Cour de justice et par la Commission. Il y participe en la justifiant juridiquement. Les conditions de mise en œuvre de ce principe en faveur d'une intervention de l'Union sont présentes dans ce domaine, et ce, malgré le renforcement récent des contraintes inhérentes à son application s'agissant d'une action subsidiaire des institutions européennes. La liaison existante entre les systèmes d'imposition des entreprises et la réalisation effective des objectifs des traités justifie une telle intervention.

1593. Ce principe, véritable fondement juridique de la régulation de l'exercice de ses compétences par l'Union devient, en matière fiscale, le principe fondateur de la régulation de l'exercice des compétences fiscales et européennes au sein de l'Union, ce qui, à terme, est susceptible d'engendrer la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen. Cette régulation est encore floue, ambivalente et sujette à de multiples interprétations, mais elle existe bel et bien. C'est l'objet du principe de subsidiarité. De surcroît, l'absence d'une véritable politique fiscale européenne est éminemment politique. Le moyen visant à permettre sa réalisation doit l'être tout autant. Le principe de subsidiarité recèle une portée politique certaine.
1594. Le fédéralisme fiscal européen, déjà mis en œuvre insidieusement, s'il était expressément accepté, permettrait de résoudre nombre de problèmes inhérents à la différenciation des systèmes fiscaux nationaux. Une action européenne qui s'exercerait sur le fondement du principe de subsidiarité pourrait, à terme, donner lieu à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne s'insérant dans un fédéralisme fiscal européen qui permettrait de rapprocher progressivement les législations fiscales nationales.
1595. Cette mise en œuvre, est aidée par la mise en œuvre de l'Union économique et monétaire dont les contraintes témoignent de la transformation progressive de l'organisation européenne en une fédération, reposant sur un fédéralisme budgétaire qui induit une réduction progressive de l'autonomie fiscale des États au sein desquels les politiques fiscales et budgétaires sont directement liées.
1596. Cela est insuffisant pour consacrer la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen. Celui-ci requiert une autonomie fiscale de l'Union qui viendrait s'ajouter au fédéralisme budgétaire en marche.
1597. Celle-ci serait notamment permise par l'octroi de ressources fiscales à l'Union qui pourrait provenir de la création d'un impôt européen reposant, par exemple, sur l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Cette solution n'est pas utopique. Elle a déjà été formulée et défendue notamment par la Commission européenne à de nombreuses reprises. De plus, le fédéralisme fiscal induit l'autonomie et la participation des États fédérés. Cela signifie que cette mise en œuvre aurait, pour effet, de permettre aux États de recouvrer leur autonomie fiscale largement entravée par l'intégration fiscale négative. Ils seront libres de gérer leur système d'imposition sous condition du respect du droit de l'Union et des modalités de répartition de l'exercice des compétences dans ce domaine. La vocation fédéraliste du principe de subsidiarité telle qu'appliquée à la fiscalité directe est implicitement reconnue par le juge de l'Union affirmant dans son principe de jurisprudence constante que « si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, celle-ci doit toutefois s'exercer dans le respect du droit de l'Union ». Actuellement, l'autonomie fiscale des États n'est que purement formelle. Les systèmes fiscaux nationaux sont devenus interdépendants.
1598. Soit les États se maintiennent dans un contexte de concurrence fiscale dommageable ayant des effets très néfastes. Soit, ils acceptent d'accroître leur coopération dans ce domaine, ce qui modifierait les modalités d'exercice de leurs compétences fiscales qui deviendraient collégiales et qui donnerait lieu à la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal spécifiquement européen axé sur la coopération intergouvernementale. Cette qualification de fédéralisme intergouvernemental spécifiquement européen permettrait, d'une part, le maintien des prérogatives des États membres, mais qui s'exerceront au sein d'une institution européenne qui est le Conseil. D'autre part, elle favorisera la reconnaissance d'un processus fédéraliste de l'Union, mais, sans pour autant, que soit reconnu l'existence d'un État européen qui comprendrait tous les éléments caractéristiques de cette notion. Cette qualification repose ainsi sur un système institutionnel à plusieurs niveaux de pouvoirs, non hiérarchisés, qui ne fait pas intervenir la notion de souveraineté, mais celle de compétences dont les modalités d'exercice sont plus souples.

## Conclusion Titre second

1599. La question du fédéralisme fiscal en devenir au sein de l'Union est intimement lié à un principe juridique qui est le principe de subsidiarité, typique du fédéralisme et à une voie de droit, le renvoi préjudiciel, qui engendre une interprétation et une mise en œuvre uniforme du droit de l'Union au sein des États membres.
1600. Ces deux éléments sont intimement liés en matière de fiscalité directe des entreprises.
1601. Le renvoi préjudiciel permet un rapprochement effectif des législations fiscales nationales grâce à l'interprétation téléologique des dispositions générales du Traité par le juge de l'Union. La vocation fiscale attribuée à ces dispositions générales par le juge autorise la mise en œuvre d'une « harmonisation fiscale prétorienne ». Il ne s'agit pas d'une harmonisation législative permise par l'adoption d'actes législatifs par les États membres, mais bien d'une intégration fiscale négative imposée aux États par une institution européenne. Il s'agit d'un outil efficace aboutissant à rendre compatibles les dispositifs fiscaux nationaux avec les dispositions et objectifs du Traité. Ce mécanisme repose sur la primauté du droit de l'Union qui vise notamment à assurer une réalisation effective des objectifs et des politiques de l'organisation européenne.
1602. Malgré cette justification juridique, la conception très extensive des modalités du renvoi préjudiciel en interprétation par le juge crée de véritables contraintes à l'égard des États membres. Cela, alors même que la fiscalité directe des entreprises n'a pas fait l'objet d'une attribution expresse aux institutions de l'Union.
1603. Le renvoi préjudiciel témoigne d'une action subsidiaire du juge de l'Union au regard de l'inefficacité de l'action étatique dans ce domaine appréhendé à l'endroit des objectifs européens. En l'espèce, la subsidiarité se justifie notamment par les interactions existantes entre les systèmes d'imposition directe des entreprises et le bon fonctionnement du marché intérieur.
1604. La mise en œuvre de ce principe, dans ce domaine, témoigne de son objet qui est de réguler l'exercice des compétences européennes et étatiques. Il s'agit d'une régulation typique du fédéralisme. Ce schéma n'en est qu'à ses prémises. Toutefois, son admission par les États aurait pour effet de répartir de manière claire et définie l'exercice des compétences fiscales entre les États et les institutions européennes. L'une des hypothèses serait celle d'un fédéralisme fiscal de type intergouvernemental au sein duquel les États participeraient activement. Dans ce schéma, la compétence fiscale étatique serait exercée dans un cadre axé sur la coopération effective entre les gouvernements et entre les États et l'Union. Cette coopération intergouvernementale aurait pour effet de résoudre les méfaits liés à la coexistence de vingt-sept régimes fiscaux différenciés au sein du marché intérieur. De surcroît, les États verraient un recouvrement de l'exercice de leurs compétences dans ce domaine qui se trouve très fortement entravé par le phénomène de concurrence fiscale et par les sanctions du juge de Luxembourg et de la Commission reposant sur des dispositions générales du Traité. Le recouvrement de l'exercice de cette compétence passe inévitablement par une évolution de ses modalités d'exercice qui deviendront partagées, collégiales et coopératives au sein d'un fédéralisme fiscal qui s'exercerait au sein de la fédération européenne qui reposerait, sur l'absence de hiérarchie entre les lois fédérales et les lois des États membres.
1605. Il s'agit d'une démarche prospective, mais qui se justifie au regard des multiples entraves portées à l'exercice de la compétence fiscale étatique, dans un domaine qui est en principe protégé par l'unanimité et qui appartient exclusivement aux États membres. Il convient ainsi de l'envisager.

## Conclusion Deuxième Partie

1606. Ce sont spécifiquement les dispositions générales du Traité n'ayant pas un objet expressément fiscal que nous avons fait le choix d'étudier. Nous avons formulé ce choix, tout simplement, parce qu'au vu de la mise en œuvre qui en est faite par le juge de Luxembourg et par la Commission, nous avons la conviction que si l'harmonisation fiscale européenne des fiscalités directes des entreprises devait un jour aboutir, celle-ci prendrait le chemin de la prohibition des discriminations, des entraves ainsi que des aides d'État sous forme fiscale. Ce chemin serait fondé sur l'objectif d'un marché intérieur parfaitement intégré qui reposerait sur le plein exercice des libertés de circulation ainsi que sur l'effectivité d'une libre concurrence passant par l'élimination de distorsions de toute nature. Il s'agit de la méthode de l'intégration fiscale négative.
1607. L'étude de la portée fiscale de ces dispositions générales nous est apparue fondamentale dès lors qu'elle recèle la mise en œuvre de contraintes effectives, mais non expressément acceptées par les États. De notre point de vue, ce qui l'est encore plus, ce sont les incidences de la mise en œuvre de ces dispositions sur l'exercice de la compétence fiscale des États. La Cour a affirmé de longue date que si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union. Il s'agit d'un principe de jurisprudence constante.
1608. La Cour a, ainsi, formulé une condition voire une limitation à cette affirmation de la souveraineté des États en matière fiscale. Or, la « souveraineté fiscale » doit, en principe, pour pouvoir exister être absolue. Elle se caractérise par une autonomie technique, une exclusivité d'application territoriale ainsi que par une détention exclusive par l'autorité étatique. Ces trois éléments sont fondamentaux en ce qu'ils caractérisent son existence. Or, limiter la souveraineté fiscale revient à nier son existence juridique. La seule limitation possible est celle qui est acceptée souverainement par les États. En droit de l'Union, cette limitation n'a pas été acceptée par les États membres qui ont souhaité conserver pleinement et exclusivement celle-ci. La Cour a, cependant, très vite décelé l'incompatibilité entre une « souveraineté fiscale » absolue des États et un marché intérieur intégré devant se réaliser sans restrictions.
1609. Par conséquent, au vu de la jurisprudence fiscale de la Cour, qui ne fait, en réalité, qu'appliquer les dispositions générales du Traité en vue de la réalisation des objectifs et politiques de l'Union, la « souveraineté fiscale » est traitée comme une simple compétence soumise au même traitement que n'importe quelle autre compétence.
1610. La deuxième partie de la formulation de principe de la Cour l'affirme très clairement en soumettant son exercice à la condition du respect du droit de l'Union. Il est possible que certains contradicteurs nous objectent qu'une délimitation très claire existe entre la compétence normative et la compétence exécutive et que seule cette dernière se trouve faire l'objet de limitations, ce qui ne serait pas de nature à compromettre la « souveraineté fiscale » des États. Nous répondons que la souveraineté ne peut perdurer tout en étant limitée qu'à la seule et unique condition que les États y aient souverainement consentie. En droit de l'Union, il n'en est rien. Pour autant, des dispositions générales du Traité revêtent désormais une portée fiscale menant la Cour à censurer nombre de dispositions fiscales nationales. Même si les États n'y ont pas expressément consenti, ils se trouvent soumis au bon respect des dispositions du traité ainsi qu'à la réalisation des objectifs de l'organisation européenne tel celui du bon fonctionnement du marché intérieur. Cette situation conduit à ce que la « souveraineté fiscale » ne soit envisagée que comme étant une simple compétence dans le cadre européen. Le titre de la compétence appartient encore en principe aux États. Mais, les modalités de l'exercice de cette compétence sont partagées entre les États et les institutions européennes.
1611. La compétence exécutive est très largement soumise aux dispositions du droit de l'Union. Quant à la compétence normative, elle l'est indirectement, dans la mesure où le législateur

national est contraint de tenir compte des dispositions du droit de l'Union et des modalités de sa mise en œuvre par le juge de Luxembourg, sous couvert de sanctions pécuniaires très dissuasives. Or, compétence exécutive et normative sont parfaitement indissociable. L'atteinte de l'exercice aura des effets sur la détention de la compétence. La matière fiscale tend à devenir l'illustration d'une compétence « normative » du juge de Luxembourg dont les interprétations s'imposent à toutes les autorités. Il ne s'agit que de la conséquence de l'intégration fiscale négative mise en œuvre afin de pallier les carences de l'intégration fiscale positive en matière de fiscalité directe des entreprises.

1612. Le terme qui nous paraît être le plus approprié pour traiter des effets du droit de l'Union sur la compétence fiscale des États est celui d'« intégration ». Or, qui fait le choix de traiter d'« intégration » fait le choix de traiter de « contraintes ». Il ne saurait y avoir d'intégration sans contrainte, en particulier lorsque nous traitons de l'intégration des fiscalités, résultantes de la compétence régaliennne des États. L'absence d'harmonisation fiscale européenne et la mise en œuvre d'une coordination minimale s'agissant de la fiscalité directe, et plus spécifiquement des entreprises, nous apprennent que les États ne sont pas encore prêts à subir des contraintes qui viendraient d'« en haut » à savoir des autorités supranationales européennes. Le maintien du principe de l'unanimité en matière fiscale est le signe d'une volonté des États de préserver autant que faire se peut, leurs compétences fiscales. Malgré cela, il apparaît de plus en plus clairement que les fiscalités directes tendent à faire l'objet d'une intégration par l'Union européenne et par son ordre juridique, mais pas uniquement. Les contraintes pesant sur celles-ci sont multiples.
1613. Lorsque les contraintes se cantonnent à une nature politique et économique, l'exclusivité de la compétence fiscale est en quelque sorte préservée. Il est va différemment lorsque les contraintes sont juridiques. Dans ce cas, la compétence fiscale est profondément atteinte dès lors que celles-ci vont profondément altérer les prérogatives des législateurs nationaux d'édicter la norme fiscale, celles des administrations fiscales ainsi que celles des juridictions nationales qui font devoir faire prévaloir le droit de l'Union, le cas échéant. Ces contraintes existent. La compétence fiscale exécutive et normative s'exerçant sous contrainte, pouvons-nous encore affirmer l'existence d'une « souveraineté fiscale » voire même d'une compétence fiscale étatique exclusive ?
1614. La nature « négative » de l'intégration en matière de fiscalité directe des entreprises la rend beaucoup plus contraignante dès lors que les États n'y ont pas expressément consenti. Dans cette matière, c'est la dynamique européenne tendant à la réalisation de ses objectifs et principalement du marché intérieur qui justifie l'atteinte « négative » portée à l'exercice de la compétence fiscale.
1615. Traiter de l'intégration négative de l'exercice de la compétence fiscale n'est pas simple. Lorsque nous traitons de la répartition des compétences fiscales entre États membres et Union européenne, nous ajoutons naturellement à cette « sensibilité politique » très présente dans ce domaine souverain. Néanmoins, nous ne pouvons l'ignorer. Celle-ci s'effectue principalement au travers de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice visant les restrictions fiscales aux libertés de circulation ainsi qu'au moyen de la réglementation des aides d'État que la Commission a étendu aux aides fiscales. Les modalités de leur raisonnement juridique sont fondamentales en ce qu'il nous apparaît que ces dispositions contribuent à la mise en œuvre progressive d'un « fédéralisme par le droit »<sup>2097</sup> appliqué insidieusement en matière de fiscalité directe. Ne s'agit-il pas de la première pierre posée à l'édifice en construction d'un fédéralisme fiscal intergouvernemental européen en devenir ?

---

<sup>2097</sup>L'expression est utilisée par SOULIER G., *L'Europe Histoire, civilisation, institutions*, Armand Colin, 1994, v. spéc. pp. 336-342.

## Conclusion générale

1616. La fiscalité directe des entreprises constitue un domaine de compétence étatique qui témoigne des multiples interactions existantes entre l'évolution de l'organisation européenne et l'exercice de la compétence fiscale étatique.
1617. Il s'agit d'un domaine politiquement sensible, ce qui induit un blocage de toutes avancées dans l'ordre juridique de l'Union au regard notamment du maintien persistant du principe de l'unanimité. Le Conseil représentatif des États est le seul législateur dans ce domaine en vertu de l'article 115 TFUE (ex. art. 94 TCE). La Commission voit le maintien de son pouvoir d'initiative. Néanmoins, ses prérogatives sont réduites dans ce champ de compétences. Elle ne fait que contrôler les effets incidents des systèmes fiscaux nationaux dès lors que ces derniers portent atteinte aux libertés et principes fondamentaux du Traité. Quant au Parlement européen, qui a vu l'accroissement de ses pouvoirs et qui recèle une légitimité démocratique certaine, il ne dispose que d'un simple pouvoir de consultation dans ce domaine. Le schéma institutionnel de l'organisation européenne est, à première vue, inefficace à l'édiction d'une véritable politique fiscale européenne. De surcroît, le Traité constitutif comme les traités modificatifs ne prévoient pas la mise en œuvre d'une telle politique.
1618. Par principe, la fiscalité directe des entreprises constitue encore et toujours une prérogative régalienne et souveraine des États membres faisant l'objet d'un exercice étatique exclusif.
1619. En réalité, ce domaine connaît une intégration européenne effective dont les modalités sont inédites comparées à d'autres domaines de compétence. L'évolution des modalités de l'intégration de la fiscalité directe des entreprises témoigne d'une adaptation continue au contexte dans lequel elle se situe. Les modalités pratiques de cette intégration contredisent les principes stricts formulés en amont. Il n'est pas question de remettre en cause le principe de l'édiction souveraine et nationale des systèmes d'imposition, mais bien de pallier les effets néfastes qu'ils engendrent.
1620. Les États rechignent à toute altération d'origine européenne de leurs compétences dans ce domaine. Cela explique l'absence de la fiscalité directe des entreprises au sein des traités ainsi que le maintien du principe de l'unanimité. L'intégration européenne positive qui se traduit traditionnellement par la méthode de l'harmonisation n'est pas appliquée dans ce domaine. Seul un rapprochement des législations fiscales nationales peut être envisagé.
1621. L'harmonisation fiscale qui a été souhaitée par la Commission européenne dans le cadre du marché commun a ainsi laissé place à la coordination fiscale, méthode d'intégration plus souple s'exprimant par le recours à la « *soft law* ». Cette méthode a fait son entrée sur scène lors de la transformation du marché commun en un marché intérieur marqué également par la mise en œuvre d'une union économique et monétaire. Cette évolution de l'organisation européenne a donné lieu à un renforcement de l'intégration des politiques économiques, budgétaires et monétaires s'agissant plus spécifiquement, pour cette dernière, des États de la zone euro. Ce renforcement de l'intégration européenne justifie le recours à une méthode d'intégration plus souple et non contraignante afin d'espérer la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne.
1622. Dans ce contexte, la préservation étatique de la faculté de lever des impôts devient une condition essentielle au respect des contraintes budgétaires d'origine européenne. C'est ce schéma qui justifie la volonté de la Commission d'assouplir les méthodes de l'intégration fiscale européenne. Est-ce à dire que les États voient leurs compétences fiscales préservées au regard du choix d'une méthode d'intégration plus souple ? Nous ne le pensons pas.
1623. L'intégration fiscale positive d'origine européenne est ainsi minimale dans ce domaine de

compétences, et ce, en dépit de la multiplication des obstacles fiscaux à l'activité transfrontalière des entreprises au sein du marché intérieur intégré.

1624. Ce constat peut être formulé malgré l'évolution substantielle de la méthode de coordination fiscale qui a été initialement utilisée en vue de lutte contre la concurrence fiscale dommageable s'exerçant entre les États sur le marché de l'impôt européen avant de s'étendre à l'élimination des obstacles fiscaux au bon fonctionnement du marché intérieur. De strictement intergouvernementale, cette méthode tend à devenir progressivement et véritablement européenne. Cette évolution inhérente à l'objet de cette méthode est permise par la corrélation mise en œuvre par la Commission entre la fiscalité directe des entreprises et la réalisation des objectifs de l'Union européenne consacrés par la stratégie de Lisbonne et la stratégie Europe 2020.

1625. Aussi, la Commission européenne a réussi l'exploit de lier directement la fiscalité directe des entreprises à la réalisation d'objectifs et de politiques européennes. Cette liaison lui permet de recouvrer et de justifier son pouvoir d'initiative dans ce domaine législatif. Elle intervient ainsi, avec des approches globales et de plus en plus approfondies afin de convaincre les États d'accepter la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne. Cette mise en œuvre se ressent dès lors que la fiscalité directe des entreprises atteint le bon fonctionnement du marché intérieur fondé principalement sur les libres circulations. Celles-ci se voient restreintes par la mise en œuvre de mesures fiscales nationales discriminatoires ou entravantes. Les régimes de fiscalité directe nationaux appliqués aux entreprises exerçant des activités transfrontalières en constituent l'une des principales causes.

1626. Néanmoins, les méthodes d'intégration fiscales que nous avons qualifiées de positives tendent à préserver le caractère exclusif de l'exercice de la compétence fiscale étatique.

1627. Ce n'est pas le cas du second schéma que connaît ce domaine de compétences et que nous avons qualifié d'intégration fiscale négative. Celle-ci mise en œuvre par la Commission et le juge de l'Union est uniquement axé sur l'intérêt européen. Seul prime la réalisation des objectifs et de politiques prévus par les traités. L'objectif fondamental de la réalisation et du bon fonctionnement du marché intérieur intégré avec l'ensemble de ses composantes induit une absence de prise en considération des atteintes potentielles portées à l'exercice étatique de la compétence fiscale. Les dispositions générales du Traité sont à l'origine d'« obligations de ne pas faire » imposées aux États membres, et ce, malgré le caractère discrétionnaire de l'attribution d'une portée fiscale d'origine prétorienne à ces dispositions. La portée fiscale de telles dispositions générales n'a pas été expressément acceptée par les États membres.

1628. Aussi, la multiplication de ces obligations négatives interfère sur l'exercice exclusif de la compétence fiscale qui se doit, en tous cas, de respecter le droit de l'Union.

1629. Il s'agit d'une intégration fiscale atypique qui annonce la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen en devenir. Le droit matériel de l'Union favorise une telle évolution au moyen de la multiplication des renvois préjudiciels par les contribuables nationaux qui participent, au travers de leur contestation des impositions nationales, à la remise en cause de nombreux aspects des fiscalités directes nationales applicables aux entreprises. Ces renvois permettent au juge de l'Union de rapprocher ces législations par le biais d'une interprétation téléologique des normes européennes favorisant l'intérêt de l'Union et applicable à tous les États membres sans aucune distinction. De surcroît, le principe de subsidiarité, censé favoriser l'intervention prioritaire des États membres, devient en matière de fiscalité directe des entreprises, un régulateur de l'exercice des compétences fiscales typique du fédéralisme dès lors qu'il s'agit en l'espèce d'une question à dimension européenne et non plus strictement nationale. Il s'agit d'une méthode efficace permettant de contourner les méfaits dus à la préservation de l'exercice exclusif de la compétence fiscale.

1630. Toutefois, des réserves peuvent être formulées à l'égard de cette méthode qui comporte certaines limites. La plus évidente est celle afférente à l'insécurité juridique qu'elle est susceptible d'engendrer. Elle repose sur l'application de dispositions générales du Traité, mises en œuvre au gré des litiges fiscaux soulevés. Le rapprochement des législations fiscales est effectif. Néanmoins, il ne s'agit que d'un palliatif temporaire à l'absence de dispositions législatives européennes qui autoriseraient la création d'une union fiscale effective et reconnue contenant des notions, des critères et des dispositifs communs à tous les États membres s'agissant de l'imposition des bénéficiaires des entreprises. L'harmonisation fiscale, qui serait contraire au Traité, peut être évitée au moyen notamment du maintien de l'édiction des taux d'imposition qui relèverait de chacun des États membres. Ce renouveau de l'intégration fiscale permettrait d'éviter les conséquences dommageables de la concurrence fiscale et de favoriser la réalisation des objectifs européens.

1631. La fiscalité directe des entreprises est soumise à une double dynamique : celle de l'intégration positive et négative appliquée simultanément. Ce domaine de compétences constitue un témoin privilégié de l'évolution de l'organisation européenne au moyen des méthodes d'intégration envisagées. Les systèmes fiscaux doivent s'adapter aux nouvelles contraintes européennes. Cette adaptation engendre des conséquences inévitables sur l'exercice de la compétence fiscale étatique. Est-il encore possible d'affirmer qu'il s'agit d'une compétence préservée de l'intégration européenne bénéficiant d'un exercice exclusif des États membres ?

1632. Ce n'est plus le cas. Les conséquences de l'intégration fiscale positive et, plus particulièrement négative, sur l'exercice de la compétence fiscale étatique le prouvent. De surcroît, le contexte de crise économique a favorisé l'accélération d'avancées dans ce domaine dès lors que la crise a révélé les interdépendances économiques entre les États membres. Pour la première fois depuis la création des Communautés européennes, la Commission a formulé, en un an, deux propositions de directives en matière de fiscalité directe des entreprises. Il s'agit d'une part, de la proposition de la mise en œuvre de l'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés formulée en mars 2011<sup>2098</sup> et qui était défendue par celle-ci depuis 2001. Il s'agit, d'autre part, de la proposition de directive modificative intérêts-redevances présentée en novembre 2011<sup>2099</sup> qui était attendue depuis 2003. Il s'agit, enfin, de la Communication de novembre 2011<sup>2100</sup> spécifique au problème de doubles impositions au sein de l'Union, qui n'avait, jusqu'alors jamais fait l'objet d'une communication individuelle. Cela est le signe d'une attention très particulière de la Commission portée à cette question qui se trouve directement liée à l'absence d'une coordination suffisante des systèmes fiscaux nationaux.

