



***Working paper***

***Europe fiscale:  
les récents progrès de la confiance mutuelle***

Par Sophie de Fontaine, Maître de conférences HDR  
et Fabrice Bin, Maître de conférences

IRDEIC - Centre européen d'études financières et fiscales (CERFF)  
Université Toulouse 1 Capitole

Cycle de conférences CIEL (Comparaison, Internationalisation et Européanisation Lectures)  
Institut de Recherche en Droit Européen, International et Comparé (IRDEIC)

Mercredi 23 juin 2021

Visioconférence

Le présent travail a été rédigé dans le cadre d'un travail dirigé par M. Fabrice RIEM, Maître de conférences de droit public à l'Université de Pau et intitulé :

« LA CONFIANCE MUTUELLE DANS L'UNION EUROPÉENNE :  
DE L'OBJECTIF POLITIQUE AU PRINCIPE JURIDIQUE »

Voici sa présentation :

Le thème de la « confiance » est un thème émergent en droit de l'Union européenne. Après la proclamation contentieuse du principe de « confiance légitime », la référence au principe de « confiance mutuelle entre États membres » de l'Union européenne est apparue dans le cadre du marché intérieur. À la base de la reconnaissance mutuelle, il est le postulat ayant permis aux États d'ouvrir leur marché et d'accepter que des produits obéissant à des réglementations éventuellement différentes puissent être commercialisés sur leur territoire.

Ce principe a ensuite été transposé de l'espace économique qu'est le marché intérieur vers l'espace de liberté, de sécurité et de justice. La notion est d'abord apparue comme la condition politique et sociologique, voire psychologique, nécessaire à la bonne marche d'une reconnaissance mutuelle des actes judiciaires. Elle est passée par l'affirmation d'un ordre public de plus en plus européenisé formant une sorte de socle commun et laissant moins de place à l'affirmation de particularismes nationaux.

Aujourd'hui, elle prend corps autour d'une série d'exigences très concrètes qui constituent en quelque sorte les marqueurs de cette confiance. Concrètement, elle fonde des instruments aussi déterminants que le Mandat d'arrêt européen ou le Règlement Dublin en matière de répartition des demandeurs d'asile ou l'exécution des peines.

Les rares études consacrées à la question, en langue anglaise, n'ont de cesse d'interroger la définition, le fondement, le statut, la nature et la portée de cette notion, ce qui n'a pas empêché la Cour de justice d'en souligner « l'importance fondamentale » dans son avis 2/13 sur l'adhésion de l'Union européenne à la Convention européenne des droits de l'homme. La Cour y souligne qu'une « telle construction juridique repose sur la prémisse fondamentale selon laquelle chaque État membre partage avec tous les autres États membres, et reconnaît que ceux-ci partagent avec lui une série de valeurs communes sur lesquelles l'Union est fondée, comme il est précisé à l'article 2 TUE. Cette prémisse implique et justifie l'existence de la confiance mutuelle entre les États membres dans la reconnaissance de ces valeurs et donc dans le respect du droit de l'Union qui les met en œuvre ».

La poly-crise que traverse l'Union européenne tant du point de vue du lien politique entre ses membres que face à la vague terroriste ou à la crise migratoire, sans parler des remous traversés par le marché intérieur et la libre circulation des travailleurs oblige à une réflexion d'une grande ampleur à ce sujet.

Les actes du colloque, qui devait initialement se tenir sur le site de Bayonne les 26 et 27 juin 2020 et qui a été annulé en raison de la crise sanitaire, paraîtront prochainement aux Éditions Mare & Martin.

# Confiance mutuelle et droit fiscal de l'Union européenne

Par Sophie de Fontaine, Maître de conférences HDR, Université Toulouse 1 Capitole, IRDEIC  
et Fabrice Bin, Maître de conférences, Université Toulouse 1 Capitole, IRDEIC

Il peut paraître surprenant de traiter de fiscalité à propos du thème de la confiance mutuelle au sein de l'Union européenne. Certes, il existe un domaine de la politique fiscale dans lequel une telle confiance est souhaitée, celui de l'amélioration des relations entre l'administration et le contribuable. Mais ce sujet ne correspond pas directement au thème du présent ouvrage. D'un autre côté, le droit fiscal a été intégré à la problématique actuellement bien connue des pénalistes en matière de confiance mutuelle dans l'espace de liberté de sécurité et de justice (ELSJ)<sup>1</sup> : l'assistance mutuelle en matière de recouvrement peut être refusée en cas d'atteinte aux droits fondamentaux<sup>2</sup>. Mais le sujet de la confiance mutuelle présente une dimension plus large en droit fiscal, dimension originaire et particulière au droit du marché intérieur. C'est cette dimension fiscale qui constitue logiquement le sujet de la présente étude.

En effet, si plusieurs éléments du droit fiscal ont été « harmonisés », ou plus exactement unifiés<sup>3</sup>, au sein de l'Union (le cas le plus important étant celui de la taxe sur la valeur ajoutée), la politique fiscale interne de l'Union se résume à une concurrence fiscale que, pour ne pas la qualifier d'acharnée, on qualifie de dommageable quand elle atteint des limites difficilement supportables<sup>4</sup>. Pourtant, la confiance est indispensable au droit fiscal comme au marché unique.

## **Droit fiscal et confiance**

Le droit fiscal s'est initialement construit sur le postulat de l'unilatéralité de la décision et de l'action étatique. Pour autant, et peut être paradoxalement, la fiscalité plus que tout autre domaine nécessite de la confiance. Il est désormais admis, même si la réalité diffère grandement, que l'exercice du pouvoir fiscal des États ne peut s'exercer pleinement et efficacement en l'absence de confiance. Confiance des citoyens dans le système d'imposition qui leur est appliqué, confiance dans l'administration en charge de le faire. Confiance entre les États afin que chacun accepte des règles internationales qui assure une répartition équitable des ressources. Les deux aspects de cette confiance sont d'ailleurs liés.

Au plan européen, la question de la confiance mutuelle ne se pose pas de la même manière qu'au plan international. Alors qu'au plan international, la confiance mutuelle entre États ne peut être postulée comme existant entre États membres, elle est rendue indispensable par la construction du marché intérieur et rendue possible par l'action des institutions européennes. Et l'action de ces

---

<sup>1</sup> « Parce que les États membres peuvent se faire confiance en raison de l'existence d'une communauté de valeurs, ils peuvent coopérer de manière renforcée, et ce, malgré les disparités substantielles et procédurales de leurs systèmes juridiques » selon la définition de C. Rizcallah, « Le principe de confiance mutuelle : une utopie malheureuse ? », *Rev. trim. dr. h.*, 118/2019, p. 300.

<sup>2</sup> V. CJUE, 26 avr. 2018, *Eamonn Donnellan* (aff. C-34/17), (note D. Berlin, *JCP G*, 2018, n°22, act. 615 ; note F. Péraldi-Leneuf, *Europe* n°6, Juin 2018, comm. 224 ; A. Maitrot de la Motte, Chr. Dr. fisc. de l'UE, *RTD Eur.* 2019, p.420 et les comm. de S. Platon, « Les fonctions du standard de l'État de droit en droit de l'Union européenne », *RTD Eur.* 2019, p. 317).

<sup>3</sup> V. A. Fournier, *L'harmonisation européenne des impôts directs*, thèse Bordeaux, 2019.

<sup>4</sup> Sur cette concurrence fiscale, v. l'étude de D. Berlin, *Politique fiscale*, Commentaire Mégret 3<sup>e</sup> éd., EUB, 2012, vol. II, p. 21-234 ; la thèse de A. Dos Santos, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruylant, 2009 ; Th. Lambert, « Réflexions sur la concurrence fiscale », *D.* 2010 p.1733.

institutions européennes pourrait en ce sens légitimer et renforcer la confiance des contribuables français envers l'Union européenne<sup>5</sup>.

La confiance mutuelle est aussi indispensable au bon fonctionnement du marché intérieur dans lequel coexistent plusieurs ensembles normatifs fiscaux distincts et même une concurrence normative en matière fiscale.

### **Confiance mutuelle en matière fiscale et marché unique**

Si la confiance mutuelle est une exigence d'abord née pour le fonctionnement du marché, elle s'est depuis fortement développée dans le cadre de l'ELSJ. En matière de droit fiscal, la confiance mutuelle correspond à la dimension commerciale d'origine, au service de laquelle elle justifie une « présomption de régularité<sup>6</sup> ». Elle est une garantie indispensable à la libre circulation au sein du marché unique et ce, sous un triple point de vue : celui des États membres, des contribuables et des administrations fiscales.

La confiance mutuelle est non seulement indispensable à la construction du marché européen, mais également au plein exercice par les États membres de leur souveraineté fiscale, en ce qu'elle est la seule manière de réduire au maximum les effets délétères de la juxtaposition de divers systèmes normatifs nationaux européens.

