

# **Les moyens d'action communautaire en matière fiscale<sup>1</sup>**

**Évelyne SERVERIN<sup>2</sup>**

**Prisme N°9  
mars 2007**

---

1 Ce texte porte sur la législation de l'Union européenne en vigueur en novembre 2006.

2 Évelyne SERVERIN est directeur de recherche au CNRS, rattachée à l'Institut de recherche juridique sur l'entreprise et les relations professionnelles (IRERP) de l'Université Paris-X Nanterre.

## Résumé

Le droit communautaire a construit un espace fiscal, en recourant à une série de techniques juridiques prenant appui sur différentes parties du traité. Dans l'enchevêtrement des constructions juridiques européennes, ce texte propose de décrypter les fondements de la fiscalité de l'Union à partir de cinq verbes, qui déterminent la nature des actions en cause. Les techniques juridiques sont ainsi rangées en deux groupes, selon qu'elles se rattachent à la matière fiscale au sens strict, ou à d'autres droits et libertés. Trois verbes sont associés à la matière fiscale : interdire, harmoniser, rapprocher. Deux autres actions ne mettent pas en jeu le droit fiscal substantiel, mais influent sur son application : garantir l'exercice des libertés fondamentales, informer les États. C'est le poids relatif de ces deux groupes d'actions qui est ainsi mesuré dans ce texte, à partir d'une analyse des instruments communautaires et de la jurisprudence associée.

# Introduction

Le droit communautaire a construit ce qu'on caractérise par métaphore comme un espace fiscal, en recourant à une série de techniques juridiques prenant appui sur différentes parties du traité. Ces techniques peuvent être désignées par des verbes à l'infinitif, définissant la nature de l'action en cause : elles peuvent être ainsi rangées en deux groupes, selon qu'elles se rattachent à la matière fiscale au sens strict, ou à d'autres droits et libertés. Trois verbes sont associés à la matière fiscale : interdire, harmoniser, rapprocher. Deux autres actions ne mettent pas en jeu le droit fiscal substantiel, mais influent sur son application : garantir l'exercice des libertés fondamentales, informer les États. C'est le poids relatif de ces deux groupes d'actions qui est mesuré dans ce texte, à partir d'une analyse des instruments communautaires et de la jurisprudence associée.

## I. Les mécanismes fiscaux : interdire, harmoniser, rapprocher

### A. Interdire

Le droit européen s'est construit autour de la figure d'un marché unique « caractérisé par l'abolition, entre les États membres, des obstacles à la libre circulation des marchandises, des personnes des services et des capitaux » (art. 3 CE). Dans les traités, le droit fiscal a d'abord été saisi sous l'angle des droits de douane, en tant qu'« obstacles » à cette libre circulation. La modalité déontique mobilisée a été celle de l'*interdiction*, que l'on retrouve aujourd'hui dans le traité CE sous deux chapitres : les droits de douane, les discriminations.

### 1. Interdire l'établissement des droits de douane

L'interdiction faite aux États membres d'établir des droits de douane à l'importation et à l'exportation et des taxes d'effet équivalent occupe les chapitres I et II du traité. Le premier concerne l'union douanière (art. 23 CE à 25 CE), le second l'interdiction des restrictions quantitatives entre les États membres (28 CE, 29 CE, 30 CE). L'interdiction des droits de douane est absolue et générale, ce qui signifie que ces

droits sont exclus « indépendamment de toute considération du but en vue duquel ils ont été institués, et de la destination des recettes qu'ils procurent » (CJCE, 21 sept 2000, Kapniki Michailidis AE contre Idryma Koinonikon Asfaliseion, C-441/98 et C-442/98).

Sont également interdites les taxes d'effet équivalent. La notion figurait déjà dans le traité CECA article 4, et on la retrouve dans le traité CE aux articles 23 CE §<sup>3</sup> et 25CE.<sup>4</sup>

La Cour a exercé depuis 1962 un contrôle sur ces taxes. Elle a également mis au point un ensemble de critères, à la fois juridiques et économiques, pour distinguer les taxes d'effet équivalent à des impositions intérieures, ces dernières relevant de l'article 90 CE et donc d'une réglementation sur la base du principe de non discrimination, lequel est exposé plus loin. Certaines taxes parafiscales (frappant exclusivement le produit importé ou exporté en tant que tel), sont soumises à un contrôle de ce type. Ainsi, la Commission a déféré devant la Cour pour manquement d'État une loi allemande qui imposait à tout réexportateur de déchets à destination d'autres États membres de s'acquitter d'une cotisation à un fonds de solidarité (CJCE, 27 février 2003, Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne). En application d'une jurisprudence constante, elle estimait que cette cotisation était une charge pécuniaire unilatéralement imposée frappant les marchandises en raison du fait qu'elles franchissent la frontière, et constitue de ce fait une taxe d'effet équivalent au sens des articles 23 CE et 25 CE, alors même qu'elle n'était pas perçue au profit de l'État (arrêts du 9 novembre 1983, Commission/Danemark, 158/82, Rec. p. 3573, point 18, et du 27 septembre 1988, Commission/Allemagne, 18/87, Rec. p. 5427, point 5).

Pour qu'une telle charge échappe à cette qualification, elle aurait dû relever d'un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement, selon les mêmes critères, les produits nationaux et les produits importés et exportés, soit qu'ils constituent la rémunération d'un service effectivement rendu à l'opérateur économique, d'un montant proportionné audit service, soit qu'ils soient liés à des contrôles effectués pour satisfaire à des obligations imposées par le droit communautaire.

L'ensemble de ces dispositions renvoie à ce qu'on appelle le désarmement

---

3 Article 23 CE : « La Communauté est fondée sur une union douanière qui s'étend à l'ensemble des échanges de marchandises et qui comporte l'interdiction, entre les États membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toutes taxes d'effet équivalent, ainsi que l'adoption d'un tarif douanier commun dans leurs relations avec les pays tiers. »

4 Article 25 CE : « Les droits de douane à l'importation et à l'exportation ou taxes d'effet équivalent sont interdits entre les États membres. Cette interdiction s'applique également aux droits de douane à caractère fiscal. »

douanier. C'est la partie la plus ancienne et la plus visible du droit européen de la concurrence. C'est aussi celle sur laquelle l'efficacité du droit communautaire a été la plus grande (elle a été acquise avant 1968), même si les débuts en ont été difficiles. La réforme était relativement simple en ce qui concerne les droits de douane, puisqu'il suffisait de supprimer des droits bien identifiés. Elle se révèle plus complexe s'agissant des droits d'effet équivalent, qui impliquent la vérification, cas par cas, de la finalité des taxes.