1633. La communication relative aux doubles impositions ainsi que la proposition de directive ACCIS témoignent de la volonté de la Commission européenne de résoudre des problèmes globaux inhérents à la fiscalité directe des entreprises. Il s'agit d'une véritable prise en charge par l'Union des méfaits de cet aspect des fiscalités nationales.

---

<sup>2098</sup> COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de directive au Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121 Final, 2011/0058 (CNS), 16 mars 2011, 100 pages. V. également documents de travail de la Commission accompagnant la proposition de directive ACCIS, SEC (2011) 315 final et SEC (2011) 316 final.

<sup>2099</sup> Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM(2011) 714 final, du 11 novembre 2011, 37 pages. V. également, SEC (2011) 1332 final et SEC (2011) 1333 final.

<sup>2100</sup> COMMISSION EUROPEENNE, « La double imposition au sein du marché unique », COM (2011) 712 final, 11 novembre 2011, 13 pages.

1634. La première a pour principal objectif d'assainir le marché intérieur en vue de stimuler la croissance et l'activité économique entravée par la présence de nombreux obstacles à l'activité transfrontalière. Les obstacles fiscaux sont encore très présents. La coexistence de vingt-sept régimes fiscaux différents favorise la double imposition consistant en l'application de taxes comparables par deux juridictions fiscales ou plus aux mêmes revenus ou capitaux imposables, voire la double non-imposition ce qui crée un véritable danger : celui de remettre en cause l'unicité du marché intérieur. Les mesures étatiques unilatérales, bilatérales ou multilatérales ne sont pas efficaces à la résolution de ce problème à l'échelle européenne. Il est question de favoriser les investissements des entreprises au sein de l'Union et de permettre une concurrence plus juste au sein du marché intérieur intégré dont le potentiel n'est pas totalement exploité. Pour cela, la Commission souhaite favoriser la mise en œuvre d'un véritable cadre juridique insuffisant actuellement dès lors qu'aucune disposition des traités ne les prohibe expressément.

1635. La seconde a pour objectif de lutter contre les principales distorsions fiscales à la croissance dans le marché intérieur et à favoriser la création d'emplois tout en garantissant la cohérence des régimes d'imposition nationaux. La mise en œuvre de règles communes en matière d'assiette de l'impôt sur les sociétés encouragera les investissements dans l'Union actuellement freinés par les coûts de mise en conformité et par l'absence de compensation transfrontalière des déficits. La surimposition liée aux activités transfrontalières serait réduite et les conditions de neutralité fiscale entre les activités nationales et transfrontalières seront améliorées en vue d'accroître le potentiel du marché intérieur. Cela permettra également de réaliser les objectifs formulés dans la stratégie « Europe 2020 » pour une « croissance intelligente, durable et inclusive ». Si elle aboutissait, l'ACCIS constituerait le symbole d'une approche législative commune qui ne relèverait pas de l'harmonisation traditionnelle non prévue juridiquement dans ce domaine. Elle favoriserait la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne au sein d'une Union fiscale tout en y garantissant le maintien d'une concurrence fiscale qui serait loyale. Ce cadre fiscal commun reposera sur des règles communes concernant le calcul des résultats fiscaux individuels de chaque société ou succursale, la consolidation de ces résultats, lorsqu'il existe d'autres membres du groupe, et la répartition de l'assiette imposable consolidée entre chaque État membre éligible.

1636. Les États verront ainsi la restauration de l'exercice de leur compétence fiscale qui s'exercera de manière collégiale. Le recouvrement de leurs compétences sera permis par la réduction des possibilités d'optimisation fiscale par les entreprises usant des prix de transfert ou des disparités existantes entre les régimes fiscaux nationaux. Les États ne seront plus ainsi soumis aux forces du marché de l'impôt. De surcroît, ce régime permettra une réduction des litiges fiscaux portés devant la Cour de justice, ce qui réduira les méfaits de l'intégration fiscale négative favorisant une « harmonisation fiscale » d'origine prétorienne qui entrave très fortement les compétences fiscales étatiques.

1637. Le Conseil a d'ailleurs, lui-même, souligné dans ses conclusions des 24 et 25 mars 2011 et du 24 juin 2011, la nécessité d'une coordination pragmatique des politiques fiscales en tant qu'élément permettant le renforcement de la coordination des politiques économiques dans la zone Euro afin de contribuer à l'assainissement budgétaire et à la croissance économique<sup>2101</sup>.

---

<sup>2101</sup> En ce sens, v. également la déclaration du sommet de la zone Euro du 26 octobre 2011, SN 3993/3/11 REV 3, Bruxelles, 15 pages. Cette déclaration soutient la mise en œuvre d'une coordination pragmatique des politiques fiscales au sein de la zone Euro, § 24 à 29, v. spéc. § 29 p. 9 indiquant qu'« (u)ne coordination pragmatique des politiques fiscales au sein de la zone euro est un élément nécessaire du renforcement de la coordination des politiques économiques en vue de favoriser l'assainissement budgétaire et la croissance économique. Les travaux législatifs sont en cours sur les propositions de la Commission relatives à une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés et à une taxe sur les transactions financières ».

1638. Ces éléments sont significatifs d'un inachèvement de l'intégration européenne de la fiscalité directe des entreprises. Cette dynamique est en constante évolution. L'aspect politique est le principal obstacle à la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale européenne dans ce domaine. Or, les évolutions récentes témoignent d'un changement de perspective des États membres. Ceci est permis par le rattachement effectué, par les institutions européennes, entre ce domaine de compétence et les objectifs et politiques de l'Union européenne.
1639. Le Président de la République française, Nicolas Sarkozy, a défendu lors de son discours de Toulon sur l'Europe le 1<sup>er</sup> décembre 2011, l'idée selon laquelle : « *l'Europe a besoin de plus de politique (...) de plus de responsabilité politique* » qui reposerait sur deux éléments. D'une part, il est indispensable de « *décider maintenant d'aller sans crainte vers davantage de décisions prises à la majorité qualifiée* » au sein de la zone euro. Jusqu'à présent, les décisions importantes aux sommets européens se prennent à l'unanimité, ce qui rallonge d'autant les négociations. La fiscalité fait partie de ces domaines de compétences soumis à l'unanimité. Son passage au vote à la majorité qualifiée n'est plus improbable. Cette proposition est tout à fait pertinente s'agissant de la fiscalité directe des entreprises. D'autre part, il a annoncé les grandes lignes d'un nouveau traité européen « *refondant et repensant l'organisation de l'Europe* » sur le modèle d'un fédéralisme intergouvernemental.
1640. Au lendemain de ce discours, c'était au tour de la chancelière allemande, Angela Merkel, de présenter sa vision de l'Europe, le 2 décembre 2011 devant le Bundestag. Prônant une approche à long terme, fondée sur une intégration budgétaire accrue en vue de la réalisation d'une « *union budgétaire avec des règles strictes, au moins pour la zone euro* ». L'« union budgétaire » sera fondée sur un renforcement du pacte de stabilité et de croissance et sur le caractère automatique de sanctions en cas de non-respect des critères édictés par celui-ci. En ce sens, il est également envisagé d'intégrer une règle d'or dans toutes les Constitutions nationales afin de se maintenir dans les dispositions du traité de Maastricht au niveau budgétaire. Pour la chancelière allemande, l'instauration d'une « *union de stabilité* » en Europe et la création d'une union monétaire et fiscale armée pour faire régner la discipline budgétaire, passe par un renforcement des institutions européennes. Aussi, a-t-elle expliqué mettre en œuvre une « *union fiscale* » tout en nuanciant quelque peu les propos du président français s'agissant de la prééminence du caractère « intergouvernemental » afin d'accélérer l'intégration européenne.
1641. C'est ainsi qu'il a été envisagé d'attribuer un rôle à la Commission, mais tout en octroyant la possibilité d'un vote des décisions à la majorité qualifiée par les ministres de la zone Euro. La possibilité de recours devant la Cour de justice de l'Union européenne en cas de violation de ces règles est encore source de distorsions. Quant au renforcement du rôle du Parlement européen, celui-ci est clairement exclu.
1642. Aussi, lors d'une réunion à l'Élysée le 5 décembre 2011, le couple franco-allemand a explicitement plaidé, d'une part, pour un « *nouveau traité* » européen qui serait adopté, si ce n'est par les vingt-sept États membres de l'Union, par les dix-sept États membres de la zone Euro. D'autre part, ces derniers ont défendu la mise en œuvre d'une « *règle d'or renforcée et harmonisée* » qui serait intégrée au sein des Constitutions de chaque État membre.
1643. Ces faits de l'actualité récente témoignent d'un véritable tournant mis en œuvre au sein de l'organisation européenne. Le renforcement de l'intégration budgétaire aura nécessairement des répercussions sur les politiques fiscales nationales. L'absence de volonté politique a pu constituer pendant plus de cinquante années d'Europe, la principale cause de l'échec de

l'intégration fiscale européenne visant à la réalisation d'une véritable politique fiscale européenne. Si la volonté politique ne témoigne plus d'un protectionnisme accru des dernières « *markes* »<sup>2102</sup> de la souveraineté dont fait partie la fiscalité directe des entreprises, alors il sera possible d'espérer une telle réalisation.

1644. Aussi, et contrairement à ce que nombre de spécialistes ont pu prédire, il est fort probable que la fiscalité directe des entreprises fasse, un jour, l'objet d'une véritable intégration européenne commune, acceptée et législative. Seul l'avenir pourra en témoigner.

**Manuscrit achevé au 5 décembre 2011.**

---

<sup>2102</sup> BUISSON J., « Impôt et souveraineté », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, Dalloz, n°46, 2002, pp. 25-31.

# BIBLIOGRAPHIE

## Thèses

ASSIMACOPOULOU E., L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la communauté, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de science financière, 2000, 265 pages.

BACOT G., Carré de Malberg et l'origine de la distinction entre souveraineté du peuple et souveraineté nationale, Paris, Editions du CNRS, 1985, 511 pages.

BIDAUD L., La délimitation du marché pertinent en droit français de la concurrence, Paris Litec, Coll. Bibliothèque de droit de l'entreprise, 2001, 700 pages.

CARLOS DOS SANTOS A., L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles, Bruylant, 2009, 694 pages.

CHALTIEL F., La souveraineté de l'État et l'Union européenne, l'exemple français. Recherches sur la souveraineté de l'État membre, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, 2000, 606 pages.

CONSTANTINESCO V., Compétences et pouvoirs dans les communautés européennes : contribution à l'étude de la nature juridique des communautés, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1974, 492 pages.

DENIZEAU C., L'idée de puissance publique à l'épreuve de l'Union Européenne, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de droit public, 2004, 684 pages.

DUBOS O., Les juridictions nationales, juge communautaire-Contribution à l'étude des transformations de la fonction juridictionnelle dans les États membres de l'Union européenne, Paris, Dalloz, Coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, 2001, 1015 pages.

DUBOUT E., L'article 13 du traité CE-La clause communautaire de lutte contre les discriminations, Bruxelles, Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, 2006, 844 pages.

HAQUET A., Le concept de souveraineté en droit constitutionnel français, Paris, PUF, Coll. Les grandes thèses du droit français, 2004, 333 pages.

LEVOYER L., L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du Parlement français, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de science financière, 2002, 451 pages.

MAITROT DE LA MOTTE A., Souveraineté fiscale et construction communautaire Recherches sur les impôts directs, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 pages.

MELOT N., Territorialité et mondialité de l'impôt. Étude de l'imposition des bénéficiaires des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine, Paris, Dalloz, Coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2004, 954 pages.

MICHEL V., Recherches sur les compétences de la Communauté européenne, Paris, L'Harmattan, Coll. Logiques juridiques, 2003, 704 pages.

MONJAL P.-Y., Recherches sur la hiérarchie des normes communautaires, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de droit international et communautaire, 2000, 629 pages.

MUSCAT H., Le droit français de la responsabilité publique face au droit européen, Paris, L'Harmattan, Coll. Logiques Juridiques, 2001, 512 pages.

PADOVANI M.-M., La frontière fiscale, Thèse dirigée par le professeur MARTINEZ J.-Cl., Université Paris II, 2009, Tome 1 et Tome 2, 529 pages.

POTTEAU A., Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne, Paris, Dalloz, Coll. Nouvelle Bibliothèque de thèses, vol. n° 38, 2004, 722 pages.

POTVIN-SOLIS L., L'effet des jurisprudences européennes sur la jurisprudence du Conseil d'État français, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de droit public, T. 187, 1999, 799 pages.

RACLET A., Droit communautaire des affaires et prérogatives de puissance publique nationale, Paris, Dalloz, Coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2002, 555 pages.

SADOWSKY M., Droit de l'OMC, droit communautaire et fiscalité directe, Larcier, Coll. Droit international, 2012.

## Ouvrages

ARNAUD A.-J., Entre modernité et mondialisation, Leçons d'histoire de la philosophie du droit et de l'État, Paris, LGDJ, Collection droit et société, Série droit, 2<sup>e</sup> éd., 2004, 317 pages.

AUBY J.-B., La globalisation, Le droit et l'État, Paris, Montchrestien, Collection Clefs politique, septembre 2003, 154 pages.

AUJEAN M. et SAINT-ETIENNE C. (ss. Dir.), Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence, Paris, PUF, Coll. Le Cercle des économistes, 2009, 184 pages.

AYRAL M., Le marché intérieur de l'Union européenne. Les règles du jeu, Paris, La Documentation Française, Coll. Réflexe Europe, 1998, 183 pages.

BADIE B., La fin des territoires, Essai sur le désordre international et sur l'utilité sociale du respect, Paris, Fayard, 1995, 276 pages.

Un monde sans souveraineté. Les États entre ruse et responsabilité, Paris, Fayard, 1999, 306 pages.

BARANGER D., Le droit constitutionnel, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 2006, 127 pages.

BARAV A. et PHILIP C., Dictionnaire juridique des Communautés européennes, Paris, PUF, 1993, 1180 pages.

BARTHELEMY J. ET DUEZ P., Traité de droit constitutionnel, Paris, Édition Panthéon-Assas, Collection « Les introuvables », 2004, 955 pages.

BAUDRAND V. et HENRY G.-M., La mondialisation, Studyrama, Collection Poche géopolitique, 2006, 107 pages.

BEAUCHESNE B., La construction européenne de l'Antiquité à nos jours, Paris, Ellipses, 2006, 255 pages.

BEAUD M., Le système national mondial hiérarchisé, Paris, La Découverte, Collection Agalma, 1987, 132 pages.

BEAUD O., La puissance de l'État, Paris, PUF, Coll. Leviathan, 1994, 511 pages.  
Théorie de la Fédération, Paris, PUF, Coll. Leviathan, 2007, 433 pages.

BEAUDOIN G.-A., LUCHAIRE F., MILACIC S., PANDOLFI F.-M., SOLOZABAL J.-J.,  
Le devenir des états : souveraineté ? intégration ?, Tunis 17-31 août 1993, Académie  
Internationale de Droit Constitutionnel, Neuvième session, Presses de l'université des  
sciences sociales de Toulouse, 1995, 254 pages.

BENICHI R., Histoire de la mondialisation, Paris, Vuibert, 2<sup>e</sup> éd., 2006, 346 pages.

BERLIN D., Droit fiscal communautaire, Paris, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988,  
410 pages.

BETTATI M. et DE BOTTINI R. et ISOART P. et RIDEAU J. et SORTAIS J.-P. et  
TOUSCOZ J. et ZARB A.-H., La souveraineté au XXe Siècle, Paris, Armand Colin, 1971,  
287 pages.

BIENVENU J.-J. et LAMBERT T., Droit fiscal, Paris, PUF, Collection Droit fondamental, 4<sup>e</sup>  
éd., 2010, 470 pages.

BILLARD J.-N., Droit du contentieux communautaire-Système et marché intérieur, Paris,  
Ellipses, Coll. Universités droit, 2006, 220 pages

BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Litec,  
Editions Juris-Classeur, Collection Manuel, 4<sup>e</sup> éd., 2010, 828 pages.

BLUMANN C. et DUBOUIS L., Droit communautaire matériel, Paris, Montchrestien,  
Collection Domat Droit public, 1999, 529 pages.

BODIN J., Les Six Livres de la République, livre I, Texte revu par FREMONT C.,  
COUZINET M.-D. et ROCHAIS H., Paris, Fayard, Corpus des œuvres de philosophie en  
langue française, 1986, 6 volumes, 340 p., 123 p., 209 p., 216 p., 229 p., 550 pages.

BONVIN J. et MORRISSON C., L'Organisation de Coopération et de Développement  
économiques (OCDE), Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 1998, 127 pages.

BORELLA F., Éléments de droit constitutionnel, Paris, Les presses de Sciences-Po, 2008, 439  
pages.

BOSKOVITS K., Le juge communautaire et l'articulation des compétences normatives entre  
la Communauté européenne et ses États membres, Athènes/ Bruxelles, Sakkoulase/Brylant,  
1999, 876 pages.

BOUDANT J., La Cour de justice des Communautés européennes, Paris, Dalloz, Coll.  
« Connaissance du droit », 2005, 164 pages.

BOULOUIS J., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Montchrestien, Coll. « Domat Droit public », 6<sup>e</sup> éd., 1997, 407 pages.  
 Droit communautaire et droit français, Recueil d'études, Paris, Editions La Mémoire du Droit, 1999, 380 pages.

BOUVIER M., Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Paris, LGDJ, Coll. « Systèmes Fiscalité », 10<sup>e</sup> éd., 2010, 316 pages.

BRAUD P., Penser l'État, Paris, Éditions du Seuil, 2004, 241 pages.

BURDEAU G., HAMON F., TROPER M., Droit constitutionnel, Paris, LGDJ, Coll. Manuel, 26<sup>e</sup> éd., 1999, 781 pages.

CALLEJA D., VIGNES D., WAGENBAUR R., Commentaire Megret, Le droit de la CEE. 5, Dispositions fiscales-Rapprochement des législations, Éditions de l'Université de Bruxelles, Coll. Études européennes, 2<sup>e</sup> éd., 1993, 427 pages.

CARDYN Ch. et DEPRET H.-R., Procédure fiscale contentieuse-Réclamations et recours, recouvrements et poursuites en matière d'impôts directs et indirects de l'État et des pouvoirs locaux, de conventions internationales et de droit communautaire, Tome premier « Aspects internationaux-Les conventions fiscales, Le contentieux fiscal communautaire », Bruxelles, Bruylant, 3<sup>e</sup> éd., 1987, 235 pages.

CARRE DE MALBERG R., Contribution à la théorie générale de l'État, Paris, Sirey, 1920, t.1, 837 pages.

CARTOU L., Droit fiscal international et européen, Paris, Dalloz, Coll. Précis, 1981, 280 pages.

CARTOU L., CLERGERIE J.-L., GRUBER A., RAMBAUD P., L'Union européenne, Paris, Dalloz, Coll. « Précis », 3<sup>e</sup> éd., 2000, 688 pages.

CASTAGNEDE B. et TOLEDANO S., Fiscalité internationale de l'entreprise, Paris, PUF, Coll. Fiscalité, 1<sup>re</sup> éd., 1987, 446 pages.

CAZZANIGA G.-M. et ZARKA Y.-C., Penser la souveraineté à l'époque moderne et contemporaine, Paris, Librairie philosophique J. VRIN, 2001, 688 pages.

CHAGNOLLAUD D., Droit constitutionnel contemporain, Tome 1 Théorie générale Les régimes étrangers, Paris, Dalloz, Coll. Cours, 5<sup>e</sup> éd., avril 2007, 440 pages.  
 Histoire constitutionnelle et politique de la France (1789-1958), Paris, Dalloz, Coll. Cours, Série Droit public et science politique, 2002, 397 pages.

CHALTIEL F., Manuel de droit de l'Union européenne, Paris, PUF, Collection droit fondamental, 2005, 301 pages.

CHAPUS R., Droit administratif général, Tome 1, Paris, Montchrestien, Collection Domat Droit public, 15<sup>e</sup> éd., 2001, 1427 pages.

CHAVAGNEUX C., MILEWSKI F., PISANY-FERRY J., PLIHON D., RAINELLI M., WARNIER J.-P., Les enjeux de la mondialisation Les grandes questions économiques et sociales III, Paris, La Découverte, collection Repères, 2007, 123 pages.

CHEVALLIER J., L'État post-moderne, Paris, LGDJ, Coll. Droit et société, série politique, 2<sup>e</sup> éd., 2004, 226 pages.

CHEVALLIER J.-J., Histoire de la pensée politique, Paris, Éd. Payot et Rivages, 2006, 896 pages.

CHEVALLIER J.-J et GUCHET Y., Les grandes œuvres politiques de Machiavel à nos jours, Paris, Armand Colin, Coll. U, 2001, 334 pages.

CHRETIEN M., A la recherche du droit international fiscal commun-Etude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales, Paris, Recueil Sirey, 1955, 246 pages.

CLERGERIE J.-L., GRUBER A., RAMBAUD P., L'Union européenne, Paris, Dalloz, Coll. « Précis », 7<sup>e</sup> éd., 2008, 879 pages.

COHENDET M.-A., Droit constitutionnel, Paris, Montchrestien, Lextenso éditions, Coll. Focus droit, 4<sup>e</sup> éd., 2008, 535 pages.

COMBACAU J. et SUR S., Droit international public, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 9<sup>e</sup> éd., 2010, 820 pages.

COMMUNIER J.-M., Droit fiscal communautaire, Bruxelles, Bruylant, Coll. Pratique du droit communautaire, 2001, 555 pages.

CONSTANTINESCO V. et PIERRE-CAPS S., Droit constitutionnel, Paris, PUF, Coll. Thémis, 3<sup>e</sup> éd., 2007, 570 pages.

COZIAN M. et DEBOISSY F., Précis de fiscalité des entreprises, Paris, LexisNexis, Coll. Litec fiscal, 35<sup>e</sup> éd., 2011-2012, 829 pages.

COZIAN M., VIANDIER A., DEBOISSY F., Droit des sociétés, Paris, LexisNexis, Coll. Manuel, 24<sup>e</sup> éd., 2011, 856 pages.

CHRETIEN M., A la recherche du droit international fiscal commun-Etude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales, Paris, Recueil Sirey, 1955, 246 pages.

CROISAT M., Le fédéralisme dans les démocraties contemporaines, Paris, Montchrestien, Coll. « Clefs », 1992, 158 pages.

CROISAT M. et QUERMONNE J.-L., L'Europe et le fédéralisme, Paris, Montchrestien, Coll. « Clefs », 2<sup>e</sup> éd., 1999, 156 pages.

DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., RACINE P.-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Paris, Dalloz, 3<sup>e</sup> éd., 2009, 972 pages.

DECAUX E., Droit international public, Paris, Dalloz, Coll. Cours, Série droit public-science politique, 1997, 230 pages.

DEGRYSE C., Dictionnaire de l'Union européenne Politiques-Institutions-Programmes, De Paris, Bruxelles, De Boeck Université, 2<sup>e</sup> éd., 1998, 798 pages.

DEHOVE M., (sous la direction de) Le nouvel état de l'Europe, Les idées-forces pour comprendre les nouveaux enjeux de l'Union, Paris, La Découverte, 2004, 215 pages.

DELPERRE F., *Le fédéralisme en Europe*, Paris, PUF, Collection « Que sais-je ? », 2000, 127 pages.

DENOIX DE SAINT MARC R., *L'État*, Paris, PUF, « Que sais-je ? », 2004, 128 pages.

DE SENARCLENS P., *Mondialisation, souveraineté et théories des relations internationales*, 1998, 218 pages.

*Critique de la mondialisation*, Paris, Presses de science po., Coll. La Bibliothèque du citoyen, 2003, 146 pages.

*La mondialisation Théories, enjeux et débats*, Paris, Armand Colin, Collection U, 4<sup>e</sup> éd., 2005, 275 pages.

DEVRET J.-F., *La nouvelle identité de l'Europe*, Paris, PUF, Collection Major, 1997, 319 pages.

DE WOLF M., *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Bruxelles, Bruylant, 2005, 500 pages.

DOLLFUS O., *La mondialisation*, Paris, Presses de science-po, Coll. La bibliothèque du citoyen, 2007, 171 pages.

*La nouvelle carte du monde*, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 1995, 127 pages.

D'ONORIO DI MEO E., *De l'harmonisation à la coordination de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable*, Travaux de l'institut de droit des affaires d'Aix Marseille, 2002-2003.

DONY M., *Droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, Coll. « UB Lire », 2008, 690 pages.

DREZET V. (coord.), GOURGUECHON G. et COLIN S., « Pour un serpent fiscal européen-De la concurrence à l'harmonisation », Syndicat national unifié des impôts, Paris, Syllepse, 2005, 116 pages.