La confiance mutuelle est tout aussi indispensable pour les contribuables qui opèrent sur le marché intérieur que pour les États membres. Mais parce que la présomption d'une confiance acquise ne peut être suffisante, l'Union européenne se doit également de mettre en place les conditions de l'émergence de cette confiance dans le domaine fiscal. De la même façon qu'en matière de reconnaissance des diplômes, cette confiance mutuelle permet d'assurer les libertés de circulation sans entrave pour les contribuables et permet aux États de lutter contre les pratiques de fraude et d'optimisation fiscale<sup>7</sup>.

La confiance mutuelle permettrait ainsi qu'un contribuable puisse se prévaloir de sa situation fiscale dans un État membre auprès des autorités d'un autre État membre et à ce titre puisse éviter des doubles impositions, notamment pour des impôts pour lesquels les dispositions conventionnelles sont inopérantes, par exemple la TVA<sup>8</sup>.

La confiance mutuelle, enfin, est nécessaire pour les Administrations fiscales, tout d'abord par la mise en place d'un espace européen de concertation<sup>9</sup>, ensuite par la possibilité de sanctionner les comportements déloyaux<sup>10</sup>.

---

<sup>5</sup> Quoique la dimension fiscale de la citoyenneté européenne soit assez aléatoire. Nous nous permettons de renvoyer sur ce point à F. Bin, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *RFHIP* n°43, 2016, p. 205 sq.

<sup>6</sup> CJUE, 25 janv. 1977, *Bauhuis* (aff. C-34/76), pt. 38.

<sup>7</sup> Sur ces deux aspects, qui rendent nécessaire une reconnaissance mutuelle, v. A. Maitrot de la Motte, « Reconnaissance mutuelle et droit fiscal européen », in M. Fartunova-Michel et C. Marzo (dir.), *Les dimensions de la reconnaissance mutuelle en droit de l'Union européenne*, Bruylant, 2018, p. 159-164.

<sup>8</sup> Et ce, alors même qu'une telle situation devrait ne pas exister. Comme le souligne A. Maitrot de la Motte : « les opérations taxables doivent être taxées dans un État exclusivement [...] Nécessairement reconnue par les autres États, cette imposition interdit à ces derniers de taxer également l'opération dont il s'agit » : « Reconnaissance mutuelle et droit fiscal européen », *loc. cit.*, p. 171.

<sup>9</sup> V. sur ce point, la consécration d'une exception de fraude par CJUE, 6 févr. 2018, *Omer Altun* (aff. C-359/16), (*JCP E* 2018, 1183, J.-V. Borel). Elle ouvra ainsi la possibilité pour un État membre de contester l'état certifiant une affiliation en matière de sécurité sociale lorsqu'il existe des éléments de nature à attester de l'existence d'une fraude (v. pour une affaire antérieure ainsi confirmée, CJUE, 27 avr. 2017, *A-Rosa Flussschiff GmbH c/ URSSAF* (aff. C-620/15) et Cass. ass. plén., 22 déc. 2017, n° 13-25467, (*JCP G* 2018, 253, note I. Omarjee ; *Procédures* 2018, comm. 50, note A. Bugada). Cette possibilité devrait avoir des conséquences en matière de contributions sociale dès lors que la CSG et la CRDS dépendent non seulement de la résidence des contribuables mais également de leur affiliation. Selon P. Derouin, cela implique une même procédure de contestation, c'est à dire l'obligation pour l'État qui conteste la véracité du document de se retourner vers les autorités compétentes de l'autre État pour qu'elles réexaminent l'attestation, puis la possibilité de l'écarter si cette dernière ne réagit pas dans un délai raisonnable, sous condition de permettre au contribuable de contester les faits invoqués au nom des garanties du procès équitable (P. Derouin, « La portée des principes de coopération loyale et de confiance mutuelle entre États en matière de certificat E 101

Mais si la confiance mutuelle est indispensable en matière fiscale, notamment au sein du marché unique, est-elle pour autant garantie par le droit de l'Union européenne ?

La confiance mutuelle repose sur le postulat selon lequel chacun des États membres respecte, lorsqu'il exerce sa compétence ou met en œuvre les dispositions de droit européen, les impératifs liés à la construction européenne, et, s'agissant plus spécifiquement de la fiscalité, les principes qui sous-tendent le marché intérieur à savoir l'absence d'entraves et d'autre part l'absence de distorsions de concurrence, mais aussi le principe de coopération loyale, formulé depuis le traité de Lisbonne à l'article 4 § 3 du traité sur l'Union européenne (TUE) comme le respect des autres États membre (« L'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement »)<sup>11</sup>.

Or, dans la pratique, il existe en Union européenne une tension permanente entre confiance mutuelle et franche défiance entre États membres (I) de sorte que L'union européenne doit s'efforcer désormais de créer plus activement les conditions de cette confiance (II)<sup>12</sup>.

## I – UNE POLITIQUE FISCALE CONSTRUITE SUR LA DÉFIANCE MUTUELLE

L'Europe des impôts est célèbre actuellement pour constituer un des derniers ilots de souverainisme caractérisé par la règle de l'unanimité<sup>13</sup>. Chaque État souhaitant protéger sa compétence fiscale, l'harmonisation fiscale européenne n'a progressé que malgré une défiance mutuelle entre États membres (A) et celle-ci a entravé nombres de projets pourtant justifiés par le bon fonctionnement économique communautaire (B).

### A- La défiance comme moteur d'avancées fiscales partielles

Dans certains cas, la méfiance mutuelle a provoqué l'adoption par les États membres de la législation fiscale européenne. C'est le cas spectaculaire de l'unification des règles d'assiette de TVA. Mais, logiquement, le plus souvent, la défiance mutuelle entre États membres a provoqué l'adoption de textes selon une forme dégradée reflétant un prudent souci des intérêts fiscaux nationaux.

- 1) L'unification de la TVA expliquée par une méfiance à propos du financement du budget européen

Si les États membres ont consenti si rapidement aux bases de l'assiette unifiée de TVA au cours des années 1970, c'est en raison de l'adoption par eux-mêmes d'un système de « ressources propres » par la décision du Conseil du 21 avril 1970. Ce nouveau système, destiné à financer le budget européen, comprenait une ressource (progressivement mise en place en 1975) dite « TVA » parce que calculée en fonction des recettes nationales de TVA de chaque État. Cet impôt étant dès lors « partiellement communautaire », « les organes des communautés ont donc un intérêt direct à ce que

---

(désormais A1) de sécurité sociale : vers une transposition en matière fiscale ? À propos de CJUE, Gr. Ch., 6 fév. 2018, *Omer Altun et a.*, aff. C-359/16 », *Dr. fisc.* 2018, n°11, comm. 109).

<sup>10</sup> V. aussi sur ce point, CJUE, 28 juin 2007, *Planzer Luxembourg SARL* (aff. C-73/06), (*Dr. fisc.* 2008, n° 11, comm. 215 ; *RJF* 2007, n° 1367). En matière de TVA, en principe, les indications qui figurent sur l'attestation d'assujettissement lient, en fait et en droit, l'Administration fiscale de l'État membre de remboursement. Néanmoins, si elle éprouve des doutes et suspecte un abus de droit, elle peut, en vertu du 6 de la directive, contraindre l'assujetti à lui fournir les renseignements nécessaires pour apprécier le bien-fondé de la demande de remboursement.

<sup>11</sup> V. notamment E. Neframi, « Le principe de coopération loyale comme fondement identitaire de l'union européenne », *Rev. UE*, 2012, p.197-203.

<sup>12</sup> Cette démarche proactive est particulièrement nette, comme cela sera exposé *infra*, depuis une dizaine d'années (en contrecoup à la crise financière des années 2008-2010).

<sup>13</sup> V. article 113 Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne.

l'assiette de TVA soit correctement assurée dans les États membres<sup>14</sup> ». Certes, mais, inversement, les États membres avaient aussi intérêt à ne pas conserver de divergences dans les règles d'assiette, en raison de leur conséquence sur la répartition de la charge budgétaire entre eux.

P. Beltrame et G. Montagnier remarquaient ainsi que « La substitution en 1970 du système des ressources propres, dont la TVA était la pièce majeure, aux contributions étatiques supposait pour fonctionner correctement que l'encadrement communautaire de la TVA soit plus rigoureux – et notamment que l'assiette de cet impôt soit déterminée de façon plus uniforme d'un État à l'autre. *Cette nécessité politique et budgétaire a été l'aiguillon* qui, s'ajoutant à la volonté de renforcer la neutralité économique de cet impôt, a hâté l'adoption de la grande « 6<sup>e</sup> directive TVA » relative à l'assiette uniforme, du 17 mai 1977<sup>15</sup>. » Remarquons à ce sujet qu'un dispositif de sauvegarde était prévu pour les États n'ayant pas introduit les règles de l'assiette uniforme : leur contribution devait être déterminée en fonction de leur quote-part de produit national brut, ce qui impliquait un risque d'alourdissement<sup>16</sup>. Les États, s'ils voulaient voir leur contribution calculée de la même façon que leur partenaire, devaient donc se dépêcher d'appliquer les règles uniformes.