## **2. Interdire les dispositions fiscales discriminatoires**

Le fondement principal en est l'article 90 CE, qui fait partie d'un chapitre entièrement consacré aux dispositions fiscales : *« Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États 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 État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions »*.

Cet article vise à supprimer les discriminations entre les produits importés et les produits nationaux afin de faciliter la libre circulation des marchandises. Il s'applique à *toutes les formes de taxes, y compris les accises*. Son application est exclusive de celle des « taxes d'effet équivalent », bien que les objectifs en soient proches. Une jurisprudence constante affirme qu'une même mesure ne peut à la fois relever de ces deux catégories, motif pris de la différence des sanctions : l'interdiction des mesures d'effet équivalent est absolue- leur perception est purement et simplement interdite-, alors que dans le second cas, la taxe n'est réformée que pour la partie qui lui confère un caractère discriminatoire ou protecteur.

Ce texte donne lieu à une jurisprudence détaillée de la Cour produit par produit. En effet, l'application du premier paragraphe de l'article 90 suppose que les produits importés et les produits nationaux soient considérés comme similaires, le second vise les réglementations nationales qui taxent de façon différente des produits qui ne sont pas strictement similaires, mais se trouvent en situation de concurrence, par exemple le vin et la bière, que la concurrence soit directe ou indirecte, actuelle ou potentielle. La Cour a estimé que les produits sont similaires si leurs propriétés et les besoins auxquels ils répondent les placent dans une situation de concurrence. L'appréciation doit donc se

faire au même stade de finition ou de commercialisation. Dans l'arrêt Commission/France (CJCE, 15 mars 2001), il a été estimé qu'une différence minime de conception de la boîte de vitesse aboutissait à grever plus lourdement les véhicules fabriqués hors de France. Le gouvernement français niait le caractère similaire des véhicules, donc la discrimination. La notion de similitude est appréciée de manière extensive, « en fonction d'un critère non d'identité rigoureuse, mais d'analogie et de comparabilité dans l'utilisation ». Dans l'affaire Roders, (CJCE 11 août 1995), la Cour a considéré que les vins de table et les vins de liqueur (le vermouth en l'espèce) étaient des produits similaires, la similitude étant acquise au regard des caractéristiques objectives, origine, procédés de fabrication, qualités organoleptiques, comme de leur aptitude à satisfaire aux mêmes besoins des consommateurs. Quant à la protection *indirecte* des produits intérieurs, la Commission a considéré que le système fiscal suédois accordait une protection injustifiée à la bière, produit généralement fabriqué localement, par rapport au vin, qui provient des autres États membres (Commission, 21 octobre 2004, IP/04/1280). Le critère de protection « indirecte » permet donc de sanctionner les taxes qui frappent des produits pour lesquels la condition de similarité n'est pas remplie, ce qui revient à restreindre le droit des États de procéder à des taxations intérieures. Et si des produits équivalents n'existent pas, on revient à la qualification de taxe d'effet équivalent. Cependant, il existe des taxes, notamment parafiscales, qui échappent à l'article 25 CE et n'introduisent pas de discrimination au sens de l'article 90.

## B. Harmoniser

Le deuxième geste communautaire en matière fiscale a concerné l'harmonisation.

Les traités ne l'ont prévue que de manière étroite, dans le domaine de la *fiscalité indirecte*. Aujourd'hui, c'est l'article 93CE qui définit le périmètre de l'harmonisation.<sup>5</sup> La fiscalité indirecte a ainsi fait l'objet d'une relative communautarisation sur le fondement de cet article.

---

5 Article 93 CE : « Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission 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 dans le délai prévu à l'article 14. »

1. La directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les *rassemblements de capitaux*, a supprimé le droit de timbre sur l'émission et la circulation des titres étrangers. Elle a également uniformisé les règles concernant le droit d'apport et interdit aux États membres d'appliquer une charge forfaitaire annuelle pour l'inscription au registre des sociétés des principaux actes concernant la vie des sociétés, sans que cette charge soit calculée en référence au coût réel de l'opération. La directive oblige ainsi les États membres à ne pas appliquer des impôts et droits de plus de 1% sur la constitution de société, l'augmentation de capital et la transformation d'une société en une société de capitaux.

2. En ce qui concerne la TVA, la Commission avait prévu d'harmoniser les taux. Devant les résistances des États, elle a dû accepter dans une directive du 16 décembre 1991 un régime dit « transitoire » jusqu'en 1993, date à laquelle les frontières intérieures ont été supprimées.

3. Les impositions indirectes, et notamment les *accises*,<sup>6</sup> font partie du domaine des impôts « harmonisables ». Selon une jurisprudence constante, l'article 33 de la sixième directive sociétés<sup>7</sup> laisse aux États la liberté de maintenir ou d'introduire certaines taxes indirectes, telles les accises. Ces taxes ne doivent toutefois pas avoir le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires. Le contrôle s'exerce donc sur les caractéristiques des taxes indirectes, dont la Cour vérifie la ressemblance avec la TVA. On vérifie que ces accises ne constituent pas une entrave à l'importation de marchandises. Notamment, le droit doit être payé dans le pays d'origine du produit, et non dans le pays d'importation, du moins pour les produits (tabacs manufacturés, boissons alcooliques) destinés à la consommation personnelle ou à toute fin non commerciale (article 8 de la directive 92/12/CEE).<sup>8</sup> La directive de 1992 précise par

6 Les droits d'accises sont des impôts indirects frappant la consommation ou l'utilisation de certains produits, qu'ils soient fabriqués à l'intérieur du pays, qu'ils soient introduits d'un État membre de l'Union ou importés d'un pays tiers à l'Union. On distingue les droits d'accise ordinaires et les droits d'accise spéciaux. L'accise totale est la somme de ces deux catégories.

7 Directive 82/891 CEE du Conseil, fondée sur l'article 54 par. 3 point g) du traité concernant les scissions des sociétés anonymes.