DUBOUCHET P., *Philosophie et doctrine du droit chez Kant, Fichte et Hegel*, Paris, L'Harmattan, Coll. Ouverture philosophique, 2005, 158 pages.

DUGUIT L., *Souveraineté et liberté*, Paris, Editions La mémoire du Droit, 2002, 208 pages.

DUHAMEL O. et MENY Y. (ss. la dir. de), *Dictionnaire constitutionnel*, Paris, PUF, 1992, 1112 pages.

DUPUY P.-M., *Droit international public*, Dalloz, Coll. Précis Droit public-science politique, Paris, 8<sup>e</sup> éd., 2006, 849 pages.

ECKERT G., GAUTIER Y., KOVAR R. et RITLENG D., *Incidences du droit communautaire sur le droit public français*, Centre d'études internationales et européennes, Institut de recherches Carré de Malberg, Presses universitaires de Strasbourg, 2007, 460 pages.

ELLUL J., *Histoire des institutions*, T.3 Le Moyen-Age, Paris, PUF, Collection Quadriges manuels, 2006, 396 pages.

- ENGLERT M. et SAINTRAIN M., Les pouvoirs publics face à la concurrence fiscale, Reflets et Perspectives de la Vie Economique, t. XL, n° 3, 2001.
- ESPLUGAS P., EUZET C., MOUTON S., VIGNIER J., Droit constitutionnel, Paris, Ellipses, Coll. Tout le droit, 3<sup>e</sup> éd., 2006, 366 pages.
- FAVOREU L., Droit constitutionnel, Paris, Dalloz, Coll. Précis, 13<sup>e</sup> éd., 2010, 1070 pages.
- FAVRET J.-M., Droit et pratique de l'Union européenne, Paris, Gualino éditeur, Coll. Manuels, 6<sup>e</sup> éd., 2008, 632 pages.
- FLOC'HLAY J.-M., Les Quatre Libertés du Marché Unique, Eudyssee Éditions, Coll. « Vers l'Europe », 1996, 82 pages
- FONTAINE P. et MALOSSE H., L'Europe de A à Z, Bruxelles, Bruylant, 2006, 318 pages.
- GAUDEMET P.-M. et MOLINIER J., Finances publiques, Tome 2 « Fiscalité », Paris, Montchrestien, Coll. Domat/Droit public, 5<sup>e</sup> éd., 1992, 460 pages.
- GEST G. et TIXIER G., Droit fiscal international, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental-Droit financier, 2<sup>e</sup> éd., 1990, 611 pages.
- GOUTHIÈRE B., Les impôts dans les affaires internationales : 30 études pratiques, Paris, Éditions Francis Lefebvre, 2010, 1181 pages.
- GROSCLAUDE J. et MARCHESSOU P., Droit fiscal général, Paris, Dalloz, Coll. Cours, 4<sup>e</sup> éd., 2003, 498 pages.
- GUILLOT O., RIGAUDIÈRE A., SASSIER Y., Pouvoirs et institutions dans la France médiévale. Des temps féodaux au temps de l'État, Paris, Armand Colin, Coll. U, T.2, 319 pages.
- GUTMANN D., Droit fiscal des affaires, Paris, Montchrestien, Coll. Domat Droit privé, 2<sup>e</sup> éd., 2011, 748 pages.
- HECKLY C., La politique fiscale dans les pays industrialisés, Paris, Dunod, Coll. « les topos », 1999, 124 pages.  
Fiscalité et mondialisation, Paris, L.G.D.J., Coll. « Systèmes fiscalité », novembre 2006, 154 pages.
- ISAAC G., BLANQUET M., Droit général de l'Union Européenne, Paris, Dalloz, Coll. Sirey Université, 9<sup>e</sup> éd., 2006, 539 pages.
- JACQUE J.-P., Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris, Dalloz, Coll. Cours, 6<sup>e</sup> éd., 2010, 757 pages.
- JARNEVIC J.-P., Droit fiscal international, Paris, Economica, Coll. Finances publiques, 1986, 272 pages.
- LABOUZ M.-F., Droit communautaire européen général, Bruxelles, Bruylant, 2003, 374 pages.

LAFAY G., Comprendre la mondialisation, Paris, Economica, économie poche, 4<sup>e</sup> éd., 2002, 112 pages.

LAFAY G., HERZOG C., FREUDENBERG M., UNAL-KESENCI D., Nations et mondialisation, Paris, Economica, 1999, 410 pages.

LAFAY G., UNAL-KESENCI D., LAFAY G., UNAL-KESENCI D., L'intégration européenne, bilan et perspectives, Paris, Economica, Bibliothèque d'économie internationale, 1990, 121 pages.  
Repenser l'Europe, Paris, Economica, économie poche, 1993, 112 pages.

LAFERRIERE E., Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, Tome 2, Paris, LGDJ, 1989, 675 pages.

LAMULLE T., Droit fiscal, Paris, Gualino-Lextenso, Coll. Mémentos LMD, 10<sup>e</sup> éd., 2009, 301 pages.

LE CACHEUX J., Les Français et l'impôt, Paris, Odile Jacob, La documentation française, Coll. Débat public, 2008, 169 pages.

LE CANNU P. et DONDERO B., Droit des sociétés, Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit privé, 4<sup>e</sup> éd., 2011, 1071 pages.

LEFEBVRE F., Mémento pratique, Union Européenne, 2006-2007, n° 2005, 1334 pages.

LENOIR R. et LESOURNE J., Où va l'État ? La souveraineté économique et politique en question, Paris, Le Monde Éditions, 1992, 392 pages.

LEROY M., La sociologie de l'impôt, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 2002, 125 pages.

LIGNEUL N. et TAMBOU O., Droit européen du marché, Paris, Editions ellipses, Coll. Universités-Droit, 2006, 248 pages.

LOUIS J.-V., L'ordre juridique communautaire, Bruxelles, Office des publications officielles des Communautés européennes, Coll. « Perspectives européennes », 5<sup>e</sup> éd., 1990, 201 pages.

MAIRET G., Le principe de souveraineté- Histoires et fondements du pouvoir moderne, Paris, Folio essais Éditions Gallimard, 1997, 311 pages.  
Discours d'Europe ou Souveraineté, citoyenneté et démocratie, Paris, Editions La Découverte, 1989, 141 pages.

MAULIN E., La théorie de l'État de Carré de Malberg, Paris, PUF, Coll. Léviathan, 2003, 344 pages.

MEHL L. et BELTRAME P., Science et technique fiscale, Paris, PUF, Coll. Thémis Droit, 1984, 786 pages.

MERLE P., Droit commercial : sociétés commerciales, Paris, Dalloz, Coll. Précis Droit privé, 15<sup>e</sup> éd., 2011, 957 pages.

MESTRALLET G., TALY M., et SAMSON J., La réforme de la gouvernance fiscale, Paris, LGDJ, Coll. « Systèmes fiscalité », 2005, 176 pages.

MILLON-DELSOL C., Le principe de subsidiarité, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 1993, 127 pages.

MILLON-DELSOL C., L'État subsidiaire : ingérence et non-ingérence de l'État, le principe de subsidiarité aux fondements de l'histoire européenne, Paris, Archives Karéline, 2010, 232 pages.

MONNET J., « Les États-Unis d'Europe ont commencé », Paris, Robert Laffont, 1955.

MORABITO M., Histoire constitutionnelle de la France (1789-1958), Paris, Montchrestien, Coll. Domat droit public, 10<sup>e</sup> éd., 2008, 431 pages.

MOREAU DEFARGES P., La mondialisation, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 1997, 127 pages.  
L'ordre mondial, Paris, Armand Colin, Collection U, 3<sup>e</sup> éd., 2003, 202 pages.

MOUSSIS N., Accès à l'Union européenne droit, économie, politique, Bordeaux, Prométhée Éditeur, 1998, 560 pages.

NAY O., Histoire des idées politiques, Paris, Armand Colin, Collection U, 2004, 592 pages.

OLIVIER-MARTIN F., Histoire du droit français des origines à la Révolution, Paris, CNRS Éditions, 3<sup>e</sup> éd., 2010, 758 pages.

OBERDOFF H., L'Union européenne, Paris, Armand Colin, Coll. « Compact », 2004, 309 pages.

OUDENOT P., DEBOISSY F., RACINE P.-F., Fiscalité des groupes et des restructurations, Paris, LexisNexis, Coll. Précis fiscal, 2011, 661 pages.

PACTET P. et MELIN-SOUCRAMANIEN F., Droit constitutionnel, Paris, Sirey, Coll. Sirey Université, 29<sup>e</sup> éd., 2010, 626 pages.

PERTEK J., Droit matériel de l'Union européenne, Paris, PUF, Coll. « Thémis droit », 3<sup>e</sup> éd., 2011, 478 pages.

PICARD P., Éléments de micro-économie, théorie et applications, Paris, Éditions Montchrestien, 1994.

PLAGNET B., Droit fiscal international, Paris, Litec, 1986, 349 pages.

REICH R., L'économie mondialisée, Paris, Dunod, 1993, 336 pages.

RICCI J.-C., Histoire des idées politiques, Paris, Dalloz, Coll. Cours, Série Droit public, 2008, 481 pages.

RIDEAU J., Droit institutionnel de l'union et des Communautés européennes, Paris, LGDJ, Coll. « Manuel », 6<sup>e</sup> éd., 2010, 1464 pages.

ROLLET P. et HUART F., Du grand marché à l'union économique et monétaire, les enjeux de la construction européenne, Paris, Éditions Cujas, Coll. Regards de notre temps, 1995, 261 pages.

ROSANVALLON P., Le libéralisme économique, Histoire de l'idée de marché, Paris, Éditions du Seuil, Collection Points Série politique, 1989, 237 pages.

ROUX J., Droit général de l'Union européenne, Paris, Litec, Coll. « Objectif droit », 2008, 372 pages.

SACHWALD F., L'Europe et la mondialisation, Paris, Flammarion, Coll. Dominos, 1997, 127 pages.

SAURON J.-L., Droit et pratique du contentieux communautaire, Paris, La documentation Française, Coll. Réflexe Europe, 2004, 189 pages.

SAURUGGER S., Théories et concepts de l'intégration européenne, Paris, Presses de Sciences Po, 2009, 483 pages.

SCELLE G., Précis de droit des gens, Principes et systématiques, Tome 1 « Introduction-Le milieu intersocial, Paris, Recueil Sirey, 1932, 312 pages ;  
Précis de droit des gens, Principes et systématiques, Tome 2 « Droit constitutionnel international-Les libertés individuelles et collectives. L'élaboration du droit des gens positif », Paris, Recueil Sirey, 1934, 558 pages.

SCHAFFNER J., Droit fiscal international, Luxembourg, Editions Promoculture, 2<sup>e</sup> éd., 2005, 778 pages.

SCHWOK R., Théories de l'intégration européenne : approches, concepts et débats, Paris, Montchrestien, Coll. « Clefs politique », 2005, 154 pages.

SIDJANSKI D., L'avenir fédéraliste de l'Europe, La Communauté européenne, des origines au traité de Maastricht, Genève, PUF, Publications de l'Institut universitaire d'études européennes, 1992, 440 pages.

SOULIER G., L'Europe Histoire, civilisation, institutions, Paris, Armand Colin, 1994, 461 pages.

SMITH A., Le gouvernement de l'Union européenne, Une sociologie politique, Paris, LGDJ, Coll. Droit et Société, 2004, 195 pages.

STRASSER D., Les Finances de l'Europe : le droit budgétaire et financier des communautés européennes, Paris, LGDJ, 4<sup>e</sup> éd., 1990, 381 pages.

TAPIA C., Les délocalisations internationales, Paris, Éditions Hatier, Optiques économie, 1995, 79 pages.

TEULON F., L'État et la politique économique, Paris, PUF, Coll. Major, 1998, 380 pages

TROTABAS L. et COTTERET J.-M., Droit fiscal, Paris, Dalloz, Coll. Précis-Droit public, 8<sup>e</sup> éd., 1996, 434 pages

VALLEE A., Les systèmes fiscaux, Collection Points, série économie, 2000, 242 pages.

VALLEE Ch., Le droit des Communautés européennes, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », n<sup>o</sup> 2067, 1983, 127 pages.

VICTOR J.-L., L'ordre juridique communautaire, Luxembourg, Office des publications officielles des Communautés européennes, Coll. « Perspectives européennes », 6<sup>e</sup> éd., 1993, 241 pages.

VILLEMOT D., L'harmonisation fiscale européenne, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 1991, 127 pages.

WRIGHT V. et CASSESE S., La recomposition de l'État en Europe, Paris, Editions La Découverte, 1996, 239 pages.

ZARKA J.-Cl., Introduction au droit constitutionnel, Paris, Ellipses, Coll. « Mise au point », 3<sup>e</sup> éd., 2008, 156 pages.

## Articles

ACARD C., ROSNET A., « Directive mère-fille : interdiction des mesures d'effet équivalent à une retenue à la source, la CJCE persiste et signe (A propos de l'arrêt CJCE, 4 octobre 2001, aff. C-294/99, Athinaïki Zythopoiia) », Droit fiscal, n° 9, 2002, pp. 393-402.

ACHARD P., « La fiscalité des services financiers mythes et réalités de l'harmonisation européenne », Actualité fiduciaire, n° 715, 1989, pp. 3-8.

ALIOUAT B., « Le nouveau traitement fiscal des activités transfrontalières : l'Europe de la coopération », LPA, n° 55, 8 mai 1991, pp. 9-14.

AMSELEK P., « Peut-il y avoir un État sans finances ? », RDP, n° 1, 1983, pp. 267-283.

ANASTOPOULOS J., « Les grands traits communs des finances fédérales », in ISAAC G., Les ressources financières de la Communauté européenne, Paris, Economica, Coll. Travaux de la CEDECE, 1986, pp. 390-402.

« Finances publiques et fédéralisme », RFFP, 1987, n° 20, pp. 1-20

AUBY J.-B., « Le droit communautaire et les catégories du droit public français », in « Le Conseil d'État et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 42-43, Gazette européenne n° 40, 1<sup>re</sup> partie, 11/12 février 2009, pp. 35-42.

AUJEAN M., « Quelles fiscalités dans l'Union européenne du 21<sup>e</sup> siècle ? », Revue du Marché Unique Européen, n° 2, 1997, pp. 111-116.

« La T.V.A. dans l'Union économique et monétaire », LPA, n° 153, 23 décembre 1998, pp. 18-27.

« Où en est-on des politiques d'harmonisation des législations fiscales en Europe ? », Droit et patrimoine, n° 73, juillet-août 1999, pp. 6-10.

« La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination dans l'UE », Droit fiscal, n° 4, 25 janvier 2007, pp. 7-8.

« Une politique fiscale pour la Communauté européenne : le programme de la Commission », Gazette du palais, n° 6, 17/18 décembre 2003, pp. 3651-3661.

« Fiscalité directe : vers une coordination des systèmes fiscaux dans l'Union élargie », Gazette du palais, n° 53, 22 février 2007, p. 4 et s.

« L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », Gazette du palais, n° 191, 10 juillet 2007, p. 16 et s.

« La politique fiscale européenne. Entre harmonisation, coordination et coopération

renforcée », *Regards croisés sur l'économie*, n° 1, 2007/1, pp. 238-249.

« Comment réformer la fiscalité des sociétés pour la rendre moins sensible à la concurrence fiscale et mieux adaptée à l'économie du marché unique européen ? Le projet d'assiette commune consolidée d'imposition des sociétés et l'avenir de la fiscalité des sociétés en Europe », *in* AUJEAN M. et SAINT-ETIENNE C. (ss. Dir.), *Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence*, Paris, PUF, Coll. « Le Cercle des économistes », 2009, pp. 131-182.

AUJEAN M. et LE CACHEUX J., « Quelles sont les stratégies (offensives ou défensives) des États face à la concurrence fiscale ? Concurrence fiscale et stratégie des États » *in* « Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence », AUJEAN M. et SAINT-ETIENNE C. (ss. Dir.), Paris, PUF, Coll. « Le Cercle des économistes », 184 pages.

AULT H., « Le travail accompli par l'OCDE et son esprit », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, pp. 327-332.

AUSTRY S., « Question prioritaire de constitutionnalité et contentieux fiscal », *FR 1/10*, 8 janvier 2010.

AZOULAY L., « La Constitution et l'intégration. Les deux sources de l'Union européenne en formation », *RFDA*, 2003, p. 859 et s.

BACCI B. et CALISTI J.-L., « L'article L.190 (al.3) du LPF est-il compatible avec le droit communautaire ? », *Droit fiscal*, n° 10, 6 mars 1996, pp. 340-345.

BADIE B., « La souveraineté sur la scène mondiale : concept reconsidéré ou fiction renouvelée ? », *La Revue Tocqueville*, 1998, Vol. XIX, n° 2, pp. 5-13.

BAILLEUL D., « Le juge administratif et la conventionnalité de la loi : vers une remise en question de la jurisprudence Nicolo ? », *RFDA*, sept.-oct. 2003, pp. 876-889.

BAKER P., « La perception de la concurrence fiscale déloyale par les autorités anglaises », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, pp. 333-340.

BARAV A., « La répétition de l'indu dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *Cahiers de droit européen*, n° 5-6, 1981, pp. 507-538.

« La plénitude de compétence du juge national en sa qualité de juge communautaire », *in* *Mélanges en hommage à Jean Boulouis*, Paris, Dalloz, 1991, pp. 1-20.

« Une anomalie préjudicielle », *in* *Mélanges en hommage à Guy Isaac « 50 ans de droit communautaire »*, Presses de l'Université des Sciences Sociales, Tome 2, 2004, 983 pages.

BARBIER-GAUCHARD A., « La concurrence fiscale dans l'Union européenne. Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité », *Politique étrangère*, n° 2, 2008, p. 396 et s.

BEAUD O., « L'Europe et le droit », *Droits*, n° 14, 1991, pp.3-16

« La souveraineté de l'État, le pouvoir constituant et le Traité de Maastricht. Remarques sur la méconnaissance de la limitation de la révision constitutionnelle », *RFDA*, n° 38, 1993, pp. 1045-1068.

« La souveraineté dans la « Contribution à la théorie générale de l'État » de Carré de Malberg », *Revue de droit public*, n° 5, 1994, pp. 1251-1301.

« Fédéralisme et souveraineté. Notes pour une théorie constitutionnelle de la Fédération », *Revue de droit public*, n° 1, 1998, pp. 83-122.

BECHET-GOLOVKO K., « Qu'en est-il du concept de « souveraineté » à l'occasion de la décision du Conseil constitutionnel sur le Traité de Lisbonne ? », *Politéia*, 2008, n° 13, pp. 75-92.

BELANGER G., « Le fédéralisme fiscal ou comment concevoir l'harmonisation », *RFFP*, n° 20, 1987, pp. 99-112.

BELTRAME P. et MONTAGNIER G., « L'Europe des impôts », *AJDA*, n° 4, 20 avril 1990, pp. 242-257.

« L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », *RFFP* « L'Union et les finances publiques nationales », n° 68, décembre 1999, pp. 129-147.

BENASSY-QUERE A., FONTANE L. et LAHRECHE-REVIL, “*How Does FDI React to Corporate Taxation ?*”, *International Tax and Public Finance*, 2005.

BENZONI L., « Les aides d'État et leur impact sur la concurrence dans les échanges entre les États membres », *Revue de la concurrence et de la consommation*, n° 133, mai-juin 2003, pp. 12-15.

BERGERES M.-C., « Vers un statut fiscal communautaire des holdings ? », *RTDE*, n° 4, oct.-déc. 1983, pp. 575-289.

« La reformulation des questions préjudicielles en interprétation par la CJCE », *Dalloz*, 1985, chronique XXVII.

« Les juridictions nationales et les aides d'État contraires au droit communautaire », *Recueil Dalloz* 1998, p. 27 et s.

« Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », *Droit fiscal*, n° 30-35, 1999, pp. 1034-1042.

« De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », *Rec. Dalloz, Cahier Droit des affaires*, n° 30, 5 septembre 2002, pp. 2394-2399.

« La pratique de la question préjudicielle par le Conseil d'État : des réponses ambiguës (à propos de l'arrêt du Conseil d'État du 30 décembre 2003 « SARL Coréal Gestion » », *Droit fiscal*, n° 49, 2004, pp. 1719-1724.

« La surveillance des arrêts de la CJCE : une impérieuse nécessité pour les entreprises », *Droit fiscal*, 2006, pp.1387-1388.

« La responsabilité d'un État membre pour la violation du droit communautaire imputable à une juridiction suprême ou la création d'une nouvelle voie de droit ouverte aux contribuables pour assurer la primauté du droit communautaire », *Droit fiscal*, n° 36, 7 septembre 2006, pp.1492-1497.

« Une garantie cardinale pour les contribuables européens : le principe de confiance légitime - (à propos de l'arrêt de la CJCE du 22 juin 2006, aff. C-182/03, Belgique c/ Commission) », *Droit fiscal*, n° 41, 12 octobre 2006, 60, pp. 1744-1747.

« Une limite à la liberté d'établissement : la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition », *Droit fiscal*, n° 40, 4 octobre 2007, pp. 14-15.

« Droit communautaire et conventions fiscales internationales », *Droit fiscal*, n° 19, 11 mai 2007, pp. 19-27.

« L'impossibilité pour une filiale résidente de déduire de ses revenus imposables un transfert financier vers sa société mère étrangère est-elle compatible avec le droit communautaire ? », *Droit fiscal*, 2008, *Comm.* 1092, pp. 32-36.

BERLIN D., « Jurisprudence fiscale européenne », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1987, n° 1, pp. 105-132.

« Chronique de jurisprudence fiscale européenne (1er mai 1993-31 décembre 1996) », *RTDE.*,

janv.-mars 1997, 33 (1), pp. 103-148.

« Chronique de jurisprudence fiscale européenne (1er janvier 1997-31 décembre 1997) », RTDE., 1998, n° 2, pp. 257-285.

« Chronique de jurisprudence fiscale européenne (1<sup>er</sup> janvier 2004 - 31 décembre 2005) », RTDE, 2008, n° 1, janv.-mars, p. 329 et s.

« Chronique de jurisprudence fiscale européenne (1er janvier 2007-31 décembre 2007) », R.T.D.E., 2008, n° 1, janv.-mars, pp. 125-170.

« Jurisprudence fiscale européenne (1<sup>er</sup> janvier 2008 - 31 décembre 2009) », RTDE, 2010, p. 159 et s.

« Jurisprudence fiscale européenne (1<sup>er</sup> janvier 2010 - 31 décembre 2010) », RTDE, 2011, p. 189 et s.

« Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs », LPA, 11 décembre 2008, n° 248, p. 7 et s.

« Surveillance communautaire des droits fiscaux nationaux », Jurisclasseur Europe, Fasc. 1610, 3, 2005, p. 1 et s.

BERNARDEAU L., « Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (avr./juin 2007) », Droit fiscal, n° 30-35, 26 juillet 2007, pp. 28-34.

« Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./déc. 2010) », Droit fiscal, n° 10, 10 mars 2011, pp. 8-22.

« Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./mars 2011) », Droit fiscal, n° 17, 28 avril 2011, 323, pp. 5-13.

« Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (avril/août 2011) », Droit fiscal, n° 35, 1<sup>er</sup> septembre 2011, 480, p. 18 et s.

BERNARDEAU L. et SCHMIED F., « Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (oct./déc. 2007) », Droit fiscal, 21 février 2008, n° 8-9, pp. 11-20.

« Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (avr./juin 2008) », Droit fiscal, 11 septembre 2008, n° 37, pp. 7-13.

« Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (juill./déc. 2008) », Droit fiscal, 19 février 2009, n° 8, pp. 8-16.

« Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (janv./juin.2009) », Droit fiscal, n°30-35, 23 juillet 2009, pp. 13-20

BERNS T., « Souveraineté, droit et gouvernementalité », L'impôt, tome 46, archives de philosophie du droit, D., pp. 351-364.

BERRADA S., « Subsidiarité et proportionnalité dans l'ordre juridique communautaire », Revue des affaires européennes, n° 1 et 2, 1998, pp. 48-61.

BESSION J.L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », RFFP 2000, n° 70, pp. 231-243.

BIANCARELLI J., « L'influence du droit communautaire sur l'organisation administrative française », AJDA, 1996, p. 22 et s.

« La place du droit communautaire dans les études et les rapports du Conseil d'État », in « Le Conseil d'État et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 42-43, Gazette européenne n° 40, 1<sup>re</sup> partie, 11/12 février 2009, pp. 24-34.

BLAIZOT-HAZARD C., « Les contradictions des articles 54 et 55 de la Constitution face à la hiérarchie des normes », Revue de droit public, sept-oct. 1992, n° 5, pp. 1293-1319.

BLONDE M.-H., CORNILLEAU G., HELWASER P., LE CACHEUX J., LE DEM J., STERDYNIAK H., « Vers une fiscalité européenne ? », Revue de l'OFCE, n° 31, 1990,

pp. 121-189.

BLUMANN C., « De l'existence d'une politique communautaire des aides nationales », *in* « Les aides nationales dans la Communauté européenne », (ss. Dir.) Blumann C., Publications de l'université de Tours, 1987, 133 pages.