Ainsi, de peur que des règles d'assiette plus laxistes ne permettent à certains États de réduire leurs recettes et donc, *in fine*, leur contribution au budget européen, les États membres se sont mis d'accord pour unifier entre eux les règles d'assiette. La fameuse directive de 1977 symbolisant un aboutissement de ce processus, a quand même connu des difficultés et imperfections<sup>17</sup>, et des retards<sup>18</sup>.

## 2) Les difficultés d'harmonisation des accises et de la TVA intra-UE

La mise en place à l'horizon 1993 du grand marché unique a provoqué la discussion de nouvelles harmonisations fiscales dans un cadre de méfiance mutuelle.

C'est d'abord la question des droits d'accises, prélèvements archaïques sur certains biens de consommation mais toujours bien vivants. Si le tabac n'a pas posé de problème, l'imposition des alcools a mis face à face « une Europe de la bière et une Europe du vin<sup>19</sup> », au sein de laquelle la surimposition comparative des alcools étrangers est fréquente. Récusant le projet initial et trop simple de la commissaire européenne Scrivener d'imposer le même tarif partout, les États se sont décidés pour un tarif plancher par catégorie d'alcool et surtout, pour le principe d'application du tarif du pays de consommation<sup>20</sup>.

Le problème a été similaire pour la TVA intra-UE, pourtant dans le domaine de la TVA, impôt harmonisé. Le régime transitoire de TVA mis en œuvre en 1993 et fondé sur le principe de l'origine résulte de l'impossibilité dans laquelle se sont trouvés les États membres de se faire mutuellement confiance pour que la TVA perçue dans l'État du vendeur, et à son taux, puisse être déduite par l'acquéreur assujéti dans son État, à charge pour les autorités nationales d'organiser un système de transfert de recettes fiscales entre-elles. Face à la fragilité de ce régime transitoire à la fraude, notamment carrousel, la Commission s'est finalement crue fondée en 2016 à proposer enfin un

<sup>14</sup> D. Villemot, *L'harmonisation fiscale européenne*, Que sais-je ?, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 1995, p. 17.

<sup>15</sup> P. Beltrame et G. Montagnier, « L'Europe des impôts », *AJDA*, 1990, p. 251. Nous soulignons.

<sup>16</sup> J.-J. Philippe, *La TVA à l'heure européenne*, Litec, 1993, p. 36.

<sup>17</sup> V. D. Berlin, *Droit fiscal communautaire*, Droit fondamental, PUF, 1988, p.249-250.

<sup>18</sup> « La finalisation de cette harmonisation se révélant plus longue que prévue, en raison des délais d'adoption puis de transposition dans les États membres de la 6<sup>ème</sup> directive TVA, du 17 mai 1977, portant uniformisation de l'assiette de celle-ci, le financement intégral du budget par des ressources propres n'a pu intervenir à la date prévue du 1<sup>er</sup> janvier 1975, mais seulement le 1<sup>er</sup> janvier 1980, à un moment où existaient déjà de sérieuses inquiétudes sur l'épuisement des ressources récemment attribuées à la Communauté. », J. Molinier, « Vers une véritable ressource propre TVA pour le budget de l'UE ? », in F. Querol (dir.), *La réorientation européenne de la TVA à la suite du renoncement au régime définitif*, LGDJ – Presses d'UT1 Capitole, 2014, p. 164.

<sup>19</sup> P. Beltrame et G. Montagnier, *loc. cit.*, p. 252.

<sup>20</sup> G. Montagnier, « Harmonisation fiscale communautaire – janvier 1993-décembre 1994 », *RTD eur.* 1995, p. 279.

régime définitif de TVA reposant sur le principe de destination<sup>21</sup>. Selon cette proposition, la TVA due aux titres des livraisons de biens réalisées entre assujettis établis dans deux États membres différents, serait facturée par le vendeur au taux de l'État de l'acquéreur et ce dernier autorisé à la déduire. Ce système reposerait, comme pour l'ACCIS<sup>22</sup>, sur le principe selon lequel l'État dans lequel est établi le vendeur serait habilité à percevoir, via un système de guichet unique, la TVA due au pays de destination du bien, au taux choisi par ce dernier, et à lui reverser les sommes correspondantes dans le cadre d'un système de compensation interétatique. Le dispositif proposé aurait pour conséquence indéniable de rendre l'État de destination tributaire de l'État de départ pour percevoir la TVA qui lui est due. Là encore et pour cette raison le projet pourrait ne pas voir le jour, parce qu'il faudrait, selon les mots de M. Wolf, « face aux discours souverainiste, assez de conviction pour confier aux partenaires le contrôle partagé de dizaines de milliards d'euros de recettes fiscales<sup>23</sup> ». Il semblerait que les États préféreraient des techniques dites de paiements scindés permettant de ne pas dépendre les uns des autres quant à leurs recettes fiscales. En tous les cas, le doute existe « sur la capacité de tous les gouvernants à assumer le saut vers la transparence qu'impliquerait un régime universel de taxation multilatérale »<sup>24</sup>.

Mais la défiance mutuelle n'a pas seulement déterminé la politique fiscale européenne, elle l'a surtout entravée.

## **B- Des apories de la politique fiscale expliquée par la défiance mutuelle**

La méfiance mutuelle entre États membres, accompagnant le choix de la concurrence fiscale interne, explique plusieurs blocages de l'harmonisation fiscale européenne.

### 1) Le maintien de votes à l'unanimité

La protection méfiante des intérêts fiscaux nationaux explique tout d'abord le maintien de l'exigence d'unanimité pour la législation fiscale<sup>25</sup>. Ainsi, lors des négociations de la conférence intergouvernementale de 2003-2004, les britanniques ont fermement défendu leur droit de veto<sup>26</sup>. L'examen de la proposition de passage à la majorité s'est ainsi soldé par un échec en raison de la peur de certains États de se voir imposer des taux d'imposition uniformisés. La réticence des États est toujours de mise, comme en atteste le parcours de la proposition dite « déclaration pays par pays publique » (DPPP publique)<sup>27</sup>. Présentée par la Commission sur le fondement de l'article 50 du TFUE, son vote a été considérablement retardé, certains États considérant qu'elle devrait être adoptée, s'agissant d'une question fiscale, à l'unanimité selon la procédure de l'article 115<sup>28</sup>. Même si de nombreux États étaient d'accord, ils ont voté contre par principe pour éviter de valider cette substitution potentiellement lourde de conséquences<sup>29</sup>. Si elle était adoptée sous la présidence portugaise en ce premier semestre 2021, une majorité y semblant favorable, la Cour serait sans doute saisie de cette question.

---

<sup>21</sup> V. Commission européenne, *Communication concernant un plan d'action sur la TVA. Vers un espace TVA unique dans l'Union - L'heure des choix*, COM(2016) 148 final, Bruxelles, 7 avril 2016, 15 p.

<sup>22</sup> V. *infra*

<sup>23</sup> M. Wolf, « Lutte contre la fraude : un autre avenir pour la TVA », *R.E.I.D.F.*, 2015/3, p. 362-363.

<sup>24</sup> S. Dale, J.C. Bouchard, et M. Wolf, « Le régime définitif de TVA de l'UE applicable aux échanges transfrontières : il est temps de repenser l'approche ? », *ERA Forum* 21 (2020), p.113.

<sup>25</sup> Sur le maintien de cette unanimité et les échecs de sa remise en cause, v. les analyses d'A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, 2016, §. 10 sq.

<sup>26</sup> V. la synthèse n°105 de la Fondation Robert Schuman, 29 sept. 2003 : <https://www.robert-schuman.eu/fr/syntheses/0105-la-conference-intergouvernementale>, consultée le 26 avr. 2021.

<sup>27</sup> Proposition modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices (COM(2016)0198), présentée le 12 avril 2016 par la Commission européenne.

<sup>28</sup> Selon l'avis même du service juridique du Conseil : v. D. Velazquez « Bonne nouvelle pour la finance luxembourgeoise. Le reporting public pays par pays menacé de mort », *Luxemburger Wort*, 15 nov. 2016, <http://www.wort.lu/de/business/bonne-nouvelle-pour-la-finance-luxembourgeoise-le-reporting-public-pays-par-pays-menace-de-mort-582b2b1b5061e01abe83c203>

<sup>29</sup> V. les analyses du cabinet PwC, 5 mars 2021 : <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2021/03/transparence-fiscale-declaration-pays-par-pays-cbcr.html>, consultées le 26 avr. 2021.