8 Les produits couverts par la directive, et les six qui ont suivi, sont les huiles minérales, l'alcool, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés. Ceux-ci peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques. Les États membres sont libres de maintenir ou d'introduire des impositions indirectes frappant d'autres produits que ceux mentionnés ci-dessus, à condition qu'elles ne donnent pas lieu à des formalités liées au passage d'une frontière. Chaque État membre détermine sa réglementation en matière de production, de transformation et de détention des produits soumis à accise, sous réserve des dispositions des

ailleurs que si les États membres ont le droit d'établir des dispositions nationales pour faire respecter les règles communautaires sur les droits d'accise, les contrôles effectués doivent respecter le principe de libre circulation des marchandises. S'ils mettent en place des sanctions en cas d'infraction, ces sanctions doivent être conformes aux principes généraux de la législation communautaire, en particulier la proportionnalité.

## C. Rapprocher

Pour la fiscalité directe, qui continue de relever essentiellement de la compétence des États membres, une troisième technique a été mise en place, celle du *rapprochement*. Un des moyens de rapprochement concerne l'élimination des doubles impositions, posée par l'article 293 CE et qui donne lieu à des nombreuses conventions bilatérales.<sup>9</sup> A l'échelle de l'Union, le rapprochement a été envisagé dès 1967 pour la fiscalité des valeurs mobilières et pour les impôts directs, et en 1975, pour les systèmes d'impôt sur les sociétés. A la fin des années 1990, ce processus de rapprochement s'est cristallisé autour d'une méthode, la *coordination*. Le 1er décembre 1997 a été adoptée une résolution du conseil et des représentants des États membres réunis au sein du Conseil, portant institution d'un code de conduite en matière de fiscalité des entreprises. L'exposé des motifs de ce code affirme clairement qu'il constitue un engagement politique et n'affecte donc pas les droits et obligations des États membres ni les compétences respectives des États membres de la Communauté telles qu'elles découlent du traité. Le groupe de travail, créé par le Conseil, comprenait un représentant de chaque État membre et de la Commission, pour sélectionner et évaluer les mesures fiscales potentiellement dommageables.

---

présentes directives. Lorsque l'accise n'est pas acquittée, la production et la détention de produits font l'objet de contrôles effectués dans le cadre du régime de l'entrepôt fiscal (stockage de biens en provenance de pays tiers en suspension de TVA).

- 9 Article 293 CE : « Les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants : -la protection des personnes, ainsi que la jouissance et la protection des droits dans les conditions accordées par chaque État à ses propres ressortissants, -l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté, -la reconnaissance mutuelle des sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, le maintien de la personnalité juridique en cas de transfert du siège de pays en pays et la possibilité de fusion de sociétés relevant de législations nationales différentes, -la simplification des formalités auxquelles sont subordonnées la reconnaissance et l'exécution réciproques des décisions judiciaires ainsi que des sentences arbitrales. »



Ce groupe de travail a présenté astucieusement son objectif comme une recherche de *coordination* en vue de supprimer les régimes manifestement les plus éloignés de la logique de la plupart des systèmes. Étaient ainsi montrées du doigt non la concurrence fiscale en tant que telle, mais les « niches fiscales », qui attirent de façon plus ou moins artificielle les investissements.<sup>10</sup> La Commission incitait ainsi les membres de l'Union à une forme d'autodiscipline dans laquelle chacun pourrait trouver son compte. Les États membres se sont ainsi engagés à geler et à démanteler dans les cinq ans les dispositifs retenus comme dommageables. Le rapport final soumis au conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, et rendu public le 28 février 2000, a visé 271 mesures mises en oeuvre au sein des États membres, dont 66 ont été considérées comme dommageables. Ces mesures se regroupent en six catégories : les régimes dérogatoires sur les services financiers, le financement des groupes et les paiements de redevances ; les régimes fiscaux particuliers dans le domaine de l'assurance et de la réassurance ; la législation spéciale aux *holdings*, voire leur création pour de seules raisons fiscales ; l'exonération, totale ou partielle, d'impôts sur les sociétés, les diverses mesures concernant le régime des zones franches aux Antilles néerlandaises ; le régime applicable en Espagne à la recherche d'hydrocarbures ; le régime français de provisions pour reconstruction de gisements de substances solides et d'hydrocarbures. Ces mesures doivent faire l'objet de codes de conduite en vue de leur démantèlement.<sup>11</sup>

Ce processus est orienté vers la recherche de mesures fiscales « positives », relevant d'une concurrence « loyale », que les États pourraient adopter pour améliorer leur attractivité fiscale. Cette orientation est accentuée par l'entrée dans l'Union de pays disposant de régimes fiscaux fort intéressants pour les sociétés, de sorte que les écarts observables dans l'Europe des 15 sont amenés à se creuser dans l'Europe des 25.<sup>12</sup>

Avec ces trois mécanismes « dédiés » à la fiscalité, suppression des droits de douane, harmonisation de la fiscalité indirecte, rapprochement par la voie de la coordination en matière de fiscalité directe, les voies d'action communautaire sur la fiscalité ne sont pas épuisées. La fiscalité des États, directe ou indirecte, est soumise à contrôle permanent par deux autres mécanismes communautaires généraux, plus

---

10 Daniel Gutman, « Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe », *Petites affiches*, 6 octobre 2004, n° 200, p. 31.

11 Thierry Lambert, « Marché intérieur et évasion fiscale », *Petites affiches*, 15 mai 2002, n° 97, p. 34.

12 Daniel Gutman, *ibid.*

puissants en raison même de cette généralité : la garantie des libertés fondamentales, l'échange d'informations entre les États membres.

## **II. Les mécanismes généraux : garantir, informer**

### **A. Garantir l'exercice des libertés fondamentales**

Les États peuvent être amenés à justifier de leur politique fiscale dans leur domaine réservé, celui des impôts directs. L'incursion d'un contrôle dans ce domaine réservé tient à l'économie générale de la répartition des compétences entre la Communauté et les États membres. Même lorsqu'ils agissent dans le cadre de leur compétence réservée, les États doivent s'abstenir d'enfreindre les dispositions du droit communautaire existant dans d'autres domaines, notamment dans ceux qui concernent l'ensemble des libertés fondamentales. A la lumière des libertés fondamentales, la fiscalité des États se trouve soumise à rude épreuve. C'est ainsi qu'en dehors des matières visées à l'article 93, le droit communautaire trouve à s'appliquer à la matière fiscale sur le fondement d'autres dispositions du traité, allouant des droits aux particuliers, qui s'intègrent au système juridique des États membres et s'imposent à leur juridictions. Au regard de ces droits, qui forment un ensemble de libertés fondamentales, les règles fiscales des États sont vues comme des *entraves*, dont les particuliers peuvent se plaindre, ce qui explique l'abondance des instruments de droit communautaire et de la jurisprudence européenne, dans tous les domaines de la fiscalité. Pour faire synthèse, on peut regrouper ces dispositions en fonction du type de règle communautaire qu'elles mettent en jeu, et qui se ramènent à deux mécanismes principaux : la levée des *entraves à la libre circulation des personnes et des capitaux*, le contrôle des *aides d'État*.