« Contrôle des aides d'État et droit des tiers », *Revue de la concurrence et de la consommation*, n° 133, mai-juin 2003, pp. 16-18.

BONICHOT J.-Cl., « Convergences et divergences entre le Conseil d'État et la Cour de justice des Communautés européennes », *Revue française de droit administratif*, 5 (4), juillet-août 1989, pp. 579-604.

BONNARD R., « La conception juridique de l'État », *RDP*, 1922, pp. 5-57.

BONNET E., « Il faut développer la coopération internationale en matière de concurrence », *LPA*, n° 220, 05 novembre 2001, pp. 39-47.

BOUCHARD J.-Cl et FUMENIER P., « De la question préjudicielle de constitutionnalité : vers une société de confiance », *Droit fiscal*, n° 36, 4 septembre 2008, 433.

BOUUAERTS I.-C., « La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de justice européenne », *Journal de droit fiscal*, sept.-oct.1991, pp. 257-292.

BOUTEMY B., « Contentieux fiscal, chronique numéro II », *LPA*, n° 41, 27 février 2001, pp. 11-17.

BOUTEMY B. et MEIER E., « Directive « mère-fille »-Précisions sur la notion de retenue à la source prohibée », *Droit fiscal*, n° 28, 2004, pp. 1146-1148.

« Sociétés étrangères contrôlées et liberté d'établissement (CJCE, 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes plc, aff. n°C-196/04), *LPA*, 6 novembre 2006, n° 221, pp.4-8 et *JCP E.*, 2006, n° 2769, pp. 2117-2119.

BRIBOSIA H., « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses États membres-Commentaire sur l'article 3B du traité de Maastricht », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, pp. 165-187.

BROKELIND C., « Les modifications apportées à la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990 : une amélioration ? », *L'année fiscale*, 2004, pp. 75-93.

BUISSON J., « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les États membres de la Communauté : l'exemple de la France », *D.*, 1999, pp. 129-133.

« Impôt et souveraineté », *in* *L'impôt*, *Archives de philosophie du droit*, Dalloz, n° 46, 2002, pp. 25-31.

« La notion d'entrave fiscale », *Revue des affaires européennes*, 2007/2008, n° 1, pp. 13-18.

BUREAU D. et CHAMPSAUR P., « Fédéralisme budgétaire et unification économique européenne », *Revue de l'OFCE*, avril 1992, n° 40, pp. 87-99.

BURGIO M., « Une avancée importante du droit fiscal européen : les textes adoptés et proposés en matière de fiscalité directe des entreprises en 1990 », *Revue fiscalité européenne et Droit international des affaires*, n° 4, 1990, pp. 3-15.

« L'UE et la fiscalité directe des entreprises », *Revue des affaires européennes*, n° spécial « L'Europe fiscale », n° 2, 1995, pp. 20-29.

BURGORGUE-LARSEN L., « L'autorité de l'Union au carrefour des défis », *in* Conclusions générales *in* L'autorité de l'Union européenne (ss. Dir. Loïc Azoulay, Laurence Burgorgue-Larsen), Bruxelles, Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, 2006, pp. 267-274.

CABINETS FONTANEAU, « La lutte contre la concurrence fiscale dommageable au niveau de l'OCDE », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 4, 1999, pp. 17-22 ;

« La lutte contre la concurrence fiscale doit respecter la souveraineté fiscale des États », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 126, pp. 39-46 ;

« Derniers développements en matière de concurrence dommageable », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires* *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 2, 2000, pp. 39-44.

CAILLOSSE J., « La modernisation de l'État », *AJDA*, novembre 1991, n° 11, pp. 755-765.

CALISTI J.-L., « La première décision afférente à la directive mère-filiale. A propos de l'arrêt de la CJCE du 17 octobre 1996 (Denkavit International BV et autres) », *Droit fiscal*, n° 5, 1997, pp. 188-194.

CALVO J., « Les directives communautaires non transposées en droit national », *LPA*, n° 80, 6 juillet 1998, pp. 4-9.

CANEDO-PARIS M., « La responsabilité de l'État du fait des lois inconventionnelles », *LPA*, n° 157, 7 août 2007, pp. 11-23.

CARLOS DOS SANTOS A., *Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles*, *Revue Internationale de Droit Economique*, 2004.

CARTOU L., « La fiscalité et les rapprochements d'entreprises », *LPA*, n° 134, 7 novembre 1990, pp. 22-25.

CASSIA P., « Le Conseil d'État et les directives communautaires, A propos des arrêts Dangeville et Revert et Badelon du 30 oct. 1996 », 2e partie, *LPA* 27 oct. 1997, n° 129, pp. 9-15.

« L'invocabilité des directives communautaires devant le juge administratif : la guerre des juges n'a pas eu lieu », *RFDA* 2002, pp. 20-32.

« Une nouvelle étape dans l'Europe des juges-L'effet direct des directives devant la juridiction administrative française », *RFDA*, 2009, p. 1146 et s.

CASTAGNEDE B., « Souveraineté fiscale et Union européenne », *RFFP*, n° 80, 2002, pp. 53-60.

CATTOIR P. et MORS M., « Une chronique du paquet fiscal. Les fondements et les enjeux de la démarche communautaire », *Droit fiscal*, 2005, n° 5, p. 241 et s.

CAVALLINI J., « Les libertés de circulation : marchandises, capitaux, prestation de services et établissement (juillet 2005-juin 2006) », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2006, pp. 626-628.

CEREXHE E., « Intégration politique et ressources propres », *in* Les ressources financières de la Communauté européenne, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la

Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, pp. 63-70.

CHALTIEL F., « Le principe de subsidiarité dix ans après le Traité de Maastricht », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 469, juin 2003, pp. 365-374.

« Le processus décisionnel européen sous le régime du Traité de Lisbonne », *LPA*, n° 117, 14 juin 2010, p. 22 et s.

CHEVAUCHEZ B., « Les effets de la construction européenne sur notre système de finances publiques », *RFFP*, n° 68, *L'Union européenne et les finances publiques nationales*, 1999, pp. 40-48.

CHRESTIA Ph., « Une nouvelle digue constitutionnelle a cédé : le Conseil d'État constitutionnalise le droit communautaire dérivé », *Note sous CE, Ass.*, 8 février 2007, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine et autres*, *LPA*, n° 133, 4 juillet 2007, pp. 23-30.

CIAVARINI AZZI G., « Le principe de subsidiarité et l'évolution de la législation communautaire : l'approche de la Commission », *Revue des affaires européennes*, n° 1 et 2, 1998, pp. 70-75.

CLERGERIE J.-L., « L'impôt européen : mythe ou réalité ? », *LPA*, n° 51, 28 avril 1995, p. 20 et s.

COIN R., « La fin des retenues à la source en Europe ? », *LPA*, n° 152, 18 décembre 1992, pp. 22-25.

« De quelques problèmes posés par la directive mère/fille », *LPA*, n° 18, 11 février 1994, pp. 18-22.

COLSON J.-L., « La restitution des aides d'État », *Revue de la concurrence et de la consommation*, n° 133, mai-juin 2003, pp. 23-26.

COMBACAU J., « Pas une puissance, une liberté : la souveraineté internationale de l'État », *Pouvoirs*, n° 67, 1993.

COMBOTHECRA X.S., « La conception de la souveraineté », *RDP*, T. VIII, 1897, pp. 241-283.

COMMUNIER J.-M. et HATOUX B., « Restitution des taxes nationales perçues en violation du droit communautaire », *RJF* 2/90, pp. 85-90.

CONSTANTINESCO V., « Le recours aux modèles fédéralistes ? », *in* *Les ressources financières de la Communauté européenne*, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. *Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE)*, 1986, pp. 371-390.

« Le principe de subsidiarité : un passage obligé vers l'Union européenne ? », *Mélanges en hommage à Jean Boulouis*, Dalloz, 1991, pp.35-45.

« Subsidiarité... vous avez dit subsidiarité ? », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, pp. 227-230.

CONSTANTINESCO V. et MICHEL V., « Compétences de l'Union européenne », *Répertoire de droit communautaire*, Dalloz, septembre 2002, mise à jour juin 2011.

COUSSIRAT-COUSTERE V., « Le juge administratif et le droit communautaire », *Pouvoirs*, n° 46, 1988, pp. 85-96.

CAPPELAERE J.-J., « La loi de finances rectificative pour 2002 ou l'adaptation de notre fiscalité interne au droit communautaire », Banque, n° 646, 1er avril 2003, pp. 74-76.

CASSIA P., « Le Conseil d'État et les directives communautaires, A propos des arrêts Dangeville et Revert et Badelon du 30 oct. 1996 », 2e partie, LPA, n° 128, 24 oct. 1997, pp. 17-25.

« L'invocabilité des directives communautaires devant le juge administratif : la guerre des juges n'a pas eu lieu », RFDA 2002, pp.20-32.

« Une nouvelle étape dans l'Europe des juges-L'effet direct des directives devant la juridiction administrative française », RFDA, 2009, p.1146 et s.

CASTAGNEDE B., « Souveraineté fiscale et Union européenne », RFFP, n° 80, 2002, pp. 53-60.

CASTRO M., « Les intérêts des entreprises françaises dans la perspective de la régulation de la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, pp. 321-326.

CAVALLINI J., « Les libertés de circulation : marchandises, capitaux, prestation de services et établissement (juillet 2005-juin 2006) », Revue du marché commun et de l'Union européenne, 2006, pp. 626-628.

CHALTIEL F., « La souveraineté de l'Union européenne à la croisée des chemins », LPA, n° 16, 22 juin 2003, pp. 6-10.

« L'application du droit communautaire par le juge national », *in* Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire, Tome 2, Presses de l'Université des Sciences sociales, 2004, pp. 843-865.

« D'une pierre, deux coups : primauté et responsabilité renforcées (A propos des décisions du Conseil d'État du 8 février 2007) », LPA, n° 43, 28 février 2007, pp. 5-9.

« Quinze ans de constitutionnalisation de l'Union européenne », Politeia, n° 13, 2008, pp.34-38.

« Retour sur l'europanisation de la responsabilité administrative (A propos de CE, 18 juin 2008) », LPA, n° 96, 14 mai 2009, pp. 3-9.

CHAUMONT Ch., « Recherche du contenu irréductible du concept de souveraineté internationale de l'État », *in* Mélanges Basdevant, Éditions Pédone, Paris, 1960, pp. 114-152.

CLERGERIE J.L., « L'impôt européen : mythe ou réalité ? », LPA, n° 51, 1995, pp. 20-23.

COMBACAU J., « Pas une puissance, une liberté : la souveraineté internationale de l'État », Pouvoirs, 1993, n° 67, pp. 47-58.

COUSSIRAT-COUSTERE V., « Le juge administratif et le droit communautaire », Pouvoirs, n° 46, 1988, pp.85-96.

COUZINET J.-F., « Le Conseil d'État, la Cour de cassation et le renvoi préjudiciel : des progrès mais peuvent mieux faire », *in* Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire, Tome 2, Presses de l'Université des Sciences sociales, 2004, pp. 803-820.

CUBERTAFOND B., « Souverainetés en crise ? », Revue du droit public, 1999, n° 5, pp. 1273-1303.

- DAL FARRA Th., « L'invocabilité des directives communautaires devant le juge national de la légalité », RTDE, 28 (4), octobre-décembre 1992, pp. 631-66.
- DALIMIER G., « Droit fiscal international français », Jurisclasseur fiscal, fasc. n° 14, 11/1992, pp. 1-18.
- DARRAS J. et PIROTTE O., « La décision du Conseil constitutionnel du 30 décembre 1976. Peut-elle freiner le processus de l'intégration politique européenne ? », RTDE, 1977.
- DASSESE M., « Taxation des dividendes transfrontaliers après l'arrêt Manninen : état des lieux et perspectives », Cahiers de droit européen, 2005, pp.493-514.
- DAUPS T., « Limites et virtualités du respect de l'identité nationale des États membres par l'Union Européenne », LPA, n° 71, 11 avril 2005, pp. 7-14.  
« De la fédération d'États-nations et de sa constitution », LPA, n° 141, 16 juillet 2002, pp. 4-19.
- DAVID C., « Comparaison entre le code de conduite communautaire et la recommandation de l'OCDE sur la concurrence fiscale déloyale », Revue internationale de droit économique, n° 3, 1999, pp. 309-320.  
« Droit communautaire et déductions des déficits étrangers », Revue des sociétés, 2000, pp. 869-880.
- DE BAECQUE A., « Le droit communautaire des aides d'État », Cahiers juridiques de l'électricité et du gaz, n° 562, février 2000, pp. 39-72.
- DEBBASCH C., « L'influence du processus d'intégration communautaire sur les administrations nationales », Mélanges en hommage à Jean Boulouis, Paris, Dalloz, 1991, pp. 113-137.
- DE BECHILLON D., « L'applicabilité des directives communautaires selon la jurisprudence du Conseil d'État », RDP, mai-juin 1991, pp. 759-791.  
« De quelques incidences du contrôle de la conventionnalité internationale des lois par le juge ordinaire-Malaise dans la Constitution », RFDA, 14 (2) mars-avril 1998, pp. 225-242.
- DE BOISSIEU C., « Les difficultés de l'harmonisation de la fiscalité en Europe », Banque, n° 593, 1er juin 1998, pp. 22-24.
- DEBOISSY F., « Question prioritaire de constitutionnalité : la fin d'un angle mort », Droit fiscal, n°7, 18 février 2010, act. 42.
- DE CROUY CHANEL E., « La citoyenneté fiscale », L'impôt, tome 46, archives de philosophie du droit, D., 2002, pp. 39-77.
- DE FEYDEAU H., « Vers la fin de la retenue à la source sur les dividendes intracommunautaires », Droit fiscal, n° 51, 20 décembre 2007, pp. 8-12.
- DE FREMINET P., « À défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », LPA, n° 97, 15 mai 2002, pp. 41-44.  
« La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », Droit fiscal, n° 25, 21 juin 2007, pp. 6-12.  
« L'Europe et la concurrence fiscale », Revue d'économie financière, n° 90, octobre 2007  
« Finance et délocalisations », pp. 45-59.

- DE GIVRE Y., « Fiscalité des entreprises : chronique de l'année 2008 », *Droit fiscal*, n° 9, 26 février 2009, pp. 42-48.
- DE GROVE-VALDEYRON N., « Établissement », *Répertoire de droit communautaire*, Dalloz, mis à jour juin 2011.
- DEHAENE J.-L., « Relancer l'Union européenne », *Politique étrangère*, 1994, volume 59, n° 4, pp. 1109-1120.
- DELAUNAY B., « Les entraves fiscales au sein des groupes de sociétés », *Revue des affaires européennes*, n° 1, 2007/2008, pp. 57-72.  
 « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Droit fiscal*, n° 12-13, 19 mars 2009, pp. 10-16.  
 « Taxation forfaitaire des non-résidents et libre circulation des capitaux (CE, 28 juillet 2011, min. c/ M et Mme Holzer) », *Droit fiscal*, n° 44, 3 mars 2011, 576.
- DELESALLE E., « Les normes comptables internationales : vers quel usage fiscal ? », *Nouvelles fiscales*, n° 891, 1er mai 2003, pp. 20-26.
- DELSOL Ch., « Souveraineté et subsidiarité ou l'Europe contre Bodin », *La Revue Tocqueville*, n° 2, 1998, Vol. XIX, pp. 49-56.
- DEMAYE P., « Le juge administratif français et les directives communautaires : regards sur l'état de la jurisprudence administrative depuis l'arrêt Cohn Bendit », *LPA*, n° 207, 17 oct. 2000, pp. 4-11.
- DEMICHEL D. et BACCI B., « Dans le cadre d'une véritable harmonisation les entreprises attendent une clarification des décisions européennes », *LPA*, n° 153, 23 décembre 1998, pp. 30-36.
- DEROUIN P., « Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national (A propos de l'arrêt Leur-Bloem de la CJCE du 17 juillet 1997) », *Droit fiscal*, n° 38, 1997, pp. 1100-1104.
- DEROUIN P. et LADREYT G., « L'incomplète adaptation du régime fiscal des fusions de sociétés et opérations assimilées à la directive communautaire du 23 juillet 1990 », *Droit fiscal*, n° 5, 1992, pp. 224-231.
- DERYCKE P.-H., « Les théories du fédéralisme fiscal Hier et aujourd'hui », *in* « Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal », Journées d'études du 11 mars 1994, Facultés universitaires Notre-Dame de la Paix, Centre de Recherches sur l'Économie Wallone, Namur-Belgique, Presses universitaires de Namur, 1994, pp. 19-33.
- DE VAUPLANE H., « Les notions de marché », *Revue de droit bancaire et de la bourse*, n° 36, 1<sup>er</sup> mars 1993, p. 62 et s.
- DEVEREUX M.P. et GRIFFITH M., « The Impact of Corporate Taxation on the Location of Capital : A Review », *Swedish Economic Policy Review*, 2002, n° 9, pp.11-32.  
 « Evaluating Tax Policy for Location Decisions », *International Tax and Public Finance*, n° 10, pp. 107-126.
- DE WAAL A., « De l'interdiction faite aux États-membres de discriminer selon la résidence fiscale lorsqu'est en cause le principe de la libre circulation des personnes », *Droit fiscal*, n°

20, 17 mai 1995, pp. 866-872.

« Rapprochements intra-communautaires et efficience fiscale », *Revue de droit des affaires internationales - International Business Law Journal*, n° 8, 1<sup>er</sup> janvier 1997, pp. 1042-1047.

« Les non-résidents et le principe de non-discrimination », *Revue de droit des affaires internationales - International Business Law Journal*, n° 3, 1<sup>er</sup> mars 1997, pp. 391-412.

« Réflexions contrastées sur l'arrêt Leur-Bloem », *Droit fiscal*, n° 9, 1998, pp. 286-289.

« L'imposition des sociétés étrangères et la clause de non-discrimination », *Droit fiscal*, n° 38, 1998, pp. 1126-1133.

« Fusions et opérations assimilées: les dispositions françaises à l'épreuve du droit communautaire-*Reorganizations: the compliance of french domestic rules with european legislation* », *Revue de droit des affaires internationales - International Business Law Journal*, n° 7, 1<sup>er</sup> oct. 1999, pp. 844-861.

« Filialisation d'une succursale française par une société européenne : la loi de finances pour 2000 légalise une doctrine administrative contestable », *Droit fiscal*, n° 8, 2000, pp. 367-371.

DE WALL A. et RAGOT L., « La réclamation contentieuse constitue-t-elle un moyen satisfaisant de réparer une discrimination contraire au droit communautaire », *Droit fiscal*, n° 23, 4 juin 2009, pp. 9-12.

« Retenue à la source sur les dividendes : restriction non justifiée faute pour la société étrangère percevant les dividendes de pouvoir imputer la retenue (CAA Versailles 1<sup>ère</sup> ch., 7 juin 2011) », *Droit fiscal*, n° 46, 17 novembre 2011, 590.

DIBOUT P., « La relativité du territoire fiscal de la France », *Droit fiscal*, n° 17-18, Avril-mai 1985, pp. 628-635.

« La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs », *Droit fiscal*, n° 49, 1990, pp. 1654-1660.

« Fiscalité communautaire (année 1989) », *JCP 1990*, éd. E, II, 15735 et 15741.

« Fiscalité communautaire », *JCP 1991*, éd. E, I, 69, pp. 335-340.

« Les trois voies de l'Europe fiscale », *Banque et droit*, n° 22, 1992, pp. 39-41.

« Fiscalité communautaire », *JCP 1993*, éd. E, I, n° 220 et 222, pp. 78-84.

« Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », *RAE « L'Europe fiscale »*, n° 2, 1995, pp. 5-19.

« La restitution des taxes perçues en violation d'une directive communautaire et la prescription CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask* », *Droit fiscal*, n° 11, 1998, pp. 349-354.

« L'Europe et la fiscalité directe », *LPA*, n° 153, 23 décembre 1998, pp. 8-17.

« Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne, A propos de l'arrêt « Imperial Chemical Industries (ICI) » (CJCE, 16 juill. 1998, aff. C-264/96) », *Droit fiscal*, n° 48, 25 nov. 98, pp. 1475-1483.

« Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales (A propos des arrêts CJCE, 29 avril 1999, aff. C-311/97, *Royal Bank of Scotland* ; 8 juillet 1999, aff. C-254/97, *Sté Baxter* ; 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie Saint-Gobain* ; 18 novembre 1999, aff. C-200/98, *XAB-YAB*) », *Droit fiscal*, n° 11, 2000, pp.474-482.

« La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux (A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Verkooijen*) », *Droit fiscal*, n° 42, 2000, pp.1365-1372.

« Le régime fiscal français des fusions et opérations assimilées sous la lumière de la directive du 23 juillet 1990 (A propos de l'arrêt de la CJCE « Andersen og Jensen » du 15 janvier 2002), *Droit fiscal* n° 27, 2002, pp. 991-999.

« La portée fiscale des libertés fondamentales de circulation (personnes, services, capitaux) », *Gazette du Palais*, n° 352, 18 décembre 2003, p.18 et s.

« Territorialité fiscale et compétitivité européenne », *Droit fiscal*, n° 42, 20 octobre 2005, pp. 1619-1628.

« Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement -A propos de CJCE, 27

novembre 2008, C-418/07, Sté Papillon », Droit fiscal, n°52, 25 décembre 2008, pp. 8-12.  
« Le précompte : incompatibilité avec le droit communautaire ? Eclairage sur le renvoi préjudiciel à la Cour de justice », Droit fiscal, n° 30-35, 23 juillet 2009, p. 8 et s.  
« Le régime fiscal des dividendes versés aux OPCVM étrangers : un enjeu contentieux d'une importance exceptionnelle (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss.sect., 23 mai 2011) », Droit fiscal, n° 35, 1<sup>er</sup> septembre 2011, 485.

DIBOUT P. et LE GALL. J.-P., « Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société mère étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'État "Sté Interhome AG" du 20 juin 2003) », Droit fiscal, n° 47, 18 novembre 2004, pp. 1662-1669.

DIDIER P., « La notion de concurrence fiscale », Archives de philosophie du droit, n° 46, 2002, pp. 103-115.

D'ONORIO DI-MEO E., « La condamnation européenne du régime français du prélèvement forfaitaire libératoire », Nouvelles fiscales, n° 913, 01 mai 2004, pp. 22-26

DOUVIER P.-J., « Résidence de l'entreprise : l'établissement stable et la résidence des sociétés dans l'Union européenne », LPA, n° 97, 15 mai 2002, pp. 30-33.

DUBOS O., « L'invocabilité d'exclusion des directives : une autonomie enfin conquise », RFDA mai-juin 2003, pp. 568-575  
« Adaptation européenne des législations nationales et système juridique étatique : quelle alchimie », LPA, n° 198, 4 octobre 2004, p. 6 et s.  
« L'Union européenne est-elle une puissance publique ? », in RAIMBAULT P. (dir.), La puissance publique à l'heure européenne, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires », 2006, pp. 53-68.

DUBOIS L., « Directive communautaire et loi française : primauté de la directive et respect de l'interprétation que la Cour de justice a donnée de ses dispositions », RFDA, n° 3, Mai-juin 1992, pp. 425-433.  
« Droit administratif et droit communautaire », AJDA, n° spécial, 20 juin 1995, « Le droit administratif-Des principes fondateurs à l'effectivité de la règle : bilan et perspectives d'un droit en mutation », pp. 66-75.  
« La responsabilité de l'État législateur pour les dommages causés aux particuliers par la violation du droit communautaire et son incidence sur la responsabilité de la Communauté-A propos de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 5 mars 1996, Brasserie du Pêcheur et Factortame, aff. jointes C-46/93 et C-48/93 », RFDA 12 (3) mai-juin 1996, pp. 583-601.

DUBUT T., « Le juge communautaire en matière de fiscalité directe : un « législateur-cadre positif » ? », Droit fiscal, avril 2008, n° hors-série, pp.48-57.

DUGRIP O., « Dialogue des juges et contentieux administratif », in LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?, Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, pp. 59-80.

DU PASQUIER J., « L'arrêt Marks et Spencer : une victoire à la Pyrrhus ? », LPA, n° 78, 19 avril 2006, pp. 5-9.

DURAND Ph., « Heurts et malheurs de l'harmonisation de la fiscalité directe », La Revue administrative, n° 366, novembre 2008, pp. 610-613.

DUTHEIL DE LA ROCHERE J., « Les implications constitutionnelles pour un État de la participation à un processus d'intégration régional », *Revue internationale de droit comparé*, 1998, Vol. 50, n° 2, pp. 577-593.

EHLERMANN C.D., « Quelques réflexions sur la communication de la Commission relative au principe de subsidiarité », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, pp. 215-219.

EISEMANN P.M., « Le Gentlemen's agreement comme source du droit international », *Journal du droit international (clunet)*, janv.-mars.1979, pp. 326-348.

EYSKENS W. et PITTIE M., « La récupération des aides communautaires contraires au traité CE », *Journal des tribunaux-Droit européen*, n° 48, avril 1998, pp. 73-80.