Tout cela reflète d'autant plus la défiance des États membres entre eux, que, selon la Commission européenne dans sa récente communication au Parlement et aux Conseils proposant l'abandon de l'unanimité que « pour la question de la souveraineté, le passage au vote à la majorité qualifiée n'aurait pas d'incidence sur les compétences actuelles des États membres dans le domaine fiscal<sup>30</sup>. »

De toute façon, comme l'ont fait remarquer les députés français Paluszkiwicz et Dumas dans leur rapport d'information consacré à « espace fiscal européen », il n'y a pas de raison de passer maintenant à la procédure législative ordinaire reposant sur des votes à la majorité car « renforcer la confiance entre administrations fiscales est un préalable à toute avancée supplémentaire<sup>31</sup> ». S'il faut d'abord renforcer la confiance, c'est bien parce qu'elle n'est pas suffisante.

## 2) Les échecs de l'unification basée sur la reconnaissance mutuelle

En matière fiscale, la confiance mutuelle nécessaire au projet européen est souvent présentée sous l'angle de la lutte contre la fraude et de l'optimisation fiscale agressive, au prix d'une augmentation des charges documentaires, notamment celles des entreprises<sup>32</sup>. En réalité, l'avènement d'un climat de confiance mutuelle satisfaisant entre les États membres pourrait également servir les intérêts des contribuables européens, s'il conduisait, non pas à l'unification des législations fiscales nationales, mais à la consécration d'un principe de reconnaissance mutuelle imposant aux États de reconnaître les décisions prises par les autorités fiscales des autres États membres au profit des contribuables exerçant leurs libertés européennes. Notamment parce que la CJUE se refuse, en raison de la compétence de principe des États, à faire en sorte que des décisions fiscales prises par un état membre s'imposent à un autre. Dans ce sens, en matière de TVA, la Commission considère qu'il n'existe pour les États membres aucune obligation de reconnaissance mutuelle de leurs décisions respectives<sup>33</sup>. En matière de fiscalité directe, c'est la position exprimée en 2006 par la Cour dans sa décision *Kerkhaert et Morres*<sup>34</sup>. Dans sa note sous la décision *Sofina* du Conseil d'État, considérant qu'un État membre doit adapter son système fiscal à celui des autres États membres, le professeur Maitrot de la Motte souhaitait une évolution similaire de la CJUE<sup>35</sup>.

Pour l'instant l'insuffisance de la confiance mutuelle entre États a conduit à l'échec de tous les projets tentant de coordonner la diversité des systèmes fiscaux au moyen de la reconnaissance mutuelle.

Le seul domaine dans lequel le droit dérivé consacre, en matière fiscale le principe de reconnaissance mutuelle concerne le recouvrement de l'impôt (directive 2010/24<sup>36</sup>). Il s'agissait de faciliter le recouvrement transfrontalier des créances publiques, donc notamment fiscales en faisant jouer un

---

<sup>30</sup> Commission européenne, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, COM(2019) 8 final, Strasbourg, le 15 janv. 2019, p. 12.

<sup>31</sup> X. Paluszkiwicz et F. Dumas, *L'espace fiscal européen*, Rapport d'information déposé par la Commission des affaires européennes, Paris, AN, 9 juillet 2020, p. 78.

<sup>32</sup> V. *infra*.

<sup>33</sup> V. Concl. M. Wathelet, sur CJUE, 3<sup>e</sup> ch., 17 déc. 2015, *WebMindLicenses Kft* (aff. C-419/14) : « comme l'observe la Commission, il ne serait possible d'éviter la double imposition que si le droit de l'Union imposait aux administrations fiscales des États membres une obligation de reconnaissance mutuelle de leurs décisions respectives. Or, ni la directive TVA ni le règlement no 904/2010 ne créent pareille obligation » (pt. 91). Les conclusions sont consultables en ligne : <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=167841&pageIndex=0&doclang=fr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=782251>. Maître Bouchard soutient quant à lui que le principe de confiance légitime devrait obliger l'administration à interroger l'administration de l'autre État pour s'assurer des éléments qui fondent l'imposition : « la double imposition en matière de TVA : une situation kafkaïenne », *Dr. fisc.* n°10, 9 mars 2017, comm. 193. Il considère à ce sujet que devrait s'appliquer l'arrêt de la CJUE du 11 mai 1989, *Wurmser* (aff. C-25/88), (*Rec.* 1989, I, p. 1105), qui, à propos d'une affaire d'importation de textiles, reconnaissait « un principe plus général de la confiance mutuelle entre les autorités des États membres » (pt. 18).

<sup>34</sup> CJUE, gr. ch., 14 nov. 2006, *Kerkhaert et Morres* (aff. C-513/04), préc., pt 20, (*Rec.* I-10967 ; *RJF* 2/2007, n° 244 ; *BDCF* 2/2007, n° 25, concl. Geelhoed).

<sup>35</sup> A. Maitrot de la Motte, *Dr. fisc.*, 2019, n°26, comm. 311 §. 16 et dernier. Il y cite les jurisprudences ayant confirmé l'arrêt *Kerkhaert et Morres* précit. Toutes les propositions en ce sens ont échoué sauf en matière de recouvrement avec comme limite la protection des libertés individuelles : v. *infra*.

<sup>36</sup> Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts et autres mesures (*JOUE*, 31.3.2010, L 84).



principe de confiance mutuelle<sup>37</sup>. Au-delà, tous les projets de législation européenne utilisant le mécanisme de reconnaissance mutuelle<sup>38</sup>, comme palliatif ou complément à l'harmonisation européenne directe en vue d'assurer l'effectivité des libertés européennes de circulation, ont échoué.

En 2005, la Commission européenne, soucieuse de limiter les coûts de mise en conformité supportés par les petites et moyennes entreprises au sein de l'UE, avait proposé la « taxation selon les règles de l'État membre du siège » (*Home State taxation*)<sup>39</sup>. Le dispositif envisagé prévoyait que les entreprises ayant un établissement stable ou une filiale sur le territoire d'États membres autres que celui de leur résidence puissent, sur option, calculer les bénéfices imposables dans ces États en application de la législation fiscale de leur État de résidence. Le projet pourtant très mesuré, puisqu'il ne s'agissait dans un premier temps que de l'ouvrir aux PME volontaires et aux États membres ayant des assiettes comparables et uniquement sur la base d'accords bilatéraux, n'a pas abouti. Les États se sont en effet montrés très réticents, ayant la crainte de voir certains États modifier leurs règles d'assiette afin d'attirer sur leur territoire les sièges des sociétés éligibles au régime. Et ceci, alors même que le caractère optionnel du dispositif pour les États aurait permis d'éviter une telle dérive, puisque chacun d'entre eux auraient pu refuser le principe de reconnaissance mutuelle à ceux pratiquant le dumping fiscal.

Quoi qu'il en soit, le projet semble avoir été abandonné, et l'intérêt s'est porté en matière d'impôt sur les sociétés (IS) sur la proposition concernant l'assiette commune consolidée (ACCIS) présentée en 2011 et relancée en 2016 de manière scindée<sup>40</sup>. Si le principe de la loi d'origine a été abandonné pour les règles d'assiette, puisqu'il s'agit justement d'unifier les règles de détermination de bénéfices imposables applicables aux sociétés européennes, le volet procédural des propositions de 2011, puis de 2016, repose également sur le principe de reconnaissance mutuelle. Très schématiquement, l'assiette consolidée impliquerait la mise en place d'un système de « guichet unique », dans lequel les contribuables ne traiteraient qu'avec l'Administration fiscale d'un seul État, celui de la société dite tête de groupe, appelée « autorité fiscale principale ». C'est elle qui serait chargée, en application de ses procédures domestiques, de recevoir les déclarations pour l'ensemble des sociétés du groupe quelle que soit leur localisation. Elle procéderait également à leur contrôle, et au recouvrement des impôts y compris pour la part revenant à d'autres États membres à charge de procéder au reversement nécessaire. Pourvoyeur incontestable de simplification, ce système de guichet unique qui impose à l'Administration de chacun des États concernés de reconnaître pour valable les procédures fiscales menées par « l'autorité fiscale principale » est un point peu étudié tant l'attention se focalise sur les problématiques de définition de la future ACCIS. Néanmoins, il pourrait, comme l'avait d'ailleurs dès 2012 annoncé le professeur de Crouy-Chanel, constituer le point d'achoppement du projet<sup>41</sup>. Le sénateur A. de Mongolfier considère par exemple que son adoption nécessitera au préalable la mise à