# 1. Lever les entraves aux libertés fondamentales

## a. Les entraves à la liberté de circulation et d'établissement des travailleurs

- Liberté de circulation

Cette liberté, garantie par l'article 39 CE<sup>13</sup> a été invoquée en matière d'impôts directs pour interdire de traiter moins favorablement un ressortissant communautaire qu'un ressortissant national. Ainsi, dans un litige entre un ressortissant belge, qui habitait avec sa famille en Belgique mais travaillait en Allemagne, et l'administration fiscale allemande, des questions fondamentales ont été soulevées sur les limites que posent les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs à l'application des législations nationales des impôts sur les revenus (arrêt du 14 février 1995, affaire C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt/R. Schumacker).

La Cour de justice constatait tout d'abord que la matière des impôts directs ne relève pas, en tant que telle, du domaine de la compétence de la Communauté, mais que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire et notamment des dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs avec son principe de base qui est l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité entre les travailleurs des États membres. Selon une jurisprudence constante, les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ouvertes mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction aboutissent en fait au même résultat. Or, la Cour estime qu'une législation fiscale qui prévoit une distinction fondée sur le critère de la résidence, en ce sens qu'elle refuse aux non-résidents certains avantages accordés aux résidents, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants des autres États membres ; en effet, les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux. La Cour retient donc que « des avantages fiscaux réservés aux seuls résidents d'un État membre sont susceptibles de constituer une discrimination indirecte selon la nationalité ». Toutefois, il n'y a discrimination que lorsqu'on applique des règles différentes à des situations comparables ou bien la même règle à des situations différentes. Pour procéder à cette « balance » des situations, la Cour se livre à un examen détaillé de la situation économique des résidents. Ainsi, les dispositions

---

13 Article 39 CE : « 1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté 2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail. »

relatives à la libre circulation des travailleurs ne s'opposent en principe pas à l'application d'une réglementation d'un État membre qui impose le non-résident, occupant un emploi salarié dans cet État, plus lourdement sur ses revenus que le résident occupant le même emploi. Il en va toutefois différemment dans un cas où le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence et où il tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi. La Cour estime que dans une telle situation, il n'existe aucune différence objective de nature à justifier une différence de traitement : s'agissant d'un non-résident qui perçoit dans un État membre autre que celui de sa résidence l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux, la discrimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale de ce non-résident n'est prise en compte ni dans l'État d'emploi, ni dans l'État de résidence. En conséquence, les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs s'opposent à ce que l'État d'emploi lui refuse les avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents.

De son côté, la Commission s'est intéressée aux régimes de retraite complémentaire de sécurité sociale. D'après elle, pour améliorer la protection sociale et faciliter la mobilité des travailleurs, il faudrait « exclure toute forme de double imposition et de double exonération des droits à pension des travailleurs migrants résultant de l'hétérogénéité des systèmes fiscaux ».<sup>14</sup>

La question s'est également posée du régime de la fiscalité des revenus des travailleurs transfrontaliers. Dans le domaine de la fiscalité, aucune règle communautaire ne définit la notion de travailleur transfrontalier, la répartition des droits d'imposition entre États membres ou l'application des règles fiscales. Les États membres voisins dont de nombreux ressortissants traversent les frontières pour des raisons professionnelles adoptent fréquemment des dispositions particulières pour les travailleurs transfrontaliers dans le cadre de leurs conventions bilatérales visant à éliminer la double imposition. Cependant, aucune règle ne garantit aux travailleurs transfrontaliers le droit de bénéficier du régime fiscal le plus favorable parmi les régimes des États membres concernés (affaire Gilly, paragraphe 46 C-3 36/96).

C'est donc sur le terrain des libertés inscrites dans le traité CE que se pose la question de leur régime fiscal. Le principe de non-discrimination est interprété en ce

---

14 Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, du 19 avril 2001, « Élimination des entraves fiscales à la fourniture transfrontalière des retraites professionnelles » [COM (2001) 214 final].

sens que le travailleur transfrontalier imposé dans son État de résidence au titre de l'impôt sur le revenu pour une activité professionnelle exercée dans un autre État membre, bénéficie du même droit à déduction des frais professionnels ou personnels exposés dans l'État de résidence, comme s'il s'agissait de son État d'emploi. Il peut s'agir notamment des frais de déplacement domicile-travail, des cotisations de sécurité sociale versées dans l'État membre au titre de l'activité salariée/non salariée, des frais de garde des enfants, des cotisations au régime de pension, etc. Si le travailleur est imposé dans son État d'emploi, il relève de la catégorie plus large des travailleurs non-résidents, le terme de non-résident signifiant que ces personnes ont leur résidence fiscale dans un autre État. La Cour de justice estime que les résidents et les non-résidents ne se trouvent généralement pas dans une situation identique. Les disparités au niveau de l'imposition entre résidents et non-résidents ne constituent dès lors pas nécessairement une discrimination. Cependant, si la situation d'un travailleur non-résident (catégorie à laquelle appartient également un travailleur transfrontalier) est presque identique à celle d'un travailleur résident (notamment parce qu'il perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans cet État), le travailleur non-résident ne peut être soumis à des dispositions fiscales moins favorables dans l'État d'emploi que les résidents de cet État.

- Liberté d'établissement

Posée par l'article 43 CE,<sup>15</sup> la liberté d'établissement a été invoquée pour réclamer, ou au contraire, écarter, l'application de diverses dispositions fiscales. Le champ de cette liberté est aujourd'hui considérable, d'une part en raison du fait que le Traité s'applique à tous les impôts, d'autre part en raison du développement des conventions bilatérales qui se sont déployées dans le domaine de la souveraineté fiscale, essentiellement les impôts sur le revenu et sur la fortune.<sup>16</sup>

---

15 Article 43 CE : « Dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État 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 État membre établis sur le territoire d'un État membre. 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 48, 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. »

16 Commission européenne, Direction générale et union douanière, « Droit communautaire et conventions fiscales », TAXUD E1/FR DOC (05) 2306/A.