FATAL S., « Le Conseil d'État et l'instrumentalisation du renvoi préjudiciel », *revue des affaires européennes-Law and European Affairs*, 2007-2008/1, janvier 2009, Bruylant, pp. 95-104.

FAVOREU L., « Le contrôle de constitutionnalité du traité de Maastricht et le développement du droit constitutionnel international », *Revue générale de droit international public*, 1993, p. 49 et s.

« Souveraineté et supraconstitutionnalité », *Pouvoirs*, n° 67, 1993, pp. 71-97.

FAVOREU L. et PHILIP L., « Election au suffrage universel direct des membres de l'Assemblée européenne », *RDP*, n° 1, janv-févr 1977.

FAVRET J.-M., « L'intégration européenne et la France : quelques réflexions sur la divisibilité de la souveraineté », *Revue de droit public*, n° 6, 1<sup>er</sup> décembre 1999, pp. 1741-1764.

FELDMAN J.-P., « Le Traité de Lisbonne et la subsidiarité », *Politeia*, n° 13, 2008, pp. 193-203.

FERAL P.-A., « Le principe de subsidiarité : progrès ou statu quo après le Traité d'Amsterdam ? », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 1, 1998, pp. 95-113.

« Le principe de subsidiarité à la lumière du Traité d'Amsterdam », *Revue des affaires européennes*, n° 1 et 2, 1998, pp. 76-82.

FERNANDEZ-MAUBLANC L.V., « Juridictions fiscales internes et primauté du droit communautaire », *LPA*, n° 123, 13 octobre 1995, p. 12 et s.

« Accroissement des restrictions nationales valablement apportées à la déduction transfrontalière des pertes et liberté d'établissement », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2009, pp. 136-139.

FINES F., « Le champ d'application matériel, reflet des compétences communautaires », *Revue des affaires européennes*, n° 1, 2003/2004, pp. 37-46.

FINK A., « Fusions transfrontalières : quels avantages tirer de la société européenne ? », *L'année fiscale*, 2004, pp. 95-105.

FITOUSSI J.-P., « L'avenir de l'Europe : l'ambition d'un autre contrat social », *Revue de l'OFCE*, Vol. 75, n° 1, octobre 2000, pp. 165-182.

FONS BUHL J., « Importation temporaire de voitures automobiles dans la communauté : un sujet épineux », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, n° 357, avril 1992, pp.

318-327.

FOUQUET O., « L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge », *Revue administrative*, n° 325, 2002, pp 55-57.

FOURCANS A., « L'harmonisation fiscale et l'euro », *LPA*, n° 153, 23 décembre 1998, pp. 28-29.

FRAISSEIX P., « De l'État-nation à l'État « groupusculaire » : chronique d'un dépérissement engagé », *D.*, n° 4, 2000, pp. 61-67.

FRANCQ S., « Chronique de jurisprudence du Tribunal et de la Cour de justice des Communautés européennes. Circulation des personnes et des services », *Journal du droit international*, 2007, pp. 653-659.

GALMOT Y., « Directives et règlements en droit communautaire », *Cahiers juridiques de l'électricité et du gaz*, mars 1990, p.73 et s.

GALMOT Y. et BONICHOT J. Cl., « La Cour de justice des Communautés européennes et la transposition des directives en droit national », *RFDA*, n° 1, janv.-févr. 1988, pp. 1-23.

GARRONE P., « La discrimination indirecte en droit communautaire : vers une théorie générale », *Revue trimestrielle de droit européen*, 30 (3), juill.-sept.1994, pp. 425-449.

GASTAUD J.-P., « Le pouvoir des États et la concurrence fiscale déloyale », *Revue internationale de droit économique*, n° 3, 1999, pp. 341-349.

GAUDIN H., « Diversité et évolution des champs d'application en droit communautaire », *Revue des affaires européennes*, 2003/2004, n° 1, septembre 2004, pp. 7-20.

GAUTIER M. et MELLERAY F., « Le champ d'application matériel, limite à la primauté du droit communautaire », *Revue des affaires européennes*, 2003/2004, n° 1, septembre 2004, pp. 27-36.

GAUTIER Y., « L'État membre et l'exécution du droit communautaire », *in* DUPRAT G. (Dir.), *L'Union européenne : droit, politique, démocratie*, PUF, *Politique d'aujourd'hui*, 1996, pp. 39-79.

« Le renvoi préjudiciel, un instrument efficace de dialogue ? », *in* *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?* LICHÈRE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, pp. 203-210.

GAUTRON J.-Cl., « Influence des Communautés européennes sur les structures du pouvoir politique français depuis 1958 », pp. 421-440, *in* *Mélanges Burdeau*, Paris, LGDJ, 1977, 1183 pages.

« Harmonisation, coordination, unification », *in* *Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans* (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, pp.179-183.

GAZZO E., « Lever le voile de la « subsidiarité » pour ne pas tomber dans les pièges qu'elle peut cacher », *Revue du Marché Unique Européen*, n° 4, 1992, pp. 221-225.

GEORGOPOULOS T., « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité

directe-De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », R.T.D.E., 41 (1), janv.-mars 2005, pp. 61-80.

GERVASONI S., « La Cour de justice et le dialogue des juges », *in* LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, pp. 143-152,

GEST G., « Réforme fiscale Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RFFP, n° 60, novembre 1997, pp. 109-123.

« L'ordre fiscal international », *in* XX e colloque du CEFEP « Fiscalité des entreprises : évolution et perspectives », *Droit fiscal*, n° 37, 13 septembre 2007, p. 26.

GILLIAUX P., « Les entraves à la libre circulation des personnes », *Cahiers de droit européen*, n° 3-4, 2008, pp. 407-459.

GOBALRAJA N. et BENASSY-QUERE A., « L'harmonisation fiscale en Europe », *Revue trimestrielle de l'association d'économie financière, Hommage à Yves Ullmo-Perspectives financières européennes*, n° 89, juillet 2007, pp. 89-100.

GOFFAUX-CALLEBAUT G., « Le plan d'action de la Commission européenne en droit des sociétés : une approche française », *Bulletin Joly sociétés*, n° 10, octobre 2003, pp. 997-1014.

GOHIN O., « La Constitution française et le droit d'origine externe », *Revue française de droit administratif*, n° 1, janv.-févr. 1999, pp. 77-87.

GOUADAIN D., « La fiscalité française et l'Europe 20 ans de fiscalité européenne », *RF. Compt.*, n° 213, 1990, pp. 68-83.

GOUTHIERE B., « L'introduction de la Directive mère-fille en droit interne », *Bulletins Fiscaux Lefebvre* 3/92, pp. 145-154.

GRAND B., « L'évolution des systèmes de taxation dans l'Union européenne », RFFP, n° 68, 1999, pp. 101-117.

GRAU R. et GENOT E., « Application discriminatoire d'une retenue à la source sur les dividendes versés à une SICAV », *Droit fiscal*, 2009, Comm. 445, pp. 62-64.

GREVISSE F. et BONICHOT J.-Cl., « Les incidences du droit communautaire sur l'organisation et l'exercice de la fonction juridictionnelle dans les États membres », *in* *Mélanges en hommage à Jean Boulouis, L'Europe et le droit*, Paris, Dalloz, 1991, pp. 297-310.

GROUX J., « Territorialité et droit communautaire », RTDE, n° 1, janv.-mars 1987, pp. 5-33.  
« L'article L. 190 du LPF peut-il survivre aux illégalités dont il est affligé ? », *BF Francis Lefebvre*, 12/07.

GUARNERI G., « La fiscalité des entreprises dans le grand marché », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 363, décembre 1992, pp. 882-885.

GUTMANN D., « La fiscalité française des groupes de sociétés à l'épreuve du droit communautaire-Réflexions sur l'affaire « Marks et Spencer » pendante devant la CJCE », *Droit fiscal*, n° 14, 2004, pp. 683-685.

« Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe », *LPA*, n° 200,

6 oct. 2004, pp. 31 et s.

« Éléments d'actualité de la fiscalité des groupes de sociétés », *Droit fiscal*, n° hors-série, avril 2008, pp. 112-117.

GUYON Y., « La coordination communautaire du droit français des sociétés », *RTDE*, 26 (2), avril-juin 1990, pp. 241-252.

HAGUENAU-MOIZARD C., « Sanction nationale du droit communautaire : « sanctions effectives, proportionnées et dissuasives », *in* L'exécution du droit de l'Union, entre mécanismes communautaires et droits nationaux » (ss. Dir. Jacqueline Dutheil de la Rochère), Bruxelles, Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, 2009, pp. 205-223.

HAMADI H., « Le renouvellement de l'assistance administrative en matière fiscale au sein de l'Union européenne », *Droit fiscal*, n° 12, 24 mars 2011, 264, pp. 12-20.

HAMDOUNI S., « La communauté européenne face à l'harmonisation des règles nationales de procédure fiscale », *RFFP* 1996, n°56, pp. 149-169.

HAQUET A., « La (re)définition du principe de souveraineté », *Pouvoirs*, 2000, n° 94, pp. 141-153.

HARMONIAUX T., « L'autorité publique nationale : entre souveraineté d'État et intégration communautaire », *LPA*, n° 42, 27 février 2002, pp. 6-15.

HAYAT M., « Où en est l'harmonisation fiscale dans l'Union Européenne ? », *Gaz. Pal.*, 7 et 8 juin 2000, pp. 10-17.

HECQUARD-THERON M., « La notion d'État en droit communautaire », *revue trimestrielle de droit européen*, n° 4, 1990, pp. 693-711.

HERTZOG B., « La société européenne et l'optimisation fiscale : l'attrait du for français », *Gazette du Palais*, 2/3 avril 2003, pp. 819-822.

HEYDT V., « *The policy of the European Commission as regards combating fiscal obstacles* », *revue des affaires européennes*, 2007/2008, n° 1, pp. 73-82.

HINNEKENS L., « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », *L'année fiscale*, mai 2004, Paris, PUF, pp. 39-73.

HUGLO J.-G., « La répétition de l'indu communautaire dans la jurisprudence de la Cour de cassation française », *RTDE*, 31 (1), janv.-mars 1995, pp. 1-10.

« La mission spécifique d'une Cour suprême dans l'application du droit communautaire : l'exemple de la Cour de cassation française », *Gazette du palais*, n° 328, 23 novembre 2000, pp. 1972-1978.

« Primauté du droit communautaire et autorité de la chose jugée par les juridictions nationales », *Gazette du Palais*, n° 53, 22 février 2007, p. 18 et s.

HUGOUNENQ R., LE CACHEUX J., MADIES T., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », *Revue de l'OFCE*, n° 70, juillet 99, pp. 63-109.

IDOT L., « L'imposition des dividendes et le principe communautaire de libre circulation », *Europe*, oct. 2004, Comm n° 322, pp. 20-21.

« Suite de l'examen des systèmes d'imposition des dividendes », *Europe*, nov. 2004, Comm.

n° 349, p.12.

ISAAC G., Obs. sous CE, 22 décembre 1978, Cohn-Bendit, Cahiers de droit européen, 1979, pp. 265-290.

« La notion de ressources propres », *in* Les ressources financières de la Communauté européenne, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, pp. 70-78.

JARNEVIC J.-P., « Note sous décision du Conseil constitutionnel n° 83-160 DC du 19 juillet 1983 », AJDA, 1984, p. 28

JAUME L., « Unité et pluralité : la souveraineté révolutionnaire et son héritage », La Revue Tocqueville, Vol. XIX, n° 2, 1998, pp. 65-86.

JENNY F., « Il faut développer la coopération internationale en matière de concurrence », LPA, n° 220, 05 novembre 2001, p.39 et s.

JOHNSTON J. D., « Fiscalité et progrès social », L'Observateur, n° 215, janvier 1999, p. 2.

JUILHARD P. et ROUCART S., « Problématiques juridiques et fiscales », Banque, n° 640, 03 octobre 2003, pp. 40-43.

KEPPENNE J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », Journal des tribunaux-Droit européen, n° 66, Février 2000, pp. 25-34.

KOVAR R., « Observations sur l'intensité normative des directives », Mélanges Pescatore, 1987, pp. 359-372.

« Le Conseil d'État et l'effet direct des directives : la fin d'une longue marche », Europe, n° 1, janvier 2010, pp. 5-8.

KOVAR R. et SIMON D., « À propos de la décision du Conseil constitutionnel français du 30 décembre 1976 relative à l'élection de l'assemblée parlementaire européenne au suffrage universel direct », Revue trimestrielle de droit européen, 1977, pp. 665-694.

KRUGER H., « Portée du principe de non-discrimination au regard de la jurisprudence européenne récente », BF Francis Lefebvre, 2/96, pp. 69-74.

« Fiscalité de l'épargne et principe communautaire de libre circulation des capitaux : la législation française devra évoluer », LPA, n° 35, 19 février 2001, pp. 6-18.

LABAYLE H. et SAURON J.-L., « La Constitution française à l'épreuve de la Constitution pour l'Europe », RFDA, 2005, p. 1 et s.

LACOUDRE A., « Harmonisation fiscale européenne : une fin de millénaire laborieuse », LPA, n° 36, 20 février 2001, pp. 4-5.

LAMASSOURE A., « Vers un impôt européen ? L'Europe en quête d'un vrai budget », *in* Rapport Schuman sur l'Europe, L'État de l'Union 2010, Paris, Éditions Lignes de Repères, Février 2010, pp. 73-76.

LAMBERT T., « Marché intérieur et évasion fiscale », LPA 15 mai 2002, n° 97, p. 34 et s.  
« L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 520, juillet-août 2008, pp. 461-469.

- « De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne », RTD. Com., 2009, p. 517 et s
- « Réflexions sur la concurrence fiscale », Recueil Dalloz, 2010, p. 1733 et s.
- LARRERE C., « Impôts directs, impôts indirects : Économie, politique, droit », Archives de philosophie du droit, Tome 46, L'impôt, 2002, pp. 117-130.
- LAYER F., « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », LPA, n° 238, 29 novembre 2001, pp. 12-23.
- LEBEN Ch., « A propos de la nature juridique des Communautés européennes », Droits, n° 14, 1991, pp. 61-72.
- LE CACHEUX J., « Les réformes fiscales dans les pays de l'OCDE : une décennie d'expériences », RFFP, n° 60, novembre 1997, pp. 39-57.
- LE CAMUS G. et COUTY B., « Le délai de conservation des titres dans le régime des sociétés mères et sociétés associées : une condition à géométrie variable ? », Droit fiscal, n° 51, 2003, pp. 1639-1644.
- LE CERF X., « L'internet, accélérateur de l'harmonisation européenne de la fiscalité », n° 451, septembre 2001, pp. 560-567.
- LECOURT R., « Quel eut été le droit des Communautés sans les arrêts de 1963 et 1964 », Mélanges en hommage à Jean Boulouis, Paris, Dalloz, 1991, pp. 349-361.
- LE GALL J.-P., « « l'harmonisation européenne de la fiscalité directe des entreprises » analyse et perspectives du rapport Ruding », Droit fiscal, n° 13, 31 mars 93, pp. 624-631.
- « Les critères de la relation entre l'acte soumis à imposition et le contribuable », Revue internationale de droit comparé, Vol. 46, n° 2, 1994, pp.665-668.
- LE GAND P., LHOTE C., TRESCHER B., « Chronique de bibliographie fiscale », Droit fiscal, n° 15, 13 avril 2006, pp. 787-804.
- LEGER Ph., « Le renvoi préjudiciel dans l'influence réciproque des cours suprêmes nationales et de la CJCE : l'exemple de la fiscalité directe », LPA, n° 112, 4 juin 2008, pp. 7-8.
- LENAERTS K., « L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », Cahiers de droit européen, 1991, p. 8 et s.
- LENAERTS K. et BERNARDEAU L., « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 2007, pp. 19-109.
- LENAERTS K. et KOENRAAD R., « La modulation de l'obligation de renvoi préjudiciel », Cahiers de droit européen, 1983, pp. 471-500.
- LENAERTS K. et VAN YPERSELE P., « Le principe de subsidiarité et son contexte : étude de l'article 3 B du Traité CE », Cahiers de droit européen, n° 1-2, 1994, pp. 3-83.
- LENCZNER L., « Fiscalité des entreprises », n° spécial L'Année Fiscale, La double imposition, problèmes contemporains, Droit fiscal, n° 9, 3 mars 2011, 232.
- LEPETIT M.-C., « Harmonisation ou concurrence fiscale », NBB, n° 312, 23 août 2006, p. 8.

LEROY C., « Les rapports contemporains entre l'État et le Marché : essai d'interprétation », *Revue administrative*, n° 293, sept.-oct. 1996, pp. 515-531.

LEROY M., « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 393, décembre 1995, pp. 669-683.

LEROY T., « L'Union européenne et la souveraineté à la française : le point de vue du juriste », *La Revue Tocqueville*, Vol. XIX, n° 2, 1998, pp. 36-48.

LEVADE A., « Les moyens des États », *in* *L'autorité de l'Union européenne* (ss. Dir. Loïc Azoulay, Laurence Burgogues-Larsen), Bruxelles, Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, 2006, pp. 157-182.

LINDITCH F., « La souveraineté budgétaire et l'Europe. De quelques contraintes communautaires sur les finances publiques françaises », *RDP*, n° 6, 1993, pp. 1671-1710.

LOGEAT C., « L'autonomie fiscale des collectivités locales, un combat perdu ? », *LPA*, n° 253, 19 décembre 2002, pp. 4-15.

LOPEZ C., « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne ? », *LPA*, n° 61, 27 mars 2000, pp. 5-12.

« L'adaptation des procédures fiscales à la construction européenne », *LPA*, n° 97, 15 mai 2002, pp. 54-62.

« Les pouvoirs d'investigation de l'administration », *LPA*, n° 14, 02 février 1998, p.21 et s.

« Fiscalité approfondie des sociétés », *LPA*, 11 octobre 2000, n° 203, p.18 et s.

LOSAPPIO P., « Droit communautaire, droit national et régime fiscal : quelques illustrations pratiques », *D.* 1999, 13e cahier, pp. 134-138.

LOUIT C., « L'union territoriale communautaire et le principe d'égalité », *LPA*, n° 97, 15 mai 2002, pp. 4-9.

LOUSSOUARN Y., « Le droit d'établissement des sociétés », *RTDE*, 26 (2), avril-juin 1990, pp. 229-239.

LOWENTHAL P., « Coordination de politiques entre économies (presque) intégrées », *in* *Le Traité d'Amsterdam-Espoirs et déceptions*, Etudes coordonnées par Yves Lejeune, Bruxelles, Bruylant, Coll. de l'Institut d'études européennes de l'université catholique de Louvain, 1998, pp. 457-474.

LUBBIG T., « L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'état communautaire ? », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 465, février 2003, pp. 124-128.

LUBY M., « Droit communautaire et entreprises : droit des sociétés, financement, fiscalité », *in* *Vers une culture juridique* (ss. Dir. POILLOT-PERUZZETTO S.), Paris, Montchrestien, Centre de droit des affaires de l'université de sciences sociales de Toulouse I, 1998, p. 61 et s.  
« Libre établissement des sociétés et fiscalité directe : un bilan contrasté », *Europe*, janvier 2002, pp. 5-9.

LUCHAIRE F., « Le Conseil constitutionnel et la souveraineté nationale », *RDP*, n° 1, 1991, pp. 1499-1513.

MAESTRE J.-C., « L'indivisibilité de la République française et l'exercice du droit d'autodétermination », RDP, n° 1, janv.-fév.1976, pp. 431-461.

MAITROT DE LA MOTTE A., « Les entraves fiscales « à l'entrée » et le principe communautaire de non-discrimination », revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, pp. 19-40.

« Régime des groupes (affaire Papillon): l'atteinte à la liberté d'établissement est justifiée mais disproportionnée », Droit fiscal 2008, Act. 353, pp. 3-5.

« L'obligation de déclaration des comptes ouverts utilisés ou clos à l'étranger et la liberté européenne de circulation des capitaux (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss.sect., 17 déc. 2010) », Droit fiscal, n° 10, 10 mars 2011, 246.

« Liberté de circulation des capitaux : réflexions sur le champ d'application de l'article 64 TFUE (à propos de CJUE, 5 mai 2011, Prunus SARL et Plonium SA) », Droit fiscal, n° 24, 16 juin 2011, 393.

MAJOCCHI A., « Le fédéralisme fiscal et la fonction redistributive. Le cas de la Communauté européenne », RFFP « Fédéralisme et finances publiques », n° 20, 1987, pp. 137-155.

MALHERBE J., « Concurrence fiscale dommageable et paradis fiscaux », Journal des tribunaux, n° 5997, 27 janvier 2001, pp. 57-64.

MALHERBE J. et BERLIN D., « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire », RTD eur., n° 2, 04 juin 1995, pp. 245-272.

MALHERBE J. et HERMANT O., « Fiscalité européenne de l'épargne : une directive en attente », Droit fiscal, n° 47, 2002, pp. 1546-1554.

MANIN Ph., « L'invocabilité des directives-Quelques interrogations », RTDE, 26 (4) oct.-déc. 1990, pp. 669-693.

« De l'utilisation des directives communautaires par les personnes physiques ou morales », AJDA, n° 4, 20 avril 1994, pp. 259-269.

MARCHESSOU Ph., « L'incidence du droit communautaire sur le statut du contribuable national », LPA, n° 112, 17 septembre 1997, p. 38 et s.

« Impôts directs », Répertoire de droit communautaire, Dalloz, février 2004 mise à jour mars 2011.

MARIATTE F., « Fiscalité directe des entreprises et liberté d'établissement », Europe, nov. 2006, Comm. n° 314, pp. 18-20.

MARINI P., « L'Europe et la convergence fiscale : urgence et conditions d'une réforme institutionnelle », Politique étrangère, vol. 65, n° 2, 2000, pp. 523-533.

MARTIN P., « La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestations de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne », Droit fiscal, n° 44, 2000, pp. 1444-1448.

« La jurisprudence fiscale de la CJCE du point de vue du Conseil d'État (France) », Droit fiscal, n°12-13, 19 mars 2009, pp. 6-9.

MASCLET J.-Cl., « Vers la fin d'une controverse ? La Cour de justice tempère l'obligation de renvoi préjudiciel en interprétation faite aux juridictions suprêmes (art. 177, alinéa 3, CEE) »,

Revue du Marché commun, 1983, pp. 363-372.

MATTERA A., « Le principe de subsidiarité au service d'une Communauté à la dimension des problèmes de notre temps », Introduction, Revue du Marché Unique européen, n° 4, 1992, pp. 189-191.

MAUBLANC-FERNANDEZ L. et MAUBLANC J.-P., « Primauté et effectivité du droit fiscal communautaire dans les jurisprudences communautaire et interne », Revue du marché commun et de l'Union européenne, n° 374, janvier 1994, pp. 26-36.

« L'interdiction des entraves de nature fiscale ou parafiscale à la libre circulation des marchandises », Revue du marché commun et de l'Union européenne, n° 389, 1<sup>er</sup> juin 1995, pp. 373-379.

« Pratique et jurisprudence: liberté d'établissement et interdiction des discriminations fondées sur la nationalité », Revue du marché commun et de l'Union européenne, n° 391, 1<sup>er</sup> octobre 1995, pp. 525-527.

MAUBLANC J.-P., « Chronique fiscale communautaire (jurisprudence) fiscalité des sociétés mères et filiales », Revue du marché commun et de l'Union européenne, n° 433, novembre-décembre 1999, pp. 708-712.

« Liberté de circulation des travailleurs, égalité fiscale et imposition des revenus », Revue du marché commun et de l'Union européenne, n° 450, 07 août 2001, pp. 486-491.

« La compensation transfrontalière des pertes d'un groupe de sociétés devant la Cour de justice », Revue du marché commun et de l'Union européenne, 2006, pp. 417-421.

MEIER E., « Apport partiel d'actif : le droit communautaire en fil rouge », LPA, n° 98, 16 mai 2002, pp. 12-21.

« Liberté d'établissement et loi sur les sociétés étrangères contrôlées (A propos de CJCE, conclusions du 2 mai 2006, affaire C-196/04, « Cadbury Schweppes », LPA, n° 110, 2006, pp. 4-5.

MEIER E. et BOUCHERON G.-H., « La question prioritaire de constitutionnalité : plus haut, plus vite...plus fort ? », Droit fiscal, n° 12, 25 mars 2010, pp. 12-41.

MEIER E. et PERROT T., « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », Droit fiscal, n° 3, 2002, pp. 136-149.

MEIER E. et TORLET R., « Le fabuleux destin des retenues à la source... », Droit fiscal, n°26, 25 juin 2009, pp. 8-14.

MELCHIOR M., « Les communications de la Commission. Contribution à l'étude des actes communautaires non prévus par les traités », in Mélanges Fernand Dehousse, Éditions Labor, 1979, Vol. II, p. 243 et s.

MELLOT N., « Essai sur la compétence fiscale étatique », (1<sup>re</sup> partie), Journal du droit international (Clunet), n° 3, juill.-sept.2004, pp. 752-787.