---

<sup>37</sup> L'article 12 de la directive 2010/24 prévoit ainsi un « instrument uniformisé » sur la base duquel un État européen requis par un autre recouvre l'impôt ou diligente des mesures conservatoires pour le recouvrement d'une créance fiscale du premier. L'article 13 prévoit que dans ce cas, la créance de l'État requérant « est traitée comme une créance de l'État membre requis » et est donc pour son recouvrement intégralement assimilée aux créances de celui-ci. Réciproquement, toutes les procédures engagées par l'État requis au fin de recouvrement de la créance de l'État requérant ont pour effet de suspendre, interrompre ou prolonger le délai de prescription dans l'État requis comme dans l'État requérant, pour peu que le droit interne de ce dernier le prévoit. « L'État requis est donc en principe tenu de faire confiance à l'État membre requérant et de faire droit à sa demande » (concl. M. Bobek du 22 novembre 2018, *Metirato Oy*, Affaire C-695/17, pt. 56 : consultables sur <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=D58DF30AF882B50039B5356D6CC3DC56?text=&docid=207986&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5686289>). Cette équivalence des titres de perception implique « également que l'État membre requérant en supporte les conséquences dans les cas où se pose un problème concernant l'adoption de mesures d'exécution par l'État membre requis » (*ibid.* pt. 57). Dès lors, si une mesure d'exécution est contestée avec succès, « l'État membre requérant doit rembourser la somme recouvrée, sans contestation et sans tarder, même s'il ne peut pas être tenu pour responsable de la mesure d'exécution contestée » (*ibid.* pt. 54).

<sup>38</sup> V. note précitée de D. Berlin sous CJUE, 26 avr. 2018, *Eamonn Donnellan* (aff. C-34/17).

<sup>39</sup> Communication de la Commission adoptée le 23 décembre 2005 « 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 » (Doc. COM (2005) 702 final, 23 déc. 2005).

<sup>40</sup> Communication de la Commission, « Paquet de mesures contre l'évasion fiscale: prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne » : COM(2016) 23 final du 28 janv. 2016.

<sup>41</sup> E. de Crouy-Chanel, « Le volet procédural de la proposition de directive ACCIS : naissance d'un droit européen des procédures fiscales ou mort de la proposition de directive ? » : *Dr. fisc.* 2012, n° 47, comm. 529.

niveau des compétences des administrations et l'harmonisation des procédures fiscales<sup>42</sup>. Il apparaît donc très clairement, qu'indépendamment de la législation régissant l'assiette de l'impôt, les États hésitent, en matière fiscale, à confier aux autorités d'un autre État membre le moindre pouvoir de décision concernant leurs créances fiscales quand bien même un tel dispositif les mettraient à l'abri de l'évasion fiscale et allègerait les formalités à la charge de leurs entreprises.

Les États membres atteignant ici les limites de leur défiance mutuelle, il leur a bien fallu, depuis une dizaine d'année, privilégier la confiance mutuelle. À cette fin, l'action des institutions européennes doit les accompagner.

## II – UNE POLITIQUE FISCALE AU SOUTIEN DE LA CONFIANCE MUTUELLE

Si l'Union européenne ne peut faire abstraction de la défiance mutuelle en matière fiscale, elle peut concourir à changer cette situation de fait. Par leur action, les institutions européennes peuvent en effet utilement contribuer au développement de relations interétatiques plus apaisées et plus transparentes donc plus propices à la confiance mutuelle. L'examen des politiques fiscales actuelles témoigne de la mise en œuvre de deux stratégies combinées : l'une plus douce et pragmatique qui consiste à encourager et faciliter les coopérations interétatiques (A), l'autre plus forte et volontariste, qui pourrait avoir vocation à s'accroître, qui repose sur l'utilisation de toutes les possibilités offertes par le droit européen pour rappeler les États à leurs obligations de coopération loyale en la matière (B).

### A- La construction de la confiance mutuelle dans la coopération

Ce serait évidemment faire preuve d'angélisme que de prétendre que « les paradis fiscaux, c'est terminé<sup>43</sup> ». Les scandales récents en témoignent<sup>44</sup>, tous les États européens ne sont peut-être pas, en matière fiscale, dignes de confiance. Mais, sauf à se focaliser sur la bouteille à moitié vide, il n'en reste pas moins que l'Union européenne offre aux États membres un cadre privilégié pour dépasser l'horizon de simples relations bilatérales et tenter de définir des objectifs et moyens communs. Si, dans bien des domaines, notamment en matière de fiscalité directe, l'harmonisation souhaitée ou souhaitable reste hypothétique, la coopération a permis de véritables avancées notamment dans les domaines sensibles de la lutte contre la fraude et de la concurrence fiscale dommageable. Vue sous cet angle, cette méthode d'intégration souvent présentée comme un pis-aller de l'harmonisation<sup>45</sup>, apparaît au contraire comme un moyen indispensable de construire la confiance mutuelle dont la construction européenne manque cruellement.

#### 1) Coopération et lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

La méthode de la coopération a été mise en œuvre et l'est toujours pour promouvoir une concurrence fiscale loyale au sein de l'UE. Depuis l'adoption, le 1<sup>er</sup> décembre 1997, du « Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises », les États se sont engagés à supprimer les mesures dommageables existantes dans leurs législations fiscales nationales et à ne pas en introduire de nouvelles. L'engagement de démantèlement et de gel concerne les mesures fiscales nationales, identifiables au moyen de critères fixés par le code, qui offrent « un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement

<sup>42</sup> A. de Montgolfier, *Rapport n° 257 sur la proposition de résolution européenne sur les propositions de directives du Conseil COM (2016) 683 final concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et COM (2016) 685 final concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés*, Paris, Sénat, 21 déc. 2016, p.20.

<sup>43</sup> V. Th. Lambert (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Colloque de Paris, 3 déc. 2010, LGDJ, 2010.

<sup>44</sup> M. Ferrer, « OpenLux : faire parler des registres publics, une enquête d'un genre nouveau », *Le Monde*, 8 février 2021.

<sup>45</sup> A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 54.

dans l'État membre concerné<sup>46</sup> ». En pratique, l'élimination des mesures dommageables est menée dans le cadre du Forum du code de conduite en matière de fiscalité des entreprises. Les travaux de ce groupe constitué de représentants des États membres et de la Commission européenne ont été à l'origine de la suppression d'un nombre non négligeable de régimes fiscaux nationaux considérés comme dommageables<sup>47</sup>. Il continue d'examiner collégialement les régimes nationaux préférentiels et les États qui ne respectent pas les règles posées par le Code de conduite doivent rendre des comptes à leurs pairs. Ainsi tout récemment, sous la pression de ses homologues, la France a été contrainte en 2019 de renoncer à son régime préférentiel applicable aux brevets (ancien article 39 *terdecies* du CGI) devenu incompatible avec l'approche dite « nexus » approuvée par le groupe en 2015<sup>48</sup>. Le groupe publie régulièrement des lignes de conduite destinées à encadrer les pratiques fiscales des États membres, dont il évalue ensuite la mise en œuvre effective.

En 2016, le mandat du groupe de conduite a été étendu, sur l'initiative de la Commission, par le Conseil à la promotion de la bonne gouvernance fiscale auprès des États tiers, considérée comme indispensable pour « lutter contre les menaces extérieures d'érosion de la base d'imposition » des États membres<sup>49</sup>. Sur la base de critères communs, une liste européenne de juridictions non coopératives a en conséquence été entérinée en 2017<sup>50</sup>, elle est régulièrement mise à jour après évaluation collective des progrès accomplis par les États concernés. Bien qu'imparfaite, cette initiative a non seulement conduit un nombre non négligeable de partenaires commerciaux de l'UE à modifier leurs pratiques fiscales pour éviter les risques pour leur réputation d'une inscription mais, au plan européen, elle acte la volonté d'afficher une position unifiée à l'égard des États tiers concernés, ce qui n'était nullement acquis. Si les doutes qui pouvaient peser sur le déclenchement des mécanismes de défense nationaux à l'encontre des États figurant sur la liste<sup>51</sup> ne sont pas totalement levés, il s'agit incontestablement d'un premier pas de nature à renforcer la confiance que chaque État peut avoir en ce que ses homologues ne favorisent pas les juridictions étrangères utilisées par les entreprises pour échapper à l'impôt<sup>52</sup>. Le fonctionnement actuel du Forum du code de conduite n'est pas évidemment pas exempt de critiques. Dans sa communication du 17 juillet 2020 « relative à la bonne gouvernance fiscale dans l'UE et au-delà », la Commission propose ainsi de nombreuses et importantes évolutions au titre desquelles, par exemple, l'adoption d'une nouvelle définition de la notion de régime fiscal dommageable pour contrer l'attitude de certains États consistant à concevoir des dispositifs préférentiels qui échappent au contrôle du groupe, mais également la possibilité « d'envisager des conséquences effectives pour les États membres qui ne se conforment pas en temps utile à ses décisions<sup>53</sup>. »

Reste que si ces propositions portent la lumière sur les disfonctionnements, elles ne doivent pas occulter les progrès accomplis. L'acceptation de la nécessité de renoncer à la concurrence fiscale débridée est aujourd'hui une réalité, en atteste d'ailleurs l'adoption à l'unanimité de la directive dite

---

<sup>46</sup> JOUE n° C 002 du 06/01/1998 p. 3.