▪ L'exclusion d'un avantage fiscal a pu ainsi être considérée comme entravant la liberté d'établissement. L'avantage en cause concernait la plus value réalisée sur les actions cédées à perte par une société nationale à une société étrangère et vice versa, lorsque chacune d'elle détient dans l'autre une participation directe ou indirecte. En l'espèce, un État membre avait refusé d'accorder aux établissements situés sur son territoire le bénéfice d'exonérations provenant de la convention signées avec des pays tiers lorsque le siège de l'établissement stable est également situé dans l'un des États membres (CJ 21 septembre 1999, n° 307/97, Saint-Gobain ZN). Depuis un arrêt « *Avoir fiscal* » ( 28 janvier 1986, n° 270/83), la Cour juge que les États membres doivent accorder aux établissements stables d'entreprises communautaires, situés sur leur territoire, les mêmes avantages fiscaux que ceux qu'ils accordent aux sociétés résidentes. Ce droit est inconditionnel et il ne peut pas être restreint par l'effet d'une convention fiscale conclue avec un autre État membre. Dans l'arrêt *Saint-Gobain* la Cour avait précisé le principe de traitement national : « *un établissement stable doit bénéficier (comme les sociétés résidentes) de tous les avantages accordés par les conventions fiscales conclues par l'État où il est établi. En pratique, si l'État communautaire A, sur la base de la convention A-B, accorde des avantages fiscaux à ses sociétés résidentes pour les revenus qui proviennent de l'État B (communautaire ou non communautaire), il doit attribuer les mêmes avantages aux établissements stables - situés sur son territoire - des sociétés qui ont leur siège principal dans l'État communautaire C* ». La Cour soulignait que, « *contrairement à ce raisonnement, à l'heure actuelle la plupart des conventions fiscales des États membres limitent l'application des règles conventionnelles aux entreprises résidentes dans les deux États contractants, excluant des bénéficiaires conventionnels les établissements stables des autres partenaires communautaires, sans donner des justifications valables à cette limitation d'ordre général* ». Elle concluait à « *une évidente incompatibilité entre les dispositions conventionnelles et le droit communautaire* ».

▪ C'est encore au nom de la liberté d'établissement qu'une mesure destinée à limiter l'évasion fiscale a été écartée par la CJCE, répondant à une question préjudicielle du Conseil d'État sur le mécanisme d'imposition des plus values en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (11 mars 2004, Hugues de Lasteyrie du Saillant). Dans cet arrêt, où trois États membres (Allemagne, Danemark et Pays-Bas) sont intervenus au soutien de la législation française, la Cour se prononce pour la première fois directement sur la compatibilité avec le droit communautaire des taxes

perçues à la sortie du territoire (*exit tax*) dans le but de lutter contre l'évasion fiscale.

En l'espèce, l'intéressé avait quitté la France pour s'installer en Belgique. Il détenait alors des titres donnant droit à plus de 25 % des bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en France. La valeur vénale de ces titres étant supérieure à leur prix d'acquisition, M. de Lasteyrie a été soumis à l'imposition immédiate sur les plus-values non réalisées des titres détenus, conformément aux dispositions en vigueur en France (art. 167 bis du CGI). Saisi par le Conseil d'État de la conformité de cette législation au regard de la liberté d'établissement, la Cour rappelle que cette liberté constitue l'une des dispositions fondamentales du droit communautaire et que le respect de cette liberté s'oppose à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants, y compris par des mesures fiscales.

La Cour a estimé que tel était le cas de la législation française, même s'il s'agit d'une entrave à l'établissement de l'un de ses propres ressortissants hors du territoire. Selon elle, « *la disposition en cause est de nature à restreindre l'exercice de ce droit en ayant, à tout le moins, un effet dissuasif à l'égard des contribuables qui souhaitent s'installer dans un autre État membre puisqu'ils sont soumis, du seul fait du transfert de leur domicile hors de France, à un impôt sur un revenu qui n'est pas encore réalisé, donc à un traitement désavantageux par rapport à une personne qui maintient sa résidence en France* ».

Pour admettre la taxation, la Cour exige qu'elle poursuive un objectif légitime, compatible avec le traité et qu'elle soit justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. La Cour rejette en détail l'ensemble des justifications avancées par les différents États membres intervenus dans cette affaire. En particulier, elle rejette la justification tirée par la France de l'objectif de prévenir l'évasion fiscale. Elle juge en effet qu'une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne peut être fondée sur la seule circonstance que le domicile d'une personne physique a été transféré dans un autre État membre. Cette disposition visant, de manière générale, toute situation dans laquelle un contribuable détenant des participations substantielles dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés transfère, pour quelque raison que ce soit, son domicile hors de France, présume ainsi l'intention de contourner la loi fiscale française de tout contribuable qui transfère son domicile hors de France, ce qui est disproportionné par rapport à l'objectif recherché.

Selon la Cour, l'objectif envisagé- empêcher qu'un redevable élude le paiement de

plus values dues en France-, peut être atteint par des mesures moins contraignantes ou moins restrictives de la liberté d'établissement, par exemple en taxant un contribuable qui, après un bref séjour, reviendrait en France une fois réalisées ses plus values.

Ce qu'on peut remarquer, c'est que le départ de l'intéressé était à l'évidence dicté par la volonté de bénéficier des dispositions plus favorables du droit belge, et non par celle de modifier son lieu d'établissement. Ce point a bien été vu par la Cour, mais elle considère que c'est aux États à aménager un dispositif qui, sans empêcher le déplacement, réserve un recours en cas de preuve de l'intention frauduleuse. Ainsi, l'avocat général suggère aux autorités fiscales de l'État d'origine de prévoir la taxation des plus values réalisées par le contribuable qui, après un séjour temporaire dans un autre État membre très favorable en matière de taxation des plus values, reviendrait dans le premier État de résidence après avoir cédé ses titres (point 64).