« Essai sur la compétence fiscale étatique », (2<sup>e</sup> partie), Journal du droit international (Clunet), n° 4, oct.-déc.2004, pp. 1090-1122.

MERCIER J.-Y., « Heurts de textes et conflit de doctrine : le droit communautaire rongé peu à peu les nationalismes fiscaux », RAE « L'Europe fiscale », n° 2, 1995, pp. 62-66.

MERTENS DE WILMARS J., « Du bon usage de la subsidiarité », Revue du Marché Unique Européen, n° 4, 1992, pp. 193-201.

MIGNON E., « L'apport des juridictions communautaire et européenne au droit fiscal français », LPA, n° 97, 15 mai 2002, pp. 61-68.

MILEWSKI F., « Les contraintes de la politique économique en Europe », *in* Les enjeux de la mondialisation Les grandes questions économiques et sociales, La Découverte, collection Repères, 2007, pp. 104-105.

MOLINIER J., « L'Union européenne et la souveraineté budgétaire des États », RFFP, n°41 « Finances publiques-Questions-clés pour demain », 1993, pp. 181-195.

« Les méthodes en droit communautaire », *in* Vers une culture juridique (ss. Dir. POILLOT-PERUZZETTO S.), Paris, Montchrestien, Centre de droit des affaires de l'université de sciences sociales de Toulouse I, 1998, pp. 111-120.

« Les méthodes d'élimination des entraves fiscales : nouveau contexte, nouvelle approche », *revue des affaires européennes*, n°1, 2007-2008, pp. 83-92.

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 », LPA, 12 mai 1995, n° 57, p. 17 et s.

« La nouvelle donne du renvoi préjudiciel : entre coopération et sanction », LPA, n° 94, 5 août 1996, pp. 8-11.

MONTAGNIER G., « Fiscalité européenne », RTDE, n° 2, 1974, pp. 325-351.

« Fiscalité », RTDE, 1975, pp. 532-549.

« Fiscalité », RTDE, 1976, pp.496-520.

« Fiscalité », RTDE, 1977, pp. 508-540.

« Fiscalité », RTDE, 1978, pp. 516-534.

« Fiscalité », RTDE, 1980, pp. 717-756.

« 1957-1982 : les fiscalités nationales vingt-cinq ans après », RTDE, n° 4, 1982, pp. 625-648.

« L'harmonisation communautaire des impôts directs », RFFP, n° 4 « Les finances de la Communauté européenne », 1983, pp. 119-148.

« La poursuite de l'harmonisation fiscale et la création de nouvelles ressources propres », *in* Les ressources financières de la Communauté européenne, (ss. Dir. Guy Isaac), Paris, Economica, Coll. Travaux de la Commission pour l'étude des Communautés européennes (CEDECE), 1986, pp. 328-337.

« Fiscalité (juillet 1985-décembre 1987) (première partie) », *revue trimestrielle de droit européen*, n° 2, 1988, pp. 323-345.

« Fiscalité (juillet 1985-décembre 1987) (deuxième partie) », *revue trimestrielle de droit européen*, n° 3, 1988, pp. 519-548.

« Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1991- décembre 1993) », RTDE, n° 2, 04 juin 1995, pp. 299-330.

« Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1993- décembre 1994) », RTDE, n° 2, 04 juin 1995, pp. 279-311.

« Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995-février 1997) », RTDE, 33 (2), avril-juin 1997, pp. 345-372.

« Harmonisation fiscale communautaire (mars 1997-mars 1998) », RTD eur. 1999, n° 4, pp. 741-772.

« Politique fiscale », *in* Dictionnaire juridique de l'Union européenne (ss. Dir. BARAV A. et PHILIP C.).

MONTI M., « Fiscalité : voir ensemble les enjeux fondamentaux (interview) », *Revue des affaires européennes*, n° 2, 1996, pp. 85-88.

« Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale », LPA, n° 153, 23 décembre 1998, pp. 4-7.

MOOIJ DE R. et EDERVEEN S., « *Taxation and Foreign Direct Investment : A Synthetis of Empirical Research* », *International Tax and Public Finance*, 2003, n° 10, pp. 673-693.

MORELLET J., « Le principe de la souveraineté de l'État et le Droit international public », *Revue du droit public et de la science politique*, 1926, pp. 369-389.

MOSBRUCKER A.-L., « Modalités d'imposition des intérêts », *Europe*, Février 2009, Comm. n° 74, p. 26.

« Imposition des dividendes. Précisions sur la mise en œuvre d'un arrêt de la Cour sanctionnant le refus d'accorder un avoir fiscal pour les dividendes d'origine étrangère », *Europe*, Août-Sept., 2011, Comm. n° 8-9, pp. 28-29.

MOUSSIS N., « Une politique industrielle sous-jacente à d'autres politiques communautaires », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, n° 396, mars 1996, pp. 198-207.

MUET P.-A., « Union monétaire et fédéralisme », *revue de l'OFCE*, n° 1, octobre 1995, Vol. 55, pp.151-170.

NEIGHBOUR J., « La fiscalité et l'euro », *L'observateur*, n° 215, janvier 1999, p. 26.

NGUYEN B., « Bachmann, Warner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », *Europe*, n° 12, 1er décembre 1995, pp. 1-4.

NGUYEN HUU TRU, « Les Codes de conduite : un bilan », *Revue générale de droit international public*, Tome 96, n° 1, 1992, pp. 45-59.

NGUYEN QUOC DINH, « La Constitution de 1958 et le droit international », *Revue de droit public et de science politique*, janv.-juin 1959, n° 1-3, pp. 515-564.

NOEL P., « L'Europe fiscale », *JCP E. « L'Europe juridique et financière à l'horizon 1993 »*, 2, 1991, pp. 8-9.

OBERDORFF H., « Des incidences de l'Union européenne sur les institutions françaises », *Pouvoirs*, n° 69, 1994, p. 95 et s.

« Des incidences de l'Union européenne et des Communautés européennes sur le système administratif français », *Revue de droit public*, n° 1, 1995, pp. 25-49.

« La France : État membre de l'Union européenne », in DUPRAT G. (Dir.), *L'Union européenne : droit, politique, démocratie*, PUF, *Politique d'aujourd'hui*, 1996, pp. 81-107.

« Le Traité de Lisbonne : une sortie de crise pour l'Union européenne ou plus ? », *Revue du droit public*, n° 3, 1er mai 2008, p. 774 et s.

OLMI G., « Les ressources propres aux Communautés européennes », *Cahiers de droit européen*, 1971, pp. 380-427.

ORSINI G., « Pour l'entreprise, la priorité va aux questions multilatérales », », *RAE « L'Europe fiscale »*, n° 2, 1995, pp. 58-61.

OWENS J., « Combattre les pratiques fiscales dommageables », *L'Observateur*, n° 215, janvier 1999, pp. 14-27.

PANDO A., « Élimination des doubles impositions et droit communautaire – CJCE, 14

novembre 2006, Kerckhaert et Morres c/ Belgische Staat (aff. C-513/04) », LPA, n° 250, 2006, pp. 5-6.

PECHEUL A., «La souveraineté et le Traité de Lisbonne », Politéia, n° 13, 2008, pp. 169-191.

PERALDI LENEUF F., « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des Communautés européennes », *in* « La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne », Vol. I : Le cadre et les acteurs, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998 (ss. Dir. Guillermin G. et Oberdoff H.), Travaux de la CEDECE, Paris, La Documentation française, 2000, pp.103-126.  
« L'articulation des compétences fiscales à l'échelon européen », Droit fiscal, n° 44-45, 2001, pp. 1552-1559.

PEREZ-NAVARRO G.L., « Les frontières fiscales dans une économie mondialisée », L'Observateur, n° 215, janvier 1999, pp. 19-23.

PERISSICH R., « Le principe de subsidiarité, fil conducteur de la politique de la Communauté dans les années à venir », Revue du Marché Unique Européen, n° 3, 1992, pp. 5-11.

PERROTIN F., « Un élargissement inattendu de la notion communautaire d'abus de droit », LPA, n° 66, 2007, pp. 3-5.

« Dividendes sortants : la CJCE persiste et signe, LPA, n° 237, 2007, pp.3-5.

« Intégration fiscale et liberté d'établissement », LPA, n° 200, 6 octobre 2008, pp. 3-5

« Actualité communautaire : la compensation transfrontalière des pertes fiscales » n° 211, 2008, pp. 3-5.

PESCATORE, « L'effet des directives communautaires, une tentative de démythification », Dalloz, Sirey, 1980, p. 171 et s.

PFETSCH F. R., « La problématique de l'identité européenne », La Revue Tocqueville, Vol. XIX, n° 2, 1998, pp. 87-108.

PICOD F., « Libre circulation et situation interne », Revue des affaires européennes, n° 1, 2003/2004, pp. 47-54.

PIERRE J.-L., « Commentaire de la directive « mère-fille » du 22 décembre 2003 », Droit fiscal, n° 28, 2004, pp. 1144-1145.

« L'Europe et la fiscalité des entreprises », Revue Droit des sociétés, janvier 2005, p. 3 et s.

PINON S., « L'effectivité de la primauté du droit communautaire sur la Constitution-Regard sur la jurisprudence récente du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État », R.T.D.E., 44 (2), avr.-juin 2008, pp. 263-287.

PLAGNET B., « L'Europe fiscale », JCP E. « L'Europe juridique et financière à l'horizon 1993 », 2, 1991, pp. 2-7.

PLICHON C., « L'harmonisation fiscale européenne », Conjoncture, février 1999, pp. 10-16.

POILLOT-PERUZZETTO S., « Les concepts en droit communautaire », *in* Vers une culture juridique (ss. Dir. POILLOT-PERUZZETTO S.), Paris, Montchrestien, Centre de droit des affaires de l'université de sciences sociales de Toulouse I, 1998, pp. 121-135.

« Quelles méthodes pour quelle Europe ? », *in* Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité

depuis 50 ans (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008, pp. 189-198.

POILVACHE F., « Compétence préjudicielle et dispositions nationales inspirées du droit communautaire », *Journal des tribunaux-Droit européen*, n° 50, 1998, pp. 121-125.

POLITIS N., « Le problème des limitations de la souveraineté et la théorie de l'abus des droits dans les rapports internationaux », in *Académie de droit international de La Haye, Recueil des Cours*, Paris, Hachette, I, 1925, Vol. 6, pp. 5-76.

PONCELET C., « Souveraineté des États membres et égalisation des conditions de concurrence », *RAE « L'Europe fiscale »*, n° 2, 1995, pp. 49-53.

PONS J.-F., « Marché commun, marché unique et politique européenne de la concurrence de 1957 à 2007 », *Revue d'économie financière*, n° 88, avril 2007 « 50 ans après le Traité de Rome », pp. 171-184.

POTVIN-SOLIS L., « Le concept de dialogue entre les juges en Europe », in LICHÈRE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, pp. 19-58.

QUERMONNE J.-L., « Existe-t-il un modèle politique européen ? », *Revue française de science politique*, n° 2, 1990, pp. 192-211.

« Une fédération d'États nations : un objet politique identifiable ? », *L'année européenne*, 1997, pp. 73-75.

RAINGEARD DE LA BLETIERE E., « Droit communautaire : chronique de l'année 2008 », *Droit fiscal*, n° 9, 26 février 2009, pp. 60-68.

« Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2009 », *Droit fiscal*, n° 8, 25 février 2010, 210.

« Droit de l'Union européenne », *Droit fiscal*, n° 9, 3 mars 2011, 234.

RASPILLER S., « La concurrence fiscale : principaux enseignements de l'analyse économique », *G 2005/07*, INSEE.

RENAUT M.H., « De l'Europe Carolingienne à l'Europe de Maastricht », *LPA*, n° 3, 05 janvier 1996, pp. 16-20.

RICHARD D., « La convention européenne d'élimination des doubles impositions : un instrument au service des entreprises », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 389, juin-juillet 1995, pp. 358-371.

RIDEAU J., « La responsabilité de la puissance publique », *Mélanges en hommage à Louis Dubouis, Droits nationaux, droit communautaire : influences croisées*, Paris, La Documentation française, Coll. « Monde européen et international », Centre d'Études et de Recherche Internationales et Communautaires, Université d'Aix-Marseille III, pp. 97-121.

RIGAUDIERE A., « L'invention de la souveraineté », *Pouvoirs*, n° 67, 1993, pp. 5-20.

RIVEL G., « Retour sur la difficile intégration du droit communautaire par le juge administratif français », *LPA*, n° 255, 22 décembre 2006, pp. 8-12.

ROBLOT A., « L'obligation d'assurer l'application des directives communautaires ou comment se soumettre sans se démettre », LPA, n° 47, 7 mars 2000, pp. 16-23.

ROCHDI G., « Controverse juridique relative aux prélèvements sur les recettes de l'État au profit des Communautés européennes », LPA, n° 8, 17 janvier 1997, p. 9 et s.

ROUSSEAU Ch., « L'indépendance de l'État dans l'ordre international », in Académie de droit international de La Haye, Recueil des Cours, Paris, Recueil Sirey, 1948, II, Tome 73, pp. 171-251.

ROUSSEAU D., « La question préjudicielle de constitutionnalité : une belle question ? », LPA, n° 126, 25 juin 2009, p. 7 et s.

RUTSCHMANN Y., DIBOUT P., DE LA ROCQUE L., « Arrêt Sté Papillon : quelles incidences pratiques ? », Droit fiscal, n°16, 16 avril 2009, pp. 7-14.

SADOWSKY M., « Droit OMC, droit communautaire et fiscalité directe », Droit fiscal, n° 9, 26 février 2009, 211.

SALIN P., « L'harmonisation fiscale : une fausse bonne idée ? », Droit et patrimoine, n° 54, nov. 1997, pp. 20-21.

SANDRINI M., « Le juge communautaire valide les retenues à la source dans l'Union européenne », LPA, n° 52, 2009, pp. 3-5.

SAUVE J.-M., « Vingt ans après...l'arrêt Nicolo », in « Le Conseil d'État et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 42-43, Gazette européenne n° 40, 1re partie, 11/12 février 2009, pp. 5-10.

SCHAFFNER J., « L'arrêt Schumacker du 14 février 1995 : synthèse de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice des Communautés européennes en matière de libre circulation des travailleurs », RAE « L'Europe fiscale », n° 2, 1995, pp. 86-93.

SCHMIDT J., « L'internationalisation du droit fiscal interne en raison de l'introduction de notions communautaires relevant du droit privé », Mélanges en l'honneur de Yvon Loussouarn, Paris, Dalloz, 1994, pp. 355-363.

SCHMITT T., « Les aspects fiscaux de la société européenne », LPA, n° 76, 16 avril 2002, pp. 29-33.

SCHONBERGER C., « De la souveraineté nationale à la souveraineté du peuple-Mutations et continuité de la théorie de l'État de Carré de Malberg », revue française d'histoire des idées politiques », 2e semestre, n° 4, 1996, pp. 297-316.

SERVAN-SCHREIBER P., « La Cour de justice : pivot de la construction européenne », Politique étrangère, vol.61, n° 1, 1996, pp. 87-97.

SIMON D., « Les exigences de la primauté du droit communautaire : continuité ou métamorphoses ? », in L'Europe et le droit, Mélanges en hommage à Jean Boulois, Paris, Dalloz, 1991, pp. 481-493.

« Le Conseil d'État et les directives communautaires : du gallicanisme à l'orthodoxie ? », RTDE, 28 (2) avril-juin 1992, pp. 265-283.

« Droit communautaire et responsabilité de la puissance publique-Glislements progressifs ou révolution tranquille ? », AJDA, n° 4, 20 avril 1993, pp. 235-243.

« Le projet de loi organique relatif à l'application de l'article 61-1 de la Constitution : un risque d'incompatibilité avec le droit communautaire ? », Europe, n° 5, mai 2009, pp. 1-2.  
Répétition de l'indu, Répertoire Dalloz, Droit communautaire.

SIMON D. et RIGAUX A., « Drôle de drame : la Cour de cassation et la question prioritaire de constitutionnalité », Europe, n° 5, mai 2010, pp. 5-10.

SIQUIER D., « L'adaptation des systèmes fiscaux des nouveaux États membres à l'acquis communautaire », Nouvelles fiscales, n° 914, 15 mai 2004, pp. 4-6.

SOULIER G., « Union européenne et dépérissement de l'État », in DUPRAT G. (Dir.), L'Union européenne : droit, politique, démocratie, PUF, Politique d'aujourd'hui, 1996, pp. 289-314.

STERN B., « La souveraineté de l'État et le droit international », La Revue Tocqueville, Vol. XIX, n° 2, 1998, pp.15-36.

STIRN B., « Le Conseil d'État et les juridictions communautaires : un demi-siècle de dialogue des juges », in « Le Conseil d'État et l'application du droit communautaire », Gazette du Palais, n° 44-45, Gazette européenne n° 40, 2e partie, 13/14 février 2009, pp. 3-7.

STONE SWEET A., CAPORASO J.-A., « La Cour de justice et l'intégration européenne », Revue française de science politique, avril 1998, vol.48, n° 2, pp. 195-244.

STROZZI G., « Le principe de subsidiarité dans la perspective de l'intégration européenne : une énigme et beaucoup d'attentes », revue trimestrielle de droit européen, 30 (3), juill.-sept.1994, pp. 373-390.

SYNVET H., « Enfin la société européenne ? », RTDE, 26 (2), avril-juin 1990, pp. 253-273.

TALON J.-F., « La justification des entraves fiscales », Revue des affaires européennes, 2007/2008, n° 1, pp. 41-56.

TALY M., « Incitations fiscales et harmonisation européenne », », RAE « L'Europe fiscale », n° 2, 1995, pp. 54-57.

TALY M. et SCHIELE P., « Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert (CGI, art. 57 et LPF, art. L 13 B) sont-elles euro-compatibles ? », Droit fiscal, n° 29, 2003, pp. 960-965.

TERRE D., « Aspects de la pensée morale au début du XXIe siècle », L'impôt, tome 46, archives de philosophie du droit, D., pp. 365-378.

THIBIERGE C., « Le droit souple. Réflexions sur les textures du droit », RTDCiv., oct.-déc. 2003, pp. 599-628.

TIRARD J.-M., « La concurrence fiscale en Europe », Revue française de comptabilité, n° 333, mai 2001, pp. 24-27.

TOULEMON R., « Europe des Etats-Europe fédérale », Politique étrangère, Vol. 67, n° 3, 2002, pp. 631-646.

TOURNES P., « Paiement d'un impôt indu au regard du droit communautaire-Les règles de procédure devant les tribunaux administratifs interdisent-elles d'obtenir réparation du préjudice subi », Bulletin Fiscal Francis Lefebvre, n° 5, 1997, pp. 317-323.

TRAIN F., « Le renvoi préjudiciel et la subsidiarité », Revue des affaires européennes, n° 1 et 2, 1998, pp. 102-107.

TRONNET J., « La décision CJCE Test Claimants in the Thin Group Cap Litigation (13 mars 2007, aff. C-524/04) : un plaidoyer « indirect » en faveur de l'« euro-compatibilité » de l'article 57 du CGI ? », Droit fiscal, n° 21, 22 mai 2008, pp. 9-11.

TURGEON Ch., « Une définition de l'État et de sa souveraineté », RDP, 1899, pp. 72-81.

TUROT J., « Les contribuables français et le droit communautaire (CE 3 février 1989, n° 74.052, Ass., Alitalia ; Cass. Com., 17 janvier 1989, Decelle), RJF 3/89, pp. 115-124.

« Manquement au droit communautaire. Le choix des armes : la pique ou la masse. 2e partie : Boires et déboires de l'action en réparation », RJF, 12/92, pp. 955-961.

« L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? », RJF, 1998, pp. 940-945.

VAHLAS A., « Souveraineté et droit de retrait », RDP, n° 6, 2005, p. 1565 et s.

VALENDUC C., « Les dépenses fiscales », Reflets et perspectives de la vie économique, 2004/1, Tome XLIII, pp. 87-104.

VANDERSANDEN G., « La procédure préjudicielle : à la recherche d'une identité perdue », in Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck, Bruxelles, Bruylant, Études de droit européen et international, Vol. I, 1999, pp. 619-648.

VANHEUKELEN M., « Fiscalité et UEM-La recherche d'un équilibre entre concurrence et harmonisation », Économie et statistique, n° 262-263, 1993, 2/3, pp. 77-86.

VANISTENDAEL F., « *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases* », E.C. Tax Review, 1996-3, pp.114-122.

« *Fiscal support measures and harmful tax competition* », EC Tax Review, 2000, n° 3, p. 156.

« Marché interne et souveraineté fiscale », in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité-Liber Amicorum Cyrille David, Paris, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 8, 2005, pp. 255-268.

VAPAILLE L., « Harmonisation fiscale et rapprochement des législations ou de l'inadéquation des moyens aux objectifs », in Mondialisation et fiscalité-la globalisation fiscale (ss dir. LEROY M.), Paris, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2006, pp. 121-158.

VERDIER A. et BRACHET A., « Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ? », fondation Robert Schumann, Questions d'Europe, les « *policy papers* » de la fondation, 2006, n° 39.

VERGES J., « Le financement de la Communauté européenne », RFFP, n° 4, 1983, pp. 9-34.

VERHEUGEN G. et QUATREMER J., « Aucun élargissement n'a revêtu une telle importance géostratégique », LPA, n° 112, 05 juin 2003, pp. 5-10.

VERMEEND W., « *The Court of Justice of the European Communities and direct taxes* :

'Est-ce que la justice est de ce monde ? », *E.C. Tax Review*, 1996-2, pp. 54-55.

VIessant C., « Ressources à caractère fiscal et autonomie financière de l'Union européenne », *LPA*, n° 79, 19 avril 2007, p. 39 et s.

VIGNES D., « Le rapprochement des législations mérite-t-il encore son nom ? », *in Mélanges en hommage à Jean Boulouis, L'Europe et le droit*, Paris, Dalloz, 1991, pp. 533-546.

VILLEMOT D., « La fiscalité des holdings en Europe », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 363, décembre 1992, pp. 886-887.

« Le régime fiscal de faveur des fusions et des apports partiels d'actifs. Des précisions apportées, des interrogations qui subsistent », *Droit fiscal*, n° 46, 1993, pp. 1833-1838.

« Les aménagements apportés au régime des apports partiels d'actifs et des scissions : des avancées incontestables qui doivent se poursuivre », *Droit fiscal*, n° 36, 2000, pp. 1117-1123.

« La nouvelle définition des fusions et des scissions », *Droit fiscal*, n° 25, 2002, pp. 911-914.

VILLEY E., « La souveraineté nationale-Ses fondements, sa nature et ses limites », *RDP*, 1904, pp. 5-26.

VISCO I., « Faut-il coordonner les politiques économiques dans l'UEM ? », *L'Observateur*, n° 215, janvier 1999, pp. 3-5.

VOGEL L., « Les limites du marché comme instrument du droit de la concurrence », *JCP*, éd. G, 1994, n° 6, 3737, p. 73.

« Les nouveaux critères de définition des aides d'État en droit de la concurrence », *Revue de la concurrence et de la consommation*, n° 133, mai-juin 2003, pp. 7-11.

WAGENBAUR R., « Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés européennes », *Revue de science financière*, janv.-mars 1975, n° 1, pp. 5-22.

WALTER R., « L'Europe fiscale en marche », *Nouvelles fiscales*, n° 902, 15 novembre 2003, pp. 21-25.

WATHELET M. et GENESTE B., « Droit communautaire et fiscalité : la notion de compétence retenue des États membres, L'exemple des dernières lois de finances », *Option finance*, n° 850, 26 septembre 2005, pp. 37-42.

WATHELET M., « Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ? Panorama de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », *RJF*, 07/2005, pp. 469-482.

« Souveraineté fiscale des États membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation ? », *RJF*, 2/08, pp. 90-102.

WATHELET M. et PARTSCH P.-E., « Délimitation des contours de la notion d'aide d'État en droit communautaire », *in « Les aides d'État en droit communautaire et en droit national », Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Coll. Commission Droit et vie des affaires*, 1999, pp. 5-59.

WATHELET M. et VAN RAEPENBUSCH S., « La responsabilité des États membres en cas de violation du droit communautaire : vers un alignement de la responsabilité de l'État sur celle de la Communauté ou l'inverse ? », *Cahiers de droit européen*, n° 1-2, 1997, pp. 13-65.

WEISE K., « Alerte sur l'impôt sur les sociétés », *Revue de l'observateur de l'OCDE*, n° 261,

mai 2007.

WOUTERS J. et VAN HEES B., « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », Cahiers de droit européen, n° 5-6, 2001, pp. 647-681.

X., « Fiscalité et coopération transfrontalière des entreprises », LPA, n° 106, 4 septembre 1991, pp. 16-21.

ZAPF H. et DU PASQUIER J., « L'arrêt Marks et Spencer : une victoire à la Pyrrhus ? », LPA, n° 78, 19 avril 2006, pp. 5-9.

« De l'intérêt pour le fiscaliste de maîtriser les libertés de circulation au milieu du dédale du droit communautaire », LPA, n° 239, 1er décembre 2009, pp. 6-8.