<sup>47</sup> B. Angel et M. Moléon, « Le code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Dr. fisc.* 2021, n°6, comm. 140. Pour la liste des dispositifs examinés, V. Code of Conduct Group, *Overview of the preferential tax regimes examined by the code of Conduct Group since its creation in March 1998*, 5 déc. 2019, 9639/18 RVE 4, FISC 2343 ECOFIN 557.

<sup>48</sup> J. Cornu, « L'impôt français sur les sociétés à l'épreuve de la concurrence fiscale européenne », *Dr. fisc.* 2017, n° 41, comm. 494. L'approche « nexus » a été développée par l'OCDE dans son rapport final sur l'action 5 du BEPS : elle impose aux États de soumettre l'application d'un régime préférentiel réservé aux revenus de la propriété à la condition que les revenus concernés soient liés à des activités de R&D réalisées sur leur territoire.

<sup>49</sup> Com. Eur., « Communication sur une stratégie extérieure pour une imposition effective », 28 janv. 2016, COM (2016) 24 final.

<sup>50</sup> Conseil de l'UE, 5 déc. 2017, FISC 345 ECOFIN 1088

<sup>51</sup> La question de l'adoption de mesures de rétorsion unifiées dans tous les États pose problème. Le conseil ECOFIN a néanmoins adopté le 5 déc. 2019 la recommandation du groupe du Code de conduite invitant les États membres à introduire avant le 1<sup>er</sup> janv. 2021 dans leur législation nationale une mesure défensive parmi quatre convenues à l'égard des juridictions figurant sur la liste (Sur cette liste v. Rapport au Conseil, 25 nov. 2019, 1411/19).

<sup>52</sup> La Commission vient ainsi de recommander que les aides financières liées au Coronavirus ne soient pas accordées aux entreprises qui ont des liens directs ou indirects avec des pays figurant sur la liste européenne des pays et territoires non coopératifs (Rec. C (2020) 4885 final du 14 juill. 2020).

<sup>53</sup> Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil relative à la bonne gouvernance fiscale dans l'UE et au-delà, 17 juil. 2020, COM (2020) 313 final.

« ATAD » (*Anti Tax avoidance directive*)<sup>54</sup>. En prescrivant aux États européens de protéger leurs bases par la neutralisation de certaines formes de planification fiscale, notamment l'utilisation d'entités ou d'instruments hybrides ou la création de structures artificielles à l'étranger, ce texte limite d'autant l'intérêt que pourrait avoir certains d'entre eux à tolérer ou même encourager ce type de comportements.

## 2) Coopération administrative et lutte contre la fraude fiscale

En matière de lutte contre la fraude fiscale, et alors qu'il n'existe pour l'instant aucune administration fiscale européenne, le renforcement de la confiance mutuelle passe encore par la coopération interétatique et plus spécifiquement par la collaboration entre administrations nationales. La contribution de l'Union européenne en la matière est très significative. Elle porte sur la définition de normes communes d'échanges d'informations, sur la mise en place de canaux européens de communication interopérables et sur l'incitation au rapprochement concret des administrations nationales. Si l'action de l'Union en la matière est ancienne, elle a connu ces dernières années des avancées considérables<sup>55</sup>.

La transparence entre administrations fiscales a été très significativement renforcée grâce à la modification des modalités d'échange d'informations. Les échanges à la demande ou spontanés sont toujours possibles mais ont été complétés, que ce soit en matière de TVA ou en matière d'impôts directs, par des échanges automatiques et obligatoires dont le champ d'application ne cesse de s'étendre. À première vue, les obligations de transparence mises en place au niveau européen visent les contribuables eux-mêmes : ce sont les intermédiaires financiers qui doivent désormais transmettre à leurs autorités nationales les informations relatives aux revenus et avoirs financiers de leurs clients<sup>56</sup> ; ce sont les sociétés mères de groupes opérant en Europe qui ont l'obligation de déposer une déclaration dite « pays par pays » pour la totalité du groupe<sup>57</sup> ; ce sont les personnes qui conçoivent ou commercialisent des dispositifs potentiellement agressifs qui sont contraintes de les déclarer à leurs administrations fiscales nationales<sup>58</sup>. Enfin, ce seront les plateformes numériques qui, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2024, seront tenues de déclarer les revenus perçus par leur entremise<sup>59</sup>. Pour autant, il ne faut pas s'y tromper, en acceptant d'inscrire ces obligations dans des instruments de droit dérivé, les États se sont également imposés un devoir de transparence réciproque, qui pour un certain nombre d'entre-deux, faut-il le rappeler, a impliqué l'abandon, non sans difficultés, du secret bancaire. D'ailleurs, s'agissant spécifiquement des échanges d'informations relatives aux décisions anticipées obtenues en matière de prix de transfert<sup>60</sup>, l'obligation de transparence pèse directement sur l'Administration qui émet, modifie ou renouvelle un tel accord. C'est donc ici clairement la loyauté des États membres dans leur mission de contrôle qui est recherchée, la transparence imposée dissuadant les comportements dommageables.

---

<sup>54</sup> Cons. UE, dir. (UE) 2016/1164, 12 juill. 2016 (JOUE n° L 193, 19 juill. 2016, p. 1. (dite ATAD 1) et Cons. UE, dir. (UE) 2017/952, 29 mai 2017 (JOUE n° L 144 7 juin 2017, p. 1) (dite ATAD 2). La question des conflits de qualification et des risques de double non-imposition associés avait d'ailleurs été abordée dans le cadre des travaux du Code de conduite dès 2008, mais n'avait, semble-t-il, pas pu donner lieu à accord politique. Voir sur ce point E. Raingeard de la Blétière, R. Coin, P. Kermodé, P. Saint-Amans, « Vers une lutte contre le « planning » fiscal dommageable ? », *Dr. fisc.* 2013, n° 25, comm. 333, p. 34.

<sup>55</sup> Sur ces questions v. S. de Fontaine, « Le droit de l'union européenne et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : états des lieux », *Gestion & Fin. publ.* 2004, n°4, p. 115.

<sup>56</sup> Cons. UE, dir. 2014/107/UE, 9 déc. 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JOUE n° L 359/1, 16 déc. 2014, p. 1).

<sup>57</sup> Cons. UE, dir. (UE) 2016/881, 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JOUE n° L 146, 3 juin 2016, p. 8).

<sup>58</sup> Cons. UE, dir. (UE) 2018/822, 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (JOUE n° L 139, 5 juin 2018, p. 1). Cette dernière devait être transposée avant le 31 déc. 2019 pour un dépôt des premières déclarations avant le 1<sup>er</sup> août 2020. La directive UE/2020/876 du 24 juin 2020 a permis aux États membres de reporter au 28 juill. 2021 la date limite de dépôt de ces déclarations.

<sup>59</sup> Cons. UE, dir. 2021/514/UE, 22 mars modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, 22 mars 2021 (JOUE n° L. 104, 25 mars 2021, p. 1).

<sup>60</sup> Cons. UE, dir. (UE) 2015/2376, 8 déc. 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JOUE n° L 332, 18 déc. 2015, p. 1).