Quoi qu'il en soit, cette décision a sonné le glas de la taxe. Le Conseil d'État annulait pour excès de pouvoir les dispositions du décret du 6 juillet 1999 portant application de l'article 167 bis du CGI. L'annulation était cependant circonscrite, et ne concernait pas le transfert opéré pour des raisons strictement fiscales, ni le cas des transferts vers des pays tiers (CE, 10 novembre 2004, Section du contentieux, 9ème et 10ème sous-sections réunies, n° 211341, Rec.). Cependant, l'article 167 bis était abrogé par la loi de finances, écartant ainsi toute possibilité de réaménagement (article 19 de la loi de finances n° 2004-1484 pour 2005, 30 décembre 2004).

Pour condamner la taxe, le rapporteur au Sénat ajoutait un argument d'efficience : ce dispositif n'avait pas empêché les délocalisations fiscales, et le rendement budgétaire de la mesure était très faible. Pour lui, seul un aménagement substantiel de la fiscalité du patrimoine devait rendre inutile la délocalisation pour raisons fiscales. Autrement dit, il est proposé à la France de participer au grand dumping de la fiscalité directe, plutôt que de tenter d'y échapper. Comme le dit un commentateur avisé, « chacun s'efforcera de développer son attractivité, fut-ce au détriment du voisin ».<sup>17</sup>

## **b. Les entraves à la libre circulation des capitaux**

La libre circulation des capitaux figure aujourd'hui dans l'article 56 du traité,<sup>18</sup> et

---

17 Thierry Lambert, « L'exit tax », suite et fin, *Petites affiches*, 1er août 2005, n° 151, p. 14.

18 Article 56 : « 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de



s'exerce dans les conditions posées par les articles 57 à 60.

Contrairement aux autres libertés fondamentales prévues par le traité, qui ont été considérées dès l'origine comme inconditionnelles et dotées d'un effet direct, la liberté de circulation des capitaux n'était au départ qu'un objectif à atteindre, jusqu'à la directive 88/361/CEE du 24 juin 1988 engageant les États membres à supprimer les restrictions à ces mouvements. C'est l'arrêt Verkooijen CJCE du 6 juin 2000 concernant le régime d'imposition des dividendes perçus par des personnes physiques résidant aux Pays bas, qui a affirmé le caractère de liberté fondamentale de la libre circulation des capitaux. Un autre arrêt a considéré que le royaume de Belgique avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 en interdisant l'acquisition, par les personnes résidant en Belgique, de titres d'un emprunt émis à l'étranger et exempté de précompte mobilier (CJCE plénière, 26 sept. 2000).

La législation française s'est adaptée, et elle soumet désormais à une simple déclaration les transferts de sommes titres ou valeurs vers l'étranger ou en provenance de l'étranger au lieu et place de l'exigence d'une autorisation (loi du 29 décembre 1989 et article 23 de la loi du 12 juillet 1990, prises en conformité de la directive communautaire du 24 juin 1988). La Chambre commerciale de la Cour de cassation a estimé que cette mesure était légitime comme prise en application de la directive du 24 juin 1988 (Com.18 juin 2002, n° 99-12760).

De son côté, la CJCE a décidé qu'une législation relative à l'imposition des dividendes est incompatible avec l'article 56 CE dès lors qu'elle n'exonère ce type de revenus que dans la mesure où il s'agit de dividendes domestiques. La Commission estime que cette solution doit être étendue aux dividendes sortants (COM (2003) 810 final). Cependant, dans certaines circonstances, un traitement différencié peut permettre d'éviter de compromettre un intérêt national légitime (CJ 6 juin 2000, Verkooijen, point 43).

---

capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites. 2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites. »

## 2. Sanctionner les mesures fiscales comme aides d'État

Le fondement des sanctions est l'article 87 CE, qui pose d'abord le principe d'interdiction des aides d'États,<sup>19</sup> avant d'énumérer les aides compatibles, graduées selon l'importance des conditions dont elles sont assorties :<sup>20</sup>

Pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide d'État, il faut qu'elle favorise seulement certaines entreprises ou certaines productions. Ainsi, les mesures de politique économique, fiscale ou sociale générale, même si elles peuvent procurer un avantage concurrentiel aux entreprises du pays les mettant en oeuvre, ne relèvent pas des règles de concurrence en matière d'aides d'État, mais constituent des mesures générales qui peuvent être soumises aux dispositions du traité relatives au rapprochement des législations. La dernière condition pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide est qu'elle affecte les conditions de concurrence et les échanges intracommunautaires. La distorsion de concurrence est considérée comme quasi automatique dès lors que l'aide favorise certaines entreprises au détriment d'autres.

Les taxes versées au profit de certains organismes sont donc soumis à cette appréciation, avec des résultats variables selon les circonstances. Dans le cas *Institut Français du Pétrole (IFP)* il a été jugé qu'une taxe parafiscale prélevée sur certains

19 Article 87,1 : « Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, 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. »

20 Article 87, 2 : « Sont compatibles avec le marché commun : 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. »

Article 87, 3 : « Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun : a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi ; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre ; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun ; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans la Communauté dans une mesure contraire à l'intérêt commun ; e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission. »

produits pétroliers et versée à l'IFP ne constituait une aide d'État ni en faveur de ce dernier (qui est un établissement public à but non lucratif) ni en faveur des entreprises bénéficiant des résultats de la recherche, étant donné l'absence de discrimination dans l'accès aux résultats. Les données factuelles, en l'espèce, ont infirmé la présomption de discrimination selon laquelle une taxe parafiscale est, « par la force des choses », principalement profitable aux entreprises nationales. Le système n'entraînait donc aucune distorsion de concurrence (Bull. UE, 9-1994). Pour ce qui concerne les effets de la mesure sur les échanges intracommunautaires, dans les cas *Zone franche Corse* (Bulletin UE 10-1996), et *Pacte de relance pour la ville* (Bulletin UE 3-2000), la Commission a estimé que les échanges intracommunautaires n'étaient pas affectés dans la mesure où les exonérations fiscales en faveur des entreprises existantes étaient limitées aux petites entreprises exerçant des activités purement locales ou se situant sous le seuil *de minimis*. En revanche, dans le cas de l'Italie, la Commission a adopté le 22 octobre 1996 une décision finale négative à l'égard du régime de crédit d'impôts en faveur des transporteurs routiers appliqué par les autorités italiennes au titre des années fiscales 1993 et 1994. Cette aide, considérée par la Commission comme une aide au fonctionnement, devra être récupérée. Cette décision s'inscrit dans la lignée de celle adoptée en 1993 pour l'année fiscale 1992 et qui fait l'objet d'une procédure devant la Cour de justice intentée en 1995 contre l'Italie pour non-exécution de la décision de la Commission.