ZOLLER E., « La conclusion et la mise en œuvre des traités dans les États fédérés et unitaires », Revue internationale de droit comparé, Vol. 42, n° 2, 1990, pp. 737-750.

## Rapports

CONSEIL D'ANALYSE ÉCONOMIQUE, Rapport de SAINT-ÉTIENNE C. et LE CACHEUX J., Croissance équitable et concurrence fiscale, La Documentation française, 2005, 335 pages.

CONSEIL D'ANALYSE ÉCONOMIQUE, Rapport de FONTANE L. et LORENZI J.-H., Désindustrialisation, délocalisations, La documentation française, février 2005, 399 pages.

COMMISSION DES CE, Livre blanc, Croissance, compétitivité, emploi, Les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle, Bulletin des Communautés européennes, Supplément 6/93, 160 pages.

COMMISSION DES CE, Rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Office des publications officielles des Communautés européennes, Mars 1992, 500 pages.

COMMISSION EUROPEENNE pour la démocratie par le droit, L'État fédéral et régional dans la perspective européenne, Collection Science et technique de la démocratie, n° 27, Editions du Conseil de l'Europe, novembre 1999, 156 pages.

Commission présidée par Marcel Boiteux, Fiscalité et marché unique européen, rapport d'étape au ministre d'État ministre de l'Économie, des Finances et de la Privatisation, Collection des rapports officiels, La Documentation française, Février 1988, 92 pages.

CONSEIL D'ÉTAT, Droit communautaire et droit français, Paris, La Documentation française, 1982, 287 pages.

CONSEIL D'ÉTAT, Rapport public 1992, Paris, La Documentation française, 1993.

CONSEIL ÉCONOMIQUE ET SOCIAL, Rapport présenté par Édouard Salustro, « La fiscalité directe et la compétition européenne », Les Éditions des Journaux officiels, 1998, n° 23, p. I-3.

OCDE, Concurrence fiscale dommageable-Un problème mondial, 1998, 88 pages.

OCDE, Vers une coopération fiscale globale-Rapport pour la réunion du Conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du Comité des affaires fiscales de l'OCDE : Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables, OCDE, 2000.

OCDE, Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables, Rapport d'étape, 2004, 20 pages.

PARLEMENT EUROPEEN, Les conséquences économiques de l'harmonisation fiscale en Europe, Luxembourg, Office des publications officielles des Communautés européennes, 1990, 51 pages.

PARLEMENT EUROPEEN, Direction générale des études, « Fiscalité des entreprises et marché intérieur de la Communauté-Problèmes et perspectives », Bruxelles, Office des publications officielles des Communautés européennes, Série économique n° 17, octobre 1990, 68 pages.

PARLEMENT EUROPEEN, Résolution du Parlement européen sur la coordination des politiques budgétaires et fiscales dans l'Union monétaire, Commission économique, monétaire et de la politique industrielle, Rapport de M. André Fourçans, 27 mai 1997, PE 221.271/fin.

PARLEMENT EUROPEEN, Direction Générale des Etudes, Document de travail, Coordination fiscale dans l'Union européenne, Série Affaires économiques, ECON 125 FR, Mai 2001, p.IX.

PARLEMENT EUROPEEN, La fiscalité en Europe : développements récents, Série Affaires économiques, ECON 131 FR.

PARLEMENT EUROPEEN, rapport « Bersani », 2005 sur la fiscalité des entreprises dans l'Union européenne. Résolution du Parlement européen sur la fiscalité des entreprises dans l'Union européenne : une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (2005/2121 (INI)), 13 décembre 2005.

PARLEMENT EUROPEEN, résolution du 29 mars 2007 « L'avenir des ressources propres de l'Union européenne », 2006/2205 INI.

SÉNAT, La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, MARINI P., Les rapports du Sénat, Commission des finances, n° 483, 1998-1999, 288 pages

SÉNAT, Pour un nouvel ordre financier mondial : responsabilité, éthique, efficacité, Les rapports du Sénat, n° 284, 1999-2000, 150 pages ;

## Actes de colloques

« Droit constitutionnel, Droit communautaire vers un respect réciproque mutuel ? », GAUDIN H. (dir.), Actes du colloque de La Rochelle 6 et 7 mai 1999, Economica, Presses universitaires d'Aix-Marseille, Coll. droit public positif, 2001, 393 pages.

« Enjeux fiscaux de demain : l'avenir de la territorialité de l'impôt sur les sociétés », compte rendu partiel de la conférence annuelle organisée le 11 décembre 2003 par l'Alliance Fiscale et Les Échos Conférences, DF n° 24, 10 juin 2004, pp. 981- 986.

« Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal », Journées d'Études du 11 mars 1994, Facultés universitaires Notre-Dame de la Paix, Centres de recherches sur l'Économie Wallonne, Presses universitaires de Namur, 1994, 290 pages.

« Fiscalité des groupes de sociétés », Actes du colloque organisé par le CEFEP le 15 juin 2011, Droit fiscal, n° 44, 3 novembre 2011, 568, pp. 13-35.

« La question préjudicielle de constitutionnalité : perspectives fiscales », La Sorbonne, 20 mai 2009.

« La territorialité fiscale dans l'Union européenne », LPA, 27 novembre 2001.

« L'autorité de l'Union européenne », sous la direction de Loïc Azoulai et Laurence Burgorgue-Larsen, Bruxelles, Bruylant, Collection Droit de l'Union européenne, 2006, 274 pages.

« Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ? », LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A. (Dir.), Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit et Justice », 2004, 242 pages.

« Les aides d'État en droit communautaire et en droit national », Séminaire organisé à Liège les 14 et 15 Mai 1998, Bruxelles, Bruylant, Collection « Commission droit et vie des affaires », Faculté de droit de l'université de Liège, 1999, 440 pages.

« Les aides d'État sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, Droit fiscal, n°48, 27 novembre 2008, pp. 9-25.

« Les chantiers fiscaux à engager », LAMBERT T. (ss. la direction de), organisé par le CERAP, Paris, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2002, 248 pages.

« Les enjeux juridiques européens », Forum de Trans Europe Experts (TEE), 31 mars 2010, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Atelier « Libertés de circulation » sous la présidence de Jean-Sylvestre Bergé et de Loïc Azoulai, Pôle « Libertés de circulation », Question débattue : « Libre circulation et harmonisation : un tandem pour l'Europe ? ».

« Les évolutions récentes du droit fiscal et l'impact des règles européennes », Grand'Chambre de la Cour de Cassation, 19 juin 2009.

« L'Europe une nouvelle économie monde ? », Le cercle des économistes, rencontres économiques d'Aix-en-Provence 2003, sous la direction de Marc Guillaume, Descartes et Cie, 2004, 367 pages.

« L'intégration fiscale : actualités et perspectives », Compte rendu de la conférence IFA du 5 novembre 2008, Droit fiscal, n° 11, 12 mars 2009, 234, pp. 11-23.

« Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale » à Orel en novembre 2005, sous la direction de Marc Leroy, L'Harmattan, Collection Finances Publiques, novembre 2006, 286 pages.

« Trajectoires de l'Europe, unie dans la diversité depuis 50 ans » (ss. Dir. de POILLOT-PERUZZETTO S.), Actes du colloque organisé à Toulouse du 14 au 17 mars 2007, Paris, Dalloz, Coll. « Thèmes et commentaires-Actes », 2008.

« Une constitution pour l'Europe ? », DEHOUSSE R. (ss.dir.), Paris, Presses de Sciences-Po, 2002, Coll. « Références inédites », 290 pages.

## **Dictionnaires**

ALLAND D. et RIALS S., Dictionnaire de la culture juridique, Lamy, PUF, 2003, 1649 pages.

AVRIL P. et GICQUEL J., Lexique de droit constitutionnel, Paris, PUF, Coll. Que sais-je?, 2003, 127 pages.

CABRILLAC R. (ss. Dir.), Dictionnaire du vocabulaire juridique, Paris, Litec, Coll. « Objectif droit », 2008, 3e éd., 417 pages.

CORNU G., Vocabulaire juridique, Paris, PUF, Quadrige, 2001, 925 pages.

DE VILLIERS M. et LE DIVELLEC A., Dictionnaire de droit constitutionnel, Paris, 6e éd., Sirey, 2007, 351 pages.

DUHAMEL O. et MENY Y., Dictionnaire constitutionnel, PUF, Paris, 1992, 1112 pages.

LAKEHAL M., Dictionnaires d'économie contemporaine et des principaux faits politiques et sociaux, Éditions Vuibert, 3<sup>e</sup> éd., 2002, 809 pages.

Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française, Paris, 2551 pages.

## **Communications et rapports de la Commission européenne**

Les communications et rapports de la Commission européenne cités sont ceux intéressant la fiscalité directe des entreprises. Ces documents sont classés par ordre chronologique.

### **Années 1967- 1996**

Rapport de la Commission Fiscale et Financière, Bruxelles, Commission des Communautés européennes, 1962.

Programme d'harmonisation fiscale-Programme d'harmonisation des impôts directs, Bruxelles du 26 juin 1967, Supplément au Bulletin des Communautés européennes, n<sup>o</sup> 8/1967, 21 pages.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, « L'Harmonisation fiscale et l'intégration européenne », Communautés Européennes, 1968, 8 pages.

Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté dit "Rapport Werner", Supplément au Bulletin

11, JOCE C136, 11 novembre 1970, 71 pages.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, « Concurrence et harmonisation juridique », dit Rapport « Van Den Tempel », Bruxelles, Commission des Communautés européennes, 1971.

Communication de la Commission au Conseil relative à un programme d'action en matière fiscale, COM (75) 391 final du 23 juillet 1975, Bull. C.E n° 9/1975, p. 110.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, Livre vert du 23 novembre 1978, Bull. CE, suppl. 8/78.

Rapport de la Commission au Conseil sur « les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté (rapport Burke) », COM (80) 139 final du 27 mars 1980, Bulletin des C.E., supplément 1/80, point 3.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, « L'achèvement du marché intérieur-Livre blanc de la Commission à l'intention du Conseil européen (Milan, 28/29 juin 1985) », COM (85) 310 final du 13 juin 1985.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, « L'harmonisation du droit des sociétés dans la Communauté européenne, Mesures adoptées et proposées, État des travaux au 1<sup>er</sup> janvier 1989 », Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg, 1989, 351 pages.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, « Orientations en matière de fiscalité des entreprises », SEC (90) 601 final du 18 avril 1990.

Proposition de directive relative à un régime de prise en compte par les entreprises des pertes subies par leurs établissements stables et filiales situés dans d'autres États membres, COM (1990) 595 du 28 novembre 1990 (retirée par la Commission le 11 décembre 2001).

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, « L'harmonisation du droit des sociétés dans la Communauté européenne, Mesures adoptées et proposées, État des travaux au 1<sup>er</sup> mars 1992 », Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg, 1992, 516 pages.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Mandat du comité de réflexion sur la fiscalité des entreprises dans la Communauté adressé à M. Onno Ruding, Luxembourg, Office des publications officielles des Communautés européennes, Mars 1992, 500 pages.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, « Réponse au rapport Ruding », SEC (92) 1118.

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPEENNES, communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen à la suite des conclusions présentées par le Comité Ruding et contenant des orientations en matière de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du marché intérieur, SEC (92) 1118, 26 juin 1992.

COMMISSION EUROPEENNE, Livre blanc de la Commission, « Croissance, compétitivité, emploi. Les défis et les pistes pour entrer dans le XXI<sup>e</sup> siècle », COM (93) 700, Suppl. Bull. CE n° 6/93.

Proposition de directive modifiant la directive 90/434/CEE 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, COM (1993) 293-1, JOCE 20 août 1993/225/3. (retirée le 14 mars 2005)

Proposition de directive modifiant la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, COM (1993) 293-2, JOCE 20 août 1993/225/5. (retirée le 24 mars 2005)

COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne », SEC (96) 487 final, 20 mars 1996, Premier Mémoire Monti, reproduit par Agence Europe, Europe doc. n° 1981, 3 avril 1996.

COMMISSION EUROPEENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne-Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux », COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, Deuxième Mémoire Monti, 16 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne. Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (97) 495 du 1<sup>er</sup> octobre 1997, 16 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Projet de plan d'action pour le Marché unique », COM (97) 184 final du 6 mai 1997, 18 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne. Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (97) 495, du 1<sup>er</sup> oct. 1997, 14 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », COM (97) 564 du 5 novembre 1997.

COMMISSION EUROPEENNE, « L'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », SEC (1998) 1800 final du 11 novembre 1998, JO n° C 384 du 10 décembre 1998, p. 3.

COMMISSION EUROPEENNE, Premier rapport annuel sur la mise en œuvre du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises et sur l'application des aides d'État à caractère fiscal, COM (1998) 595 final du 25 novembre 1998, 12 pages.

### **Année 2001**

COMMISSION EUROPEENNE, « Élimination des entraves fiscales à la fourniture transfrontalière des retraites professionnelles », COM (2001) 214 final du 19 avril 2001.

COMMISSION EUROPEENNE, « Politique fiscale de l'Union européenne-Priorités pour les prochaines années », COM (2001) 260 final du 23 mai 2001, 28 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « 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 du 23 octobre 2001, 56 pages.

Rapport des services de la Commission sur « La fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur », SEC (2001) 1681 final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, 826 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, Direction générale fiscalité et union douanière, Rapport des services de la Commission, « La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur », SEC (2001) 1681 Final, Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002, 826 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, Les finances publiques de l'Union européenne, OPOCE, 2002.

### **Année 2003**

COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de directive « portant modification de la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects », COM (2003) 446 final/2 du 31 juillet 2003, 11 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Une Constitution pour l'Union-Avis de la Commission, au titre de l'article 48 du traité sur l'Union européenne, sur la réunion d'une Conférence des représentants des gouvernements des États membres en vue de réviser les traités », COM (2003) 548 final du 17 septembre 2003.

Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil (2003) 678, 12 novembre 2003, sur la mise en œuvre du programme Fiscalis (1998-2002).

COMMISSION EUROPEENNE, « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants », COM (2003) 726 final du 24 novembre 2003, 30 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Imposition des dividendes au niveau des personnes physiques dans le marché intérieur », (2003) 810 final du 19 décembre 2003.

Proposition de directive modifiant la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2003) 841 final du 30 décembre 2003, 13 pages (retirée le 18 septembre 2010).

### **Année 2004**

COMMISSION EUROPEENNE, « Les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre octobre 2002 et décembre 2003 et une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/EEC du 23 juillet 1990) », COM (2004) 297 final du 23 avril 2004, 46 pages.

Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Doc. Com (2004), 434 du 9 février 2004.

Proposition de décision du Conseil relative au système des ressources propres des Communautés européennes et proposition de règlement du Conseil fixant les mesures d'exécution de la correction des déséquilibres budgétaires conformément aux articles 4 et 5 de la décision du Conseil du (...) relative au système des ressources propres des Communautés européennes, COM (2004) 501 final du 14 juillet 2004, 31 pages.

Rapport de la Commission européenne du 14 juillet 2004 intitulé « Le financement de l'Union européenne-Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres », COM(2004) 505 final/2 du 6 septembre 2004, 14 pages.

COMMISSION EUROPENNE, « Prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés », COM (2004) 611 final du 27 septembre 2004, 21 pages.

### **Année 2005**

COMMISSION EUROPENNE, « Travaillons ensemble pour la croissance et l'emploi- Un nouvel élan pour la stratégie de Lisbonne », COM(2005) 24 final du 2 février 2005, 34 pages. V. également SEC (2005) 192 ; SEC (2005) 193.

COMMISSION EUROPENNE, « Programmes communautaires Douane 2013 et Fiscalis 2013 », (2005) 111 final du 6 avril 2005.

Plan d'action dans le domaine des aides d'État (2005) 107 final, 7 juin 2005, « Des aides d'État moins nombreuses et mieux ciblées : une feuille de route pour la réforme des aides d'Etat 2005-2009.

COMMISSION EUROPEENNE, « Actions communes pour la croissance et l'emploi : le programme communautaire de Lisbonne », COM(2005) 330 final du 20 juillet 2005, 12 pages. V. également SEC(2005) 981.

COMMISSION EUROPEENNE, « La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne », COM(2005) 532 final du 25 octobre 2005, 19 pages.

COMMISSION EUROPENNE, « Les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE », COM (2005) 543 final du 7 novembre 2005, 23 pages. V. également dans le même document la proposition de Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE.

COMMISSION EUROPENNE, « Les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE-Proposition de Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE », COM (2005) 543 final du 10 novembre 2005.

Rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine des exigences en matière de documentation, COM (2005) 543 final, SEC (2005) 1477 du 11 novembre 2005, 46 pages.

Rapport final du FCPT sur l'interprétation de certaines dispositions de la Convention d'arbitrage, SEC (2005) 1477 du 11 novembre 2005.

COMMISSION EUROPEENNE, « Lutte contre les obstacles liés à la fiscalité des sociétés qui affectent les petites et moyennes entreprises dans le marché intérieur-Description d'un éventuel système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence », COM (2005) 702 final du 23 déc. 2005, 28 pages.

### **Année 2006**

Rapport de la Commission au Conseil, au Parlement européen sur l'utilisation des dispositions d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures, (2006) 43 du 8 février 2006.

COMMISSION EUROPEENNE, « Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne : Avancement des travaux et programme futur pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM(2006) 157 final du 5 avril 2006, 18 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « La nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale », COM (2006) 254 final du 31 mai 2006. V. également SEC (2006) 659.

Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD), JO C 176/1 du 28 juillet 2006.

COMMISSION EUROPEENNE, communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social conformément à l'article 27, paragraphe 3, de la directive 77/388/CEE, COM (2006) 404 final du 19 juillet 2006.

Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, JO C 176/8 du 28 juillet 2006.

COMMISSION EUROPEENNE, « Vers une utilisation plus efficace des incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement », COM (2006) 728 final du 22 novembre 2006, 14 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur », COM (2006) 823 final du 19 déc. 2006, 9 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », COM (2006) 824 final du 19 déc. 2006, 12 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales de Etats membres », COM (2006) 825 final du 19 déc. 2006, 11 pages.

### **Année 2007**

COMMISSION EUROPEENNE, « Les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la prévention et du règlement des différends et concernant des lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix dans l'UE », COM (2007) 71 final du 26 février 2007, 27 pages. V. également SEC (2007) 246.

COMMISSION EUROPEENNE, « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS), COM (2007) 223 final du 2 mai 2007, 11 pages.

### **Année 2008**

Proposition de directive modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts, COM(2008) 727 final du 13 novembre 2008, 55 pages. V. également SEC (2008) 2767 et SEC (2008) 2768.

### **Année 2009**

COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de directive du Conseil, relative à « la coopération administrative dans le domaine fiscal », COM (2009) 29 final du 2 février 2009, 28 pages.

Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/49/CE du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2009) 179 du 23 avril 2009, 12 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2009) 201 final du 28 avril 2009, 16 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « 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 (90/436/CEE du 23 juillet 1990) », COM (2009) 472 final du 14 septembre 2009, 24 pages. V. également SEC (2009) 1168 et SEC (2009) 1169.

Rapport de synthèse du FCPT sur les pénalités, SEC (2009) 1168 final du 14 septembre 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, JOC 322/1 à C 322/10 du 30 décembre 2009.

### **Année 2010**

COMMISSION EUROPEENNE, « Examen annuel de la croissance – Avancer dans la réponse globale apportée par l'Union européenne à la crise », COM (2011) 11 du 12 janvier 2010.

COMMISSION EUROPEENNE, « EUROPE 2020 - Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive », COM (2010) 2020 du 3 mars 2010.

COMMISSION EUROPEENNE, « Le réexamen du budget de l'UE », COM (2010) 700 final du 19 octobre 2010, 33 pages. V. également SEC (2010) 700 final.

COMMISSION EUROPEENNE, « Vers un Acte pour le Marché unique - Pour une économie

sociale de marché hautement compétitive - 50 propositions pour mieux travailler, entreprendre et échanger ensemble », COM (2010) 608 du 27 octobre 2010.

COMMISSION EUROPEENNE, « Fiscalité et développement-Coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2010) 163 final du 21 avril 2010, 13 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, « Lever les obstacles fiscaux transfrontaliers pour les citoyens de l'Union européenne », COM (2010) 769 final du 20 décembre 2010, 11 pages. V. également SEC (2010) 1576 final.

## **Année 2011**

COMMISSION EUROPEENNE, « Les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre avril 2009 et juin 2010 et les propositions connexes 1. Lignes directrices relatives aux services intragroupe à faible valeur ajoutée et 2. Approches potentielles applicables aux cas triangulaires non-UE », COM (2011) 16 final du 25 janvier 2011, 36 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de directive au Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121 final, 2011/0058 (CNS), 16 mars 2011, 100 pages.

Documents de travail de la Commission accompagnant la proposition de directive ACCIS, SEC (2011) 315 final et SEC (2011) 316 final.

Rapport de la Commission sur la subsidiarité et sur la proportionnalité, 18<sup>e</sup> rapport « Mieux légiférer », COM (2011) 344 final, 10 juin 2011, 15 pages.

Rapport de la Commission, Tableau de bord des aides d'État, Rapport sur la contribution des aides d'État à la stratégie Europe 2020- Mise à jour du printemps 2011 -, COM(2011) 356 final du 22 juin 2011, 69 pages

Rapport intitulé « *Taxation trends in the European Union* » (« Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne »), STAT/11/100 du 1<sup>er</sup> juillet 2011, publié par Eurostat, l'office statistique de l'Union européenne, et la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission.

Rapport 2011 intitulé « *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* » (Réformes fiscales dans les États membres de l'UE: les enjeux de la politique fiscale en matière de croissance économique et de viabilité budgétaire) publié le 10 octobre 2011.

Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM(2011) 714 final, du 11 novembre 2011, 37 pages. V. également, SEC (2011) 1332 final et SEC (2011) 1333 final.

COMMISSION EUROPEENNE, « La double imposition au sein du marché unique », COM (2011) 712 final, 11 novembre 2011, 13 pages.

COMMISSION EUROPEENNE, Annexe politiques fiscales propices à la croissance dans les

Etats membres et amélioration de la coordination fiscale à la communication portant sur l'Examen annuel de la croissance 2012, COM (2011) 815 final du 23 novembre 2011, 15 pages.

# INDEX ALPHABETIQUE

Les numéros indiqués renvoient aux pages.

## A

Acte clair, 415 et s.  
Aides d'Etat fiscale, 11, 42, 52, 219, 362 et s.  
Approche globale, 191, 202, 215 et s., 246 et s., 533  
Autonomie financière, 512 et s.  
Autonomie technique, 37, 38, 41, 324, 329, 330, 506, 527, 531, 534, 541

## B

Baisse de la pression fiscale, 166 et s.  
Bonne gouvernance fiscale, 11, 529 et s.  
Budget de l'Union, 183, 515 et s.

## C

Cohérence du système fiscal, 315, 343, 349  
Comparabilité des situations, 303, et s., 337 et s., 356, 387, 456  
Confiance légitime, 372, 562  
Contributions financières, 515 et s.  
Convergence, 22 et s., 45, 47, 60, 65, 69, 70, 75, 76, 77, 131, 165 et s., 183 et s., 208, 210, 227, 228, 240, 243, 411, 415  
Coopération administrative, 9 et s., 31, 190, 226, 530  
Coopération loyale, 136, 239, 269, 271, 305, 393, 429, 431, 435, 483  
Coopération renforcée, 64, 191 et s., 204, 216, 242, 249, 256, 533

## D

Démantèlement, 19, 191, 239, 245, 260, 392, 393, 401, 402  
Deuxième Mémoire de Monti, 178, 217, 224  
Directive intérêts et redevances, 102 et s., 227  
Discrimination à rebours, 356  
Discrimination directe, 297 et s., 338  
Discrimination indirecte, 299 et s.  
Dividendes entrants, 445 et s.  
Dividendes sortants, 454 et s.  
Droit souple, 233 et s.

## E

Effet direct, 17, 121, 122 et s., 279, 281, 314, 320, 383, 398, 419, 421, 428, 444 et s.  
Effet utile, 99, 125, 127, 133, 288, 333, 373  
Effets bénéfiques de la concurrence fiscale, 165 et s.  
Effets dommageables de la concurrence fiscale, 157, 173 et s.  
Égalité de traitement, 33, 292 et s., 405, 424, 466, 490, 494  
Entrave fiscale non discriminatoire, 309 et s., 449, 463  
Évasion fiscale, 10, 92 et s., 109, 181, 183, 204, 226, 253, 296, 304, 343 et s., 386, 447, 455, 463, 468, 470 et s.,

499

Exclusivité d'application, 41, 324, 464

## F

Fédéralisme fiscal, 38, 273, 411 et s., 480, 488, 490, 498 et s., 519, 521, 526, 527, 529, 536, 539  
Fiscalité des dividendes entrants, 445 et s.  
Fiscalité des dividendes sortants, 454 et s.