L'échange d'informations, dont la médiatisation a à elle seule un effet dissuasif, contribue à la confiance, mais il n'est nullement suffisant. Si chaque administration fiscale peut ainsi avoir accès à un certain nombre d'informations indispensables au contrôle de ses propres bases fiscales, elle doit également pouvoir compter sur l'implication de ses homologues dans la protection celles-ci. C'est la raison pour laquelle, l'Union européenne œuvre au rapprochement concret des administrations nationales au travers de divers projets<sup>61</sup>. Certains, comme le programme « Fiscalis », concernent directement le niveau opérationnel. Des fonds sont ainsi consacrés au financement des systèmes informatiques interopérables destinés à l'échange d'informations dont la mise en place et la maintenance est extrêmement coûteuse. Ce programme permet également d'aider certains États à renforcer leur capacité administrative par le financement de formations du personnel (notamment des e-learning), par la diffusion des bonnes pratiques. Enfin, il offre un cadre juridique et financier pour des actions de coopération sur le terrain avec la réalisation d'audits conjoints, d'opérations de contrôle simultané ou multilatéral qui sont de plus en plus fréquentes<sup>62</sup>. En matière de TVA, le réseau EUROFISC, créé en 2010, a de son côté permis de mettre en place un réseau de fonctionnaires chargés de déceler et de combattre les fraudes transfrontalières. Le renforcement de la confiance entre administrations fiscales passe également par l'implication des autorités centrales de ces dernières. Ainsi, en juin 2018, le « Sommet des Administrations fiscales de l'UE » (TADEUS) a été créé avec pour objectif affiché de renforcer la confiance entre Administrations nationales. Ce réseau, qui implique des personnes à haut niveau de responsabilité dans les administrations nationales, leur permet, lors de rencontres régulières d'identifier les problèmes communs et de définir des positions et actions coordonnées. Il est également chargé de fournir des orientations pour l'avenir d'EUROFISC<sup>63</sup>.

Finalement, il est possible d'imaginer que la connaissance et la confiance mutuelle acquise dans la coopération a conduit, et pourrait à l'avenir conduire les États membres à mutualiser des pans de plus en plus importants de la gestion de leurs impôts nationaux. Or, plus cette communautarisation sera importante, plus les pressions exercées par les institutions européennes sur les États membres seront réelles. Elles pourraient ainsi, par le haut, contribuer à créer les conditions d'une confiance mutuelle.

## **B- Lutter contre les comportements étatiques déloyaux**

Même si la voie de la coopération reste privilégiée, elle est évidemment fragile. C'est la raison pour laquelle, de manière assez volontariste, les institutions européennes explorent les opportunités offertes par le droit de l'Union pour rappeler les États membres à leur obligation de loyauté en matière de lutte contre la fraude et à l'égard des comportements abusifs de certains contribuables. Bien évidemment, la confiance ne se construit pas sur la contrainte, mais conjuguées à la coopération, les pressions exercées par les institutions européennes peuvent sans aucun doute contribuer à la rendre possible.

### **1) Sanctionner les carences étatiques en matière lutte contre la fraude fiscale**

Dans le cadre de l'Union, la lutte contre la fraude fiscale comporte une dimension commune au-delà même des fraudes transfrontières. En dépit des dispositifs de coopération mis en œuvre au niveau européen, les carences administratives dans la sanction des comportements frauduleux peut en effet

---

<sup>61</sup> Voir sur ce point, X. Paluszkiwicz et F. Dumas, *rapport précit.* p. 78 sq.

<sup>62</sup> Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil établissant le programme « Fiscalis » au fin de la coopération dans le domaine fiscal, 8 juin 2018, COM (2018) 443 final.

<sup>63</sup> Sur l'ensemble de ces questions voir le rapport de la Commission : *Fiscalis 2020 Programme Progress Report 2019*, SWD(2020)402 final. D'autres espaces de collaboration présentent des objets plus ciblés mais n'en sont pas moins importants pour développer une pratique commune et renforcer la confiance entre Administrations fiscales. On peut par exemple citer le Forum de l'UE sur la TVA qui permet depuis 2012 aux administrations de discuter des difficultés liées aux opérations transfrontières donnant lieu à double imposition ou non-imposition et, dans le cadre d'un projet pilote initié par la commission, de délivrer des « *cross-border rulings* ». Le travail effectué dans ce cadre est évidemment perfectible mais il n'est pas inutile puisque le Commissaire européen Gentiloni semble admettre qu'il serait techniquement et politiquement possible de faire une proposition législative portant sur la mise en place d'un dispositif de suppression des doubles impositions en matière de TVA en 2022 ou 2023.

inciter les contribuables à pratiquer de l'« *Administration Shopping* »<sup>64</sup>. C'est la raison pour laquelle les institutions européennes, malgré l'autonomie procédurale dont disposent les États en la matière, exercent un contrôle de plus en plus poussé à l'égard de l'effectivité de cette lutte. Ce contrôle se manifeste de manière de plus en plus marqué TVA mais il pourrait s'étendre aux impôts directs.

La légitimité des institutions européennes à contrôler la manière dont les États luttent contre la fraude fiscale en TVA résulte du lien précité existant entre cet impôt national et les ressources propres de l'Union dont les États ont l'obligation d'assurer la correcte perception. Sur ce fondement, la Cour de justice considère qu'il leur appartient de « prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité due sur leur territoire<sup>65</sup> ». Au titre des premières, la Cour juge, au visa de l'article 325 du TFUE<sup>66</sup> et de la convention relative à la protection des intérêts financiers de l'Union du 26 juillet 1995, que « des sanctions pénales peuvent cependant être indispensables pour combattre de manière effective et dissuasive certains cas de fraude grave à la TVA<sup>67</sup>. » Elle a, en sens inverse, ordonné au juge italien de « laisser inappliquées des règles nationales de prescription faisant obstacle à l'infliction de sanctions pénales effectives et dissuasives dans un nombre considérable de cas de fraude grave portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne<sup>68</sup>. » La consécration, très controversée par les États membres, du lien existant entre la TVA qu'ils collectent et le budget de l'Union a par ailleurs ouvert la voie à l'inclusion des fraudes les plus graves à la TVA<sup>69</sup>, c'est-à-dire celles qui ont un caractère transfrontière et entraînent un préjudice d'au moins 10.000.000 €, dans le champ de compétence du Parquet européen<sup>70</sup> qui peut désormais suppléer à l'inaction, intentionnelle ou non, des autorités nationales<sup>71</sup>.

En matière de TVA encore, l'Union européenne peut exercer un contrôle de l'effectivité de la coopération administrative. À ce titre, la Cour de justice juge que « la coopération entre les administrations nationales telles que celle qu'a instituée le règlement n°1798/2003 est de nature, lorsqu'elle est menée efficacement et de manière conforme aux dispositions de ce règlement, à contribuer à une réduction des fraudes et à la perception effective des recettes de TVA ainsi que, dans une mesure correspondante, au maintien des ressources TVA au niveau qui doit être le sien en vertu des divers actes législatifs communautaires applicables<sup>72</sup>. » Elle a en conséquence considéré que l'Allemagne avait manqué à ses obligations découlant des paragraphes 1 et 3 de l'article 248 CE (article 287 TFUE) en s'opposant à un contrôle de la Cour des comptes qui visait à vérifier que cette dernière avait mis en place les structures administratives et organisationnelles nécessaires à ladite coopération administrative et d'autre part à vérifier comment elle fonctionnait en pratique dans la mesure où les États sont « tenus de respecter les diverses règles du droit communautaire afférentes au dit prélèvement, telles que celles que comportent la sixième directive et la directive TVA, ou encore le règlement n° 1798/2003<sup>73</sup>. » Dans une affaire récente, elle a été interrogée plus précisément sur la

<sup>64</sup> Voir, par analogie, comment en matière douanière la concurrence entre États se développe grâce à la moins-disance répressive et à la carence administrative ; J. Luc Albert, « L'union douanière, les apparences d'une solidarité européenne historique », *Gestion & fin. publ.*, 2017, n°4, p. 50 à 69.

<sup>65</sup> CJUE, 26 fév. 2013, *Akerberg Fransson* (aff. C-617/10), pts. 26 et 27 ; CJUE, 17 déc. 2015, *WebMindLicences* (aff. C-419/14), pt. 41.

<sup>66</sup> TFUE, art. 325 : « L'Union et les États membres combattent la fraude et tout autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures prises conformément au présent article qui sont dissuasives et offrent une protection effective dans les États membres, ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union. »

<sup>67</sup> CJUE, 8 sept. 2015, *Tarricco* (aff. C-105-14), pts. 39 et 40.

<sup>68</sup> Sous réserve cependant du respect du principe de la légalité des peines et délits ; CJUE, 5 déc. 2017, *M. A.S. et M. B.* (aff. C.42/17), pt. 41.

<sup>69</sup> La directive (UE) 2017/1371 du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal prévoit, en son article 7, que les États doivent établir des sanctions pénales incluant une peine d'emprisonnement maximale d'au moins quatre ans et prévoir des mesures pour « que l'enquête, les poursuites, le jugement et la décision judiciaire sur les infractions pénales puissent intervenir pendant une période d'au moins cinq ans après que ces infractions pénales ont été commises ».

<sup>70</sup> Règlement (UE) 2017/1939 du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen.

<sup>71</sup> Voir sur ce point, A. Turmo, « Le Parquet européen et la lutte contre la fraude ; Beaucoup de bruit pour rien ? », in D. Berlin, F. Martucci, F. Picod (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruylant, 2017, p. 127 et s.

<sup>72</sup> CJUE, 15 nov. 2011, *Comm./République fédérale d'Allemagne* (aff. C-539/09), pt.80.