## B. Échanger des informations en matière fiscale

Paradoxalement, c'est la matière fiscale non soumise à harmonisation, les impôts directs, qui a été l'occasion d'un renouveau de l'action communautaire en ce domaine. Ce renouveau repose sur un outil principal, la communication d'informations. L'outil est devenu central dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, au point que la Commission et le Conseil s'en disputent les commandes.

### 1. Le principe d'assistance mutuelle

À l'origine, plusieurs directives ont été prises en matière d'impôts directs pour mettre en place une assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres,

sur le fondement de l'article 94 CE.<sup>21</sup>

Les fiscalités directe et indirecte trouvent un point de jonction dans la politique d'assistance mutuelle des États membres. La directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977 avait mis en place cette assistance mutuelle d'abord dans le domaine des impôts directs, sur le fondement de l'article 100 du traité CEE (devenu l'article 100 du traité CE, puis l'article 94 CE). Cette question de l'information a semblé suffisamment importante pour être étendue au domaine « harmonisable » de la fiscalité indirecte.

La directive 79/1070 élargissait le champ d'application de la directive 77/799 en l'étendant à la taxe sur la valeur ajoutée, en lui donnant un double fondement (article 99 du traité CEE, devenu l'article 99 du traité CE, puis l'article 93 CE, et article 100 du traité CEE). Cette deuxième directive s'inscrivait clairement dans la perspective l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur : « la pratique de la fraude et de l'évasion fiscale conduit à des pertes budgétaires ainsi qu'à des entorses au principe de la justice fiscale et [...] elle porte atteinte à une saine concurrence ; [...] elle affecte donc le bon fonctionnement du marché commun ». Le moyen choisi était de « renforcer la collaboration entre les administrations fiscales à l'intérieur de la Communauté, conformément à des principes communs et à des règles communes », en étendant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres au domaine des impôts indirects, « afin d'assurer l'établissement et la perception corrects de ceux-ci », extension considérée comme « particulièrement nécessaire et urgente en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, en raison à la fois de son caractère d'impôt général sur la consommation et de son rôle dans le système des ressources propres de la Communauté ».

La directive 92/12, également fondée sur l'article 99 du traité CEE dans sa version résultant de l'Acte unique européen, a de nouveau élargi le champ d'application de la directive 77/799 en l'étendant aux droits d'accises grevant les huiles minérales, l'alcool et les boissons alcooliques ainsi que les tabacs manufacturés : « Les autorités compétentes des États membres échangent, conformément à la présente directive, toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que toutes les informations relatives à

---

21 Article 94 CE : « Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission 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 commun. »

l'établissement des taxes indirectes suivantes : les taxes sur la valeur ajoutée, les droits d'accises grevant les huiles minérales, les droits d'accises grevant l'alcool et les boissons alcooliques, les droits d'accises grevant les tabacs manufacturés ».

Ce corps de directives a été appliqué dans l'affaire C-349/03 du 21 juillet 2005 (Commission des Communautés européennes contre Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord). Était diligentée une action en manquement d'État pour transposition incomplète de la directive 77/799 modifiée. La Commission des Communautés européennes a demandé à la Cour de constater que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord n'appliquaient pas sur le territoire de Gibraltar la directive modifiée 77/799/CEE. L'État soutenait que l'article 28 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Danemark, de l'Irlande et du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et aux adaptations des traités, excluait Gibraltar du champ d'application des actes en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, à moins que le Conseil statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission n'en dispose autrement. En vertu de l'article 29 de l'acte d'adhésion, Gibraltar était exclu du territoire douanier communautaire. En réponse, la Commission admettait que le territoire de Gibraltar est, en vertu de l'article 28 de l'acte d'adhésion, exclu du champ d'application des règles d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires ainsi que de l'harmonisation des droits d'accises, mais soutenait que la directive 77/799 en ce qui concerne *l'assistance mutuelle des autorités compétentes* des États membres dans les domaines de la TVA et des droits d'accises, faisait partie des dispositions du droit communautaire applicables à Gibraltar. En effet, les informations émanant des autorités fiscales de Gibraltar pourraient être utiles, pour l'établissement correct de la TVA ou des droits d'accises dans d'autres régions de la Communauté européenne, même si ces taxes ne sont pas appliquées à Gibraltar, et la directive 77/799 modifiée, pour autant qu'elle concerne la TVA, ne relève pas des « actes en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires » au sens de l'article 28 de l'acte d'adhésion.

La Commission a donc conclu au manquement du Royaume-Uni aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE dans le refus d'appliquer la directive 77/799 sur le territoire de Gibraltar.

## 2. La maîtrise institutionnelle du contrôle de la communication entre États membres

A priori, toutes ces réformes concernent la matière fiscale, et donc se trouvent soumises à une adoption à l'unanimité. En effet, aux termes de l'article 95-2, la procédure simplifiée de l'article 251 (la Commission présente une proposition au Parlement européen et au Conseil, et le Conseil statue à la majorité qualifiée, après avis du Parlement européen) n'est pas applicable en matière fiscale.<sup>22</sup>

Mais très vite, la Commission a tenté de reprendre la main en faisant établir que la communication ne relevait pas de l'exception fiscale, et que la procédure de l'article 95-1 devait s'appliquer. Elle est allée jusque devant la Cour pour contester le fondement juridique de deux instruments : le règlement n° 1798/2003, qui avait été adopté sur la base de l'article 93 CE, et la directive 2003/93, qui l'avait été sur la base des articles 93 CE et 94 CE (Affaire C-533/03 du 26 janvier 2006 Commission des Communautés européennes contre Conseil de l'Union européenne). L'enjeu de cette action était loin d'être symbolique. On sait que le choix de la base juridique d'un acte communautaire est susceptible d'être contesté, dans la mesure où un visa erroné peut avoir pour conséquence la substitution de l'unanimité à la majorité qualifiée au sein du Conseil. Et nul n'ignore qu'un changement du mode de vote peut avoir des conséquences sur le contenu de l'acte adopté. On comprend pourquoi la Commission revendiquait le fondement de l'article 95-1, au lieu des articles 93 et 94.