## G

Groupe Code de conduite, 245, 394, 402

## H

Harmonisation spontanée, 21, 23, 45 et s., 444

## I

Impôt européen, 28, 202, 203, 507, 513, 516, 518, 521 et s.  
Incidence directe, 27, 43, 53, 54 et s., 61, 70, 81, 150, 171, 248, 271, 278, 288, 358, 384, 494, 533

## J

Justifications étatiques, 301, 313, 328, 329, 337 et s., 367, 389, 427, 462, 465, 472

## L

Liberté d'établissement, 292, 310, 337, 342, 359, 445, 455, 458, 459, 461, 465, 477  
Liberté de circulation des capitaux, 67, 288 et s., 324, 331, 351, 445 et s., 452, 453  
Liberté de circulation des personnes, 186, 259, 294  
Liberté de circulation des prestations de services, 290  
Livre blanc, 24, 26, 31, 50, 72, 73, 79, 178, 179, 190, 221 et s., 261

## M

Majorité qualifiée, 24, 49, 51 et s., 210, 211, 221, 249, 256, 358, 484  
Marché de l'impôt, 157 et s., 174, 182, 507 et s.  
Monnaie unique, 30, 186 et s., 207 et s., 225, 228, 240, 412, 499

## N

Néo-fédéralisme, 508 et s.

## O

OCDE, 47, 166, 171 et s., 198, 200, 238, 243, 244, 245, 306, 397, 511

## P

Pacte de stabilité, 184, 189, 207, 210, 500, 502, 547  
Paquet fiscal, 35, 191, 197, 200, 205, 215 et s., 252, 253, 259, 261  
Portée juridique du Code de conduite, 240  
Premier Mémoire Monti, 22, 157, 178, 216, 219, 221, 225  
Prérogatives de la Commission, 57, 368, 397  
Prix de transfert, 198 et s., 242, 507, 533, 547  
Proportionnalité, 93, 193, 226, 229, 252, 289, 346, 351 et s., 463, 469, 471 et s., 482, 487, 489, 492, 495, 498, 537

## R

Raison impérieuse d'intérêt général, 328, 348 et s.  
Rapport Burke, 70, 72, 227  
Rapport Neumark, 26, 59, 61, 247  
Rapport Ruding, 69, 78, 83, 102, 194, 223, 225, 252  
Rapport Werner, 30, 31, 62, 63, 65 et s., 72, 154, 186,  
Recours en manquement, 126, 127, 371, 435, 443, 452, 467, 479  
Répétition de l'indu, 141 et s.

Ressources propres, 71, 513 et s.

## S

Situation purement interne, 318, 342, 355, 356, 438 et s.  
Société européenne, 85, 104, 111, 116, 117, 197, 274  
Sous-filiale contrôlée par une filiale étrangère, 473 et s.  
Stratégie de Lisbonne, 5, 35, 66, 179, 185, 189 et s., 211, 256, 257, 261, 391, 536, 537  
Stratégie Europe 2020, 5, 35, 185, 202, 214, 246  
Subsidiarité, 12, 68, 71 et s., 144, 193, 223 et s., 230, 239, 245, 251 et s., 262, 284, 351, 415, 480 et s., 521, 525, 536

## T

Téléologique, 17, 34, 36, 133, 269, 273, 286, 295, 300, 315 et s., 354, 356, 361, 366, 388, 434, 502, 506 et s., 540, 545  
Traitement fiscal des pertes transfrontalières, 461 et s.

## U

Uniformisation fiscale, 21, 49

# TABLE DES MATIERES

|  |           |
|--|-----------|
| SOMMAIRE .....   | 4         |
| INTRODUCTION.....  | 5         |
| I/Délimitation de la notion d'intégration.....   | 8         |
| A) Une notion protéiforme et fonctionnelle .....   | 11        |
| B) La diversité des subdivisions de la notion d'intégration .....  | 12        |
| II/L'existence d'un paradoxe entre l'évolution intégrative de la construction européenne et le « recul » de l'intégration fiscale européenne ..... | 17        |
| A) La question fiscale, une problématique européenne .....   | 18        |
| B) La variabilité des méthodes d'intégration fiscale « positive ».....   | 20        |
| a) L'uniformisation fiscale, une méthode inenvisageable et inappropriée .....  | 21        |
| b) L'harmonisation fiscale, une méthode spécifique à la réalisation du marché commun .....   | 21        |
| c) La coordination fiscale, une méthode adaptée à l'Union économique et monétaire .....  | 28        |
| C) L'intégration fiscale négative .....  | 33        |
| III/Enjeux, problématique et annonce du plan .....   | 34        |
| <br>   |           |
| <b>PREMIERE PARTIE : L'INTÉGRATION FISCALE POSITIVE.....</b>   | <b>39</b> |
| <br>   |           |
| <b>Titre premier : L'harmonisation fiscale européenne, une méthode en partie révolue. 40</b>   |           |
| Chapitre premier : Une méthode limitée au contexte du marché commun .....  | 41        |
| Section I : Délimitation juridique de la notion d'harmonisation fiscale .....  | 41        |
| I/La diversité sémantique de l'harmonisation .....   | 41        |
| A) Le rapprochement des législations, un objet non spécifique à l'harmonisation.....   | 42        |
| B) Le rapprochement des législations, un préalable de l'harmonisation .....  | 45        |
| II/Le régime spécifique du rapprochement distinct de celui de l'harmonisation .....  | 49        |
| A) Le caractère impératif de l'adoption de directives .....  | 49        |
| B) La différenciation des critères juridiques du rapprochement et de l'harmonisation.....  | 52        |
| Section II : La portée variable de l'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises .....   | 57        |
| I/L'échec de l'harmonisation fiscale « totale » en matière de fiscalité directe des entreprises.....   | 58        |
| A) La non-conformité au Traité de l'harmonisation fiscale totale .....   | 59        |
| B) Un contexte de crise, obstacle à l'harmonisation fiscale .....  | 62        |
| II/Le tempérament de la volonté d'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises.....   | 68        |
|  | 602       |

|   |    |
|---|----|
| A) L'harmonisation fiscale, un instrument au service d'objectifs généraux .....                                       | 68 |
| B) L'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises exclue du processus d'achèvement du marché intérieur ..... | 72 |
| Conclusion Chapitre premier .....   | 80 |

|  |    |
|--|----|
| Chapitre second : L'absence d'harmonisation des directives adoptées en matière de fiscalité directe des entreprises..... | 82 |
|--|----|

|  |    |
|--|----|
| Section I : L'absence de véritables directives d'harmonisation en matière d'imposition directe des entreprises ..... | 82 |
|--|----|

|  |    |
|--|----|
| I/La remise en cause du qualificatif d'harmonisation des directives adoptées en matière d'imposition directe des entreprises ..... | 84 |
|--|----|

|   |    |
|---|----|
| A) Les directives « fusions » et « mères-filiales » ..... | 85 |
|---|----|

|                                       |    |
|---------------------------------------|----|
| a) Un champ d'application étroit..... | 85 |
|---------------------------------------|----|

|  |    |
|--|----|
| b) La portée minimale des directives « fusions » et « mères-filiales » ..... | 90 |
|--|----|

|  |     |
|--|-----|
| B) La directive « intérêts et redevances » ..... | 102 |
|--|-----|

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| a) Un champ d'application étroit..... | 103 |
|---------------------------------------|-----|

|   |     |
|---|-----|
| b) La portée minimale de la directive « intérêts-redevances » ..... | 108 |
|---|-----|

|  |     |
|--|-----|
| II/Des lacunes persistantes en dépit de l'adoption de directives modificatives ..... | 110 |
|--|-----|

|  |     |
|--|-----|
| A) La directive modificative « sociétés-mères filiales » ..... | 110 |
|--|-----|

|  |     |
|--|-----|
| a) Objectif de la directive modificative ..... | 111 |
|--|-----|

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| b) Les lacunes persistantes ..... | 112 |
|-----------------------------------|-----|

|  |     |
|--|-----|
| B) La directive modificative « fusions » ..... | 115 |
|--|-----|

|  |     |
|--|-----|
| a) Objectif de la directive modificative ..... | 115 |
|--|-----|

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| b) Les lacunes persistantes ..... | 116 |
|-----------------------------------|-----|

|  |     |
|--|-----|
| Section II : Les instruments contentieux, un palliatif de l'absence d'harmonisation des directives fiscales ?..... | 120 |
|--|-----|

|  |     |
|--|-----|
| I/La reconnaissance par le juge de l'effet direct des directives fiscales..... | 121 |
|--|-----|

|  |     |
|--|-----|
| A) La directive : un instrument juridique contraignant ? ..... | 121 |
|--|-----|

|  |     |
|--|-----|
| B) La reconnaissance par le juge de l'Union de l'effet direct des directives ..... | 126 |
|--|-----|

|  |     |
|--|-----|
| II/L'action en responsabilité et la répétition de l'indu ..... | 135 |
|--|-----|

|   |     |
|---|-----|
| A) L'action en responsabilité de l'État du fait d'une violation du droit européen | 135 |
|---|-----|

|                                  |     |
|----------------------------------|-----|
| B) La répétition de l'indu ..... | 141 |
|----------------------------------|-----|

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| Conclusion Chapitre second..... | 150 |
|---------------------------------|-----|

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| Conclusion Titre premier..... | 152 |
|-------------------------------|-----|

## **Titre second : La coordination fiscale, une méthode non contraignante ..... 154**

|  |     |
|--|-----|
| Chapitre premier : Une méthode adaptée au contexte de l'Union économique et monétaire..... | 156 |
|--|-----|

|   |     |
|---|-----|
| Section I : La mise en place du marché intérieur marquée par le développement de la concurrence fiscale dommageable ..... | 156 |
|---|-----|

|  |     |
|--|-----|
| I/L'existence d'un « marché de l'impôt » européen..... | 157 |
|--|-----|

|   |     |
|---|-----|
| A) La notion de concurrence, une notion adaptée à la fiscalité ?..... | 158 |
|---|-----|

|  |     |
|--|-----|
| B) L'effectivité d'un « marché de l'impôt » européen ..... | 161 |
|--|-----|

|  |     |
|--|-----|
| II/Le développement des effets dommageables de la concurrence fiscale entre États membres .....  | 164 |
| A) Les effets bénéfiques de la concurrence fiscale .....   | 165 |
| §1) Le maintien des spécificités fiscales nationales.....  | 165 |
| §2) Baisse de la pression fiscale et corrélativement de la dépense publique .....  | 165 |
| §3) La concurrence fiscale permet d'éviter une surimposition du capital .  | 168 |
| §4) Une convergence « naturelle » des systèmes fiscaux .....   | 169 |
| B) Les effets dommageables de la concurrence fiscale.....  | 173 |
| §1) Le passage d'une concurrence fiscale acceptable à une concurrence fiscale dommageable .....  | 173 |
| §2) Les méfaits de la concurrence fiscale dommageable, une analyse du point de vue des États membres .....                                       | 175 |
| Section II : La mise en place du marché intérieur marquée par l'intégration renforcée des politiques économiques, budgétaires et monétaires..... | 184 |
| I/La perte croissante de l'autonomie monétaire et budgétaire des États membres, une question fiscale .....                                       | 184 |
| A) La politique fiscale, un substitut de l'atteinte aux politiques budgétaires et monétaires des États membres .....                             | 185 |
| B)La politique fiscale, un instrument de la réalisation de la Stratégie de Lisbonne .....  | 189 |
| II/ De l'impossibilité des dévaluations monétaires à l'utilisation massive des « dévaluations » fiscales.....                                    | 206 |
| A) La nature du lien entre l'union économique et monétaire et la concurrence fiscale, une question controversée.....                             | 206 |
| B)L'effectivité du lien entre l'Union économique et monétaire et la concurrence fiscale .....  | 209 |
| Conclusion Chapitre premier .....  | 212 |
| Chapitre second : Une méthode politiquement incitative .....   | 214 |
| Section I : Le paquet fiscal, un instrument global significatif d'une coordination de type intergouvernemental .....                             | 214 |
| I/Une approche globale centrée sur les intérêts étatiques .....  | 215 |
| A) La globalité de la méthode employée, dissimulation d'une prédominance des États membres .....   | 215 |
| B) La globalité des objectifs annoncés, une dissimulation du caractère prioritaire de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.....    | 220 |
| II/La « <i>soft law</i> » mise au service de l'intégration fiscale européenne .....  | 233 |
| A) La spécificité du droit souple .....  | 233 |
| a) Le droit souple, un instrument non juridiquement contraignant .....   | 233 |
| b)Le droit souple, instrument de la méthode de coordination fiscale .....  | 234 |
| B) Une application efficace en matière d'imposition directe des entreprises .  | 237 |
| Section II : L'élimination des obstacles fiscaux au marché intérieur significative d'une approche globale de type européenne .....               | 246 |
| I/La coordination fiscale, un instrument au service de l'élimination des obstacles fiscaux à l'activité transfrontalière des entreprises .....   | 246 |

|  |     |
|--|-----|
| A) Les modalités du passage de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable à la suppression des obstacles fiscaux à l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur ..... | 247 |
| B) La concrétisation de l'élargissement du champ d'application de la méthode de coordination fiscale .....   | 253 |
| II/L'effectivité du maintien du lien entre coordination fiscale et concurrence fiscale dommageable .....   | 257 |
| A) La résolution de la problématique de la concurrence fiscale dommageable, préalable indispensable à la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne  | 257 |
| B) Le caractère indéniable du lien entre concurrence fiscale dommageable et réalisation des objectifs globaux de l'Union européenne.....   | 260 |
| Conclusion Chapitre second.....  | 263 |
| Conclusion Titre second.....   | 264 |
| Conclusion Première Partie.....  | 266 |

## **DEUXIÈME PARTIE : L'INTÉGRATION FISCALE NÉGATIVE ..... 268**

### **Titre premier : La traduction fiscale de l'obligation de ne pas faire ..... 274**

|  |     |
|--|-----|
| Chapitre premier : La déclinaison fiscale des libertés de circulation par la Cour de justice .....   | 275 |
| Section I : L'utilisation par la Cour de justice de dispositions générales du Traité en matière fiscale .....  | 275 |
| I/ Les libertés de circulation, fondement juridique de la mise en œuvre d'une politique fiscale européenne.....  | 275 |
| A) L'exigence d'un marché intérieur intégré .....  | 275 |
| B) La portée fiscale des dispositions relatives aux libertés de circulation.....   | 281 |
| II/L'utilisation efficiente du principe d'égalité de traitement en matière fiscale ..  | 292 |
| A) Sens et portée du principe d'égalité de traitement en matière fiscale .....   | 292 |
| a) Son évocation dans certaines dispositions du Traité .....   | 292 |
| b) L'approche de l'égalité de traitement fiscal par la Commission européenne .....   | 295 |
| B) L'extension du principe général d'égalité de traitement fiscal.....   | 296 |
| a) La consécration jurisprudentielle d'un principe général d'interdiction des discriminations fiscales selon la nationalité .....                                  | 297 |
| b) L'extension du principe d'égalité de traitement aux entraves fiscales non discriminatoires .....  | 309 |
| Section II : Le caractère extensif de la méthode d'interprétation jurisprudentielle des dispositions relatives aux libertés de circulation en matière fiscale..... | 317 |
| I/Le caractère aléatoire de la terminologie employée par la Cour de justice .....  | 317 |
| A) Une confusion terminologique, source d'accroissement de l'intégration fiscale imposée .....   | 317 |
| B) Les risques d'une confusion terminologique .....  | 319 |
| II/Le caractère extensif de l'appréciation jurisprudentielle des restrictions et des justifications fiscales aux libertés de circulation.....                      | 337 |

|   |            |
|---|------------|
| A) Une conception jurisprudentielle extensive de la comparabilité des situations<br>337   |            |
| B) Une appréciation jurisprudentielle restrictive des justifications étatiques .  | 345        |
| Conclusion Chapitre premier .....   | <b>359</b> |
| Chapitre second : L'encadrement des aides d'Etat à caractère fiscal.....  | 362        |
| Section I : Un encadrement permis par une extension de la réglementation générale<br>des aides d'État au domaine fiscal .....   | 363        |
| I/Le caractère flou de la notion d'aide d'État fiscale .....  | 363        |
| A) Une notion non clairement définie par les traités.....   | 363        |
| B) Une extension juridiquement justifiée.....   | 365        |
| II/L'adoption d'une conception matérielle et fonctionnelle de la notion d'aide d'État<br>fiscale .....  | 366        |
| A) Une appréciation orientée sur les effets de l'aide d'État fiscale .....  | 366        |
| B) Une appréciation encouragée par le caractère discrétionnaire des<br>prérogatives de la Commission dans ce domaine.....   | 368        |
| Section II : Un encadrement renforcé par l'analyse extensive des critères constitutifs<br>des aides d'État à caractère fiscal.....  | 373        |
| I/La mise en œuvre d'une appréciation très extensive de critères flous.....   | 373        |
| A) L'effectivité de l'intégration fiscale au regard des modalités du contrôle des<br>critères constitutifs des aides d'État fiscales par la Commission européenne ...                   | 373        |
| §1) L'octroi d'un avantage .....  | 375        |
| §2) L'octroi de l'avantage « par l'État ou au moyen de ressources d'État »<br>.....   | 377        |
| §3) L'avantage doit « fausser » ou « menacer de fausser la concurrence »<br>.....   | 378        |
| §4) L'avantage doit « affecter les échanges entre États membres ».....  | 380        |
| §5) L'avantage doit favoriser « certaines entreprises ou certaines<br>productions ».....  | 381        |
| B) Une intégration fiscale aidée par le flou inhérent à la justification prétorienne<br>de la « nature ou l'économie du système fiscal » .....  | 388        |
| II/Une réglementation générale des aides d'État mise au service d'un double<br>objectif.....  | 391        |
| A) La réglementation des aides d'État au service de la lutte contre la concurrence<br>fiscale dommageable régie par le Code de conduite en matière de fiscalité des<br>entreprises..... | 392        |
| B) De l'indépendance théorique de ces deux moyens d'action à leur<br>complémentarité effective .....  | 394        |
| Conclusion Chapitre second.....   | 406        |
| Conclusion Titre premier.....   | 409        |
| <br><b>Titre second : Le fédéralisme fiscal européen en devenir ? .....</b>   | <b>411</b> |
| Chapitre premier : Le renvoi préjudiciel, un outil de rapprochement des législations<br>fiscales nationales.....  | 415        |
| Section I : L'utilisation équivoque du renvoi préjudiciel par le Conseil d'État   |            |

|  |     |
|--|-----|
| empêchée par une appréhension très extensive du renvoi par la Cour de justice .....  | 417 |
| I/De l'invocation abusive de la théorie de l'« acte clair » à l'usage abusif du renvoi préjudiciel.....  | 417 |
| A) Les modalités du renvoi préjudiciel, une question liée à l'intégration des compétences juridictionnelles fiscales nationales .....            | 418 |
| B) Les ambiguïtés de l'attitude du Conseil d'État à l'égard du renvoi préjudiciel .....  | 422 |
| II/Une appréciation très extensive du renvoi préjudiciel par la Cour de justice ....   | 432 |
| A) L'illustration de la volonté intégrationniste fiscale du juge de l'Union au moyen de ses modalités d'appréciation du renvoi préjudiciel ..... | 432 |
| B) L'acceptation par le juge de l'Union d'une question préjudicielle dans le cas de situations purement internes .....                           | 438 |
| Section II : Les incidences pratiques de l'intégration négative de la fiscalité directe des entreprises permise par le renvoi préjudiciel.....   | 444 |
| I/L'« euro-compatibilité » de la fiscalité des dividendes .....  | 445 |
| A) L'intégration européenne de la fiscalité des dividendes entrants .....  | 445 |
| B) L'intégration européenne de la fiscalité des dividendes sortants .....  | 454 |
| II/L'intégration effective de différents aspects fondamentaux de la fiscalité des groupes de sociétés.....                                       | 460 |
| A) L'hypothèse de l'intégration d'une filiale étrangère et du traitement fiscal des pertes transfrontalières .....                               | 460 |
| B) Le cas de l'intégration fiscale d'une sous-filiale française contrôlée par une filiale étrangère.....   | 473 |
| Conclusion Chapitre premier .....  | 478 |
| <br>   |     |
| Chapitre second : Le principe de subsidiarité, un régulateur de l'exercice des compétences fiscales .....  | 480 |
| Section I : La multiplicité des enjeux du principe de subsidiarité .....   | 480 |
| I/Le principe de subsidiarité, un principe ambivalent .....  | 480 |
| A) La détermination de l'objet du principe de subsidiarité.....  | 480 |
| B) Un champ d'application favorable à une intervention des institutions de l'Union en matière fiscale .....                                      | 491 |
| II/La mise en œuvre du principe de subsidiarité en matière fiscale : une régulation de l'exercice des compétences typique du fédéralisme.....    | 503 |
| A) Un principe révélateur des lacunes inhérentes à la nature juridique floue de l'organisation européenne .....                                  | 503 |
| B) Les marques d'un « néo-fédéralisme » de l'Union : la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal de nature intergouvernemental .....                | 507 |
| Section II : Les conditions de mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen.....   | 511 |
| I/De l'autonomie juridique et financière de l'Union européenne à son « autonomie fiscale » .....   | 512 |
| A) Les modalités du passage de l'autonomie financière à l'autonomie fiscale de l'Union européenne .....  | 513 |
| B) La légitimation potentielle de l'impôt européen aidée par l'accroissement du  |     |

|   |            |
|---|------------|
| rôle décisionnel des parlements nationaux depuis le Traité de Lisbonne .....  | 521        |
| II/La nécessité d'un passage d'une stratégie minimale de la coopération fiscale à une stratégie consacrée de l'intégration fiscale .....        | 529        |
| A) La volonté de la mise en œuvre d'une « bonne gouvernance fiscale ».....  | 529        |
| B) Le souhait maintenu de la mise en œuvre de l'ACCIS significative d'une plus grande intégration des fiscalités directes des entreprises ..... | 531        |
| Conclusion Chapitre second.....   | 538        |
| Conclusion Titre second .....   | 540        |
| Conclusion Deuxième Partie .....  | 541        |
| Conclusion générale .....   | 543        |
| <br>  |            |
| <b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>  | <b>549</b> |
| Thèses.....   | 549        |
| Ouvrages.....   | 550        |
| Articles .....  | 559        |
| Rapports .....  | 588        |
| Actes de colloques.....   | 589        |
| Dictionnaires .....   | 591        |
| Communications et rapports de la Commission européenne .....  | 591        |
| <br>  |            |
| <b>INDEX ALPHABETIQUE.....</b>  | <b>600</b> |
| <br>  |            |
| <b>TABLE DES MATIERES.....</b>  | <b>602</b> |

## Résumé

La fiscalité directe des entreprises est ignorée des traités européens. Cette absence peut laisser croire à une préservation de la compétence exclusive des États membres dans ce domaine. Ce domaine de compétence subit la mise en œuvre d'une intégration d'origine européenne. Cette intégration est double. Il s'agit d'une part, d'une intégration fiscale positive qui a été préalablement acceptée par les États. Il s'agit d'autre part, de l'intégration fiscale négative qui est imposée aux États membres. Cette double dynamique constitue la spécificité de ce domaine juridique. Les méthodes d'intégration s'exercent parallèlement, et souvent, au détriment du caractère exclusif de l'exercice de cette compétence par les États. Ces méthodes connaissent une évolution continue qui se rattache directement à l'évolution de la construction européenne. Il s'agit de méthodes qui s'adaptent au contexte dans lequel elles s'insèrent. Le choix de la méthode d'intégration qui est mise en œuvre est directement lié à ce contexte ainsi qu'à la résistance des États. L'intégration fiscale positive est minimale au regard des contraintes qu'elle induit. Aussi, les juges de Luxembourg et la Commission européenne tentent-ils de pallier les obstacles politiques et juridiques de cette méthode en ayant recours à la méthode d'intégration négative reposant principalement sur des dispositions générales des traités ainsi que sur la nécessité de réaliser les objectifs et politiques européens. Est-il encore possible de considérer que la compétence des États en matière de fiscalité directe des entreprises est exclusive ?

Mots-clés : Intégration européenne ; Méthodes ; Intégration positive ; Intégration négative ; Droit européen, Fiscalité directe des entreprises ; Compétence exclusive.

The direct tax system of companies is ignored by the European Treaties. This absence would let thought in a conservation of the exclusive skill of member States in this area. This field of expertise leads to the implementation of an integration of European origin. This integration goes in two ways. It is on one hand about a positive fiscal integration which was beforehand accepted by States. It is a question on the other hand, of the negative fiscal integration, which is imposed on member States. This double dynamics constitutes the specificity of this legal field. The methods of integration are applied at the same time, and often, to the detriment of the exclusive character of the exercise of this skills by States. These methods know a continuous evolution which is directly connected with the evolution of the European construction. It is about methods which adapt themselves to the context into which they fit. So, the judges of Luxembourg and the European Commission they try to mitigate the political and legal obstacles of this method by turning to the method of "negative integration" mainly based on general arrangements of Treaties as well as on necessity of realizing the European objectives and the policies. Is it still possible to consider that the skills of member States in direct tax system of companies is exclusive ?

Mots-clés : European integration ; Methods ; Positive integration ; Negative integration ; European law ; Direct tax system of companies ; Exclusive skill.