La tentative n'a pas prospéré. S'agissant plus particulièrement de l'interprétation des termes « dispositions fiscales » figurant à l'article 95, paragraphe 2, CE, la Cour rappelait le point 63 de son arrêt du 29 avril 2004, Commission/Conseil, où avait jugé que, 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 »*.

---

22 Article 95 CE : « 1. Par dérogation à l'article 94 et sauf si le présent traité en dispose autrement, les dispositions suivantes s'appliquent pour la réalisation des objectifs énoncés à l'article 14. Le Conseil, statuant conformément à la procédure visée à l'article 251 et après consultation du Comité économique et social, arrête les mesures relatives au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. 2. Le paragraphe 1 ne s'applique pas aux dispositions fiscales, aux dispositions relatives à la libre circulation des personnes et à celles relatives aux droits et intérêts des travailleurs salariés. »

De son côté, le Conseil relevait qu'un grand nombre d'actes portant sur des mesures d'assistance mutuelle dans le domaine de la fiscalité avait été adopté sur le fondement d'une base juridique autre que celle constituée par cet article, et rappelait la jurisprudence constante concernant le choix de la base juridique d'un acte, qui doit se fonder sur des éléments *objectifs*, susceptibles de faire l'objet d'un contrôle juridictionnel. Parmi de tels éléments figurent, notamment, le but et le contenu de l'acte (arrêt du 17 mars 1993, Commission/Conseil, C-155/91, Rec. p. I-939, point 7).

En ce qui concerne le *but* des actes attaqués, le Conseil faisait valoir que l'article 1er du règlement n° 1798/2003 vise à combattre la fraude et l'évasion fiscales et à assurer le respect de la législation dans le domaine de la TVA au bénéfice des budgets nationaux et du bon fonctionnement du marché intérieur. La directive 2003/93 aurait également pour objectif de lutter contre la fraude fiscale afin de protéger les intérêts financiers des États membres et la neutralité du marché intérieur. Elle renforcerait la directive 77/799 qui vise à assurer la détermination exacte de la base imposable pour le calcul des impôts directs et indirects. Or, des dispositions dont l'objectif est de s'assurer que la base imposable est correctement établie poursuivraient un but fiscal.

S'agissant, d'autre part, du *contenu* des actes attaqués, le Conseil soutient que le règlement assure l'application de dispositions fiscales et la lutte contre la fraude fiscale en procédant à l'harmonisation des règles et procédures d'obtention et d'échange transfrontaliers d'informations dans le cas où celles-ci sont nécessaires pour l'établissement de la base imposable en matière de TVA. Ledit règlement aurait dès lors un impact direct sur les droits des assujettis et la détermination de la base imposable, ainsi que sur les recettes fiscales des États membres.

Selon le Conseil, il ne fait aucun doute que les actes attaqués arrêtent des dispositions touchant à « l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires » qui est « nécessaire pour l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur », au sens de l'article 93 CE. Selon le Conseil, la position défendue par cette institution ne tiendrait pas compte du fait que les articles 93 CE et 94 CE constituent des bases juridiques plus spécifiques pour l'adoption de mesures telles que celles figurant dans les actes attaqués et que l'article 95 CE ne restreint pas le champ d'application de ces articles.

Cette réponse montre l'enjeu que représente la procédure de contrôle des fraudes fiscales. Le Conseil ne s'y est pas trompé, qui a maintenu le cadre fiscal unanimiste, contre les tentatives de reprise en main par la Commission. Rien n'est donc possible

sans l'accord de tous, ce qui repousse plus loin encore l'horizon de la communication en matière fiscale. Cela revient à équiper d'un véritable droit de veto les États qui disposent de paradis fiscaux.

## Conclusion

Ce rapide tracé du périmètre du droit communautaire en matière fiscale montre que le traité laisse aux États membres une autonomie considérable, malgré l'encadrement réalisé par les articles 23 à 25 CE et par l'article 90. L'harmonisation des législations nationales étant hautement improbable, en raison de l'exigence d'unanimité qui s'attache à toute prise de décision du Conseil en matière fiscale, c'est à la Cour qu'il revient de surveiller les pratiques nationales de taxation, et de vérifier dans quelle mesure elles sont compatibles avec le traité. La valeur de *l'action* d'harmonisation s'en trouve affectée, au profit de formes de contrôle appuyées sur d'autres parties du traité, qui valorisent plutôt les attaques erratiques et individualistes de la fiscalité. Du même coup, c'est la CJCE qui se trouve en position de force, au détriment des autres institutions. Ce point a été relevé et déploré par Christian Saint-Etienne et Jacques Le Cacheux, dans leur rapport sur « Croissance équitable et concurrence fiscale ».<sup>23</sup> Ces derniers suggèrent plutôt de procéder à la recherche de coordination par la voie du consensus, et marquent leur préférence pour une action proactive de la commission à l'encontre des infractions dans certains domaines, par exemple au regard de la fourniture transfrontalière des retraites professionnelles. Ils suivent en cela la Commission qui conclut sur ce point sa communication d'avril 2001 : « La commission considère que le traitement fiscal discriminatoire des contrats d'assurance retraite et d'assurance vie conclu auprès d'institutions de retraite établies dans un autre État membre est contraire aux libertés fondamentales du traité CE. La Commission contrôlera les règles nationales applicables et prendra les mesures qui s'imposent pour garantir que ces règles respectent réellement les libertés fondamentales du traité CE ; elle saisira si nécessaire la Cour de justice, sur la base de l'article 226 du traité CE ».

On voit bien l'intention de la Commission de se placer en garant des libertés fondamentales, qui est le terrain sur lequel se déroule désormais la bataille fiscale. Mais cette action ne peut suffire à leur assurer l'initiative. Les professionnels qui

---

23 Les Rapports du Conseil d'analyse économique, n° 56, La Documentation française, 2005, 336 pages.



agissent pour le compte de leurs clients voient en effet d'abord dans les libertés fondamentales une source efficace de lutte contre les impositions, et ils ne se privent pas d'actionner ce levier.<sup>24</sup> Or ces actions, guidées par le seul intérêt de ceux qui les entreprennent, ne sont peut-être pas le meilleur moyen de mener une politique fiscale cohérente.

---

24 Patrick Philip, Ludovic Vanhove, « Le droit fiscal face aux libertés fondamentales du traité de l'Union européenne », *Petites affiches*, 9 janvier 2004, n° 7, p. 4.