<sup>73</sup> *Ibid.*, pt.71.

portée du règlement dans l'hypothèse où un État prétendrait taxer une opération déjà imposée dans un autre État membre. Tout en affirmant qu'il n'existe « aucune obligation pour les États de coopérer pour parvenir à une solution commune quant au traitement d'une opération aux fins de TVA<sup>74</sup> », elle a néanmoins rappelé l'existence d'un devoir de coopérer et admis que l'Administration du premier État « est tenue d'adresser une demande de renseignements aux administrations fiscales de ces autres États membres lorsqu'une telle demande est utile, voire indispensable, pour déterminer que la TVA est exigible dans le premier État membre<sup>75</sup>. » La formulation de l'arrêt est certes timide, mais elle diffère radicalement de celle des conclusions de l'avocat général Wathelet qui considérait que les échanges d'informations à la demande constituent « un droit que [lui] confère ledit règlement et non une obligation qu'il impose<sup>76</sup> ». En tous les cas, elle ouvre la voie à un contrôle des modalités de la coopération administrative en matière de TVA.

En matière d'impôts directs, l'angle d'attaque est moins évident. La Cour de justice interdit aux États membres, sur le fondement des libertés de circulation, toutes les mesures nationales discriminatoires qui seraient justifiées par la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et/ou du recouvrement de l'impôt, si l'objectif peut être atteint par la mise en œuvre de la coopération administrative prévue par le droit dérivé. Ainsi, pour ne citer qu'un exemple parmi d'autres, la France a été contrainte d'aménager la retenue à la source qu'elle appliquait sur les dividendes sortants versés à des sociétés non-résidentes déficitaires. Après avoir considéré qu'un tel dispositif octroyait, s'agissant de sociétés déficitaires, un avantage de trésorerie aux sociétés résidentes percevant des dividendes par rapport aux sociétés non résidentes placées dans une situation comparable, la Cour de justice a refusé l'argument de la France tiré de « l'efficacité du recouvrement de l'impôt », consistant à prétendre que la retenue à la source permettait d'éviter que les revenus n'échappent, compte tenu des difficultés du contrôle et du recouvrement transfrontaliers, définitivement à l'impôt. Elle a en effet rappelé que des mécanismes d'assistance mutuelle sont prévus en matière l'assiette et de recouvrement de l'impôt par les directives 2011/16/UE relatives à la coopération administrative dans le domaine fiscal et 2012/24/UE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures<sup>77</sup>. Poursuivant son effort de protection du marché intérieur, la Cour considère que les États membres ne peuvent « tirer des difficultés éventuelles rencontrées pour réunir les informations requises ou des carences susceptibles de se produire dans la coopération entre leurs administrations fiscales une justification à la restriction des libertés fondamentales garanties par le traité<sup>78</sup>. » Elle tient cette position y compris lorsqu'il s'avère que les informations nécessaires au contrôle de la situation des contribuables concernés sont juridiquement exclues de tout échange<sup>79</sup>. Si cette jurisprudence constitue une incitation réelle à approfondir les conditions de la coopération administrative, les autorités européennes doivent néanmoins prendre garde à ne pas placer les États les plus vertueux à la merci de la défaillance des autres<sup>80</sup>. Un contrôle des conditions réelles de coopération doit donc être opéré sauf à attiser la déficience à l'égard de certains États, mais également à l'endroit de l'action des autorités européennes. Si l'on en croit la Cour des comptes européenne, la Commission, qui a rendu un rapport mitigé sur le fonctionnement de l'échange d'informations au sein de l'UE<sup>81</sup>, n'est pas suffisamment proactive, et la « surveillance, par la Commission, de la mise en œuvre du système dans les États

---

Cette position a été confirmée : CJUE, 18 juin 2020, *Krakvet Marek Batko sp. K* (aff. C-276/18), pt. 49. Pour une critique, v. J.-Cl. Bouchard, « La double imposition en matière de TVA : une situation kafkaïenne », *loc. cit.*

<sup>75</sup> CJUE, 17 déc. 2015, *WebmindLicences Kft* (aff. C-419/14), pt. 59.

<sup>76</sup> Conclusions Wathelet, 15 sept. 2015, *WebmindLicences Kft* (aff. C-419/14), § 98. V. en ce sens également, CAA de Paris, 4 févr. 2015, *Sté Centenium Ltd* (n°13PA02100), (*Dr. fis.* 2015, n°46, comm. 678, note Cassan).

<sup>77</sup> CJUE, 22 nov. 2018, *Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA* (aff. C-575/17), pts 73 à 77 (*Dr. fisc.* 2018, n° 49, act. 532 ; *RJF* 2019, n° 230).

<sup>78</sup> CJUE, 12 juill. 2012, *Com. c/Royaume d'Espagne* (aff. C-269/09), pt. 72 ; CJUE, 11 déc. 2014, *Com. c/ Royaume d'Espagne* (aff. C-678/11), pt. 51.

<sup>79</sup> CJUE, 28 janv. 1992, *Bachman* (aff. C-204/90), (Rec. P. I-249), pt 20 ; CJUE, 11 oct. 2007, *Elisa* (aff. C-451/05), pt. 90.

<sup>80</sup> A. Laumonier, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Biblio. de Finances publiques et fiscalité, t. 67, LGDJ, 2019, § 829.

<sup>81</sup> Commission européenne, *Aperçu et évaluation des statistiques et des informations relatives aux échanges automatiques dans le domaine de la fiscalité directe*, 17 déc. 2018, COM (2018) 844 final.

membres ne va pas assez loin<sup>82</sup>. » Une telle retenue ne se justifie pas juridiquement. Les États ont accepté de faire entrer les procédures de contrôle transfrontières de leurs impôts directs nationaux dans le champ d'application du droit de l'Union<sup>83</sup>. Ils viennent d'ailleurs d'intensifier leurs obligations, puisque la dernière modification de la directive relative à la coopération administrative vient de préciser que les informations concernant les revenus financiers soumis à échanges automatiques devront porter sur deux catégories de revenus jusqu'en 2024, puis quatre à compter de 2024 et non plus sur les seules informations disponibles<sup>84</sup>. Cette retenue est par ailleurs contreproductive pour la construction d'un climat de confiance mutuelle.

## 2) Dissuader les États de toute complaisance à l'égard des comportements abusifs

La contribution de certains des États membres à la mise en place de conditions normatives propices à la planification fiscale pratiquée par les contribuables n'est pas à démontrer. Elle concerne tous les impôts, y compris ceux ayant fait l'objet d'une harmonisation. Elle prend deux formes distinctes, l'une publique qui consiste à insérer dans les lois nationales des régimes fiscaux avantageux, l'autre plus insidieuse consiste à tolérer, ou même à avaliser, des montages qui bien qu'apparemment légaux sont artificiels et ont pour but essentiel de rechercher un avantage fiscal.

S'agissant de la TVA, le droit de l'Union européenne, offre aujourd'hui la possibilité de sanctionner cette complaisance coupable. La Commission peut, et doit, ouvrir des procédures d'infraction contre les États qui, ne transposant pas correctement la directive TVA, instaurent sur leur territoire des législations de nature à engendrer de graves distorsions de concurrence. Même si l'on peut s'interroger sur la tardiveté de son action, elle l'a par exemple fait, en 2018, à la suite des « *Malta files* », à l'égard de Chypre, de la Grèce et de Malte à propos du traitement fiscal accordé aux acquisitions de yachts privés<sup>85</sup>. Elle devrait également, sous condition évidemment de les connaître, contester les pratiques administratives consistant pour les États membres à tolérer des fraudes à la loi en matière de TVA. Une telle démarche ne nécessite pas que le droit interne de l'État membre comporte un dispositif anti-abus. En effet, la Cour de justice, considérant que « la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112<sup>86</sup> », a érigé le principe de l'interdiction des pratiques abusives en principe général du droit de l'Union et jugé qu'il s'impose « indépendamment d'une mesure nationale lui donnant effet dans l'ordre juridique interne<sup>87</sup> ». Si le principe posé vise en premier lieu les contribuables, les principes généraux du droit s'imposent également aux États membres et certaines décisions précisent très clairement que la lutte contre de telles pratiques n'est pas une simple option pour les États, mais que « le droit de l'Union exige des autorités et des juridictions nationales qu'elles refusent le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement<sup>88</sup>. » Dans la mesure où la Cour de justice a considéré, dans le domaine des libertés de circulation de circulation des marchandises, que le fait pour un État de s'abstenir d'agir ou, le cas échéant, de rester en défaut d'adopter des mesures suffisantes pour empêcher des obstacles à la libre circulation des marchandises, créés notamment par des actions de particuliers sur son territoire à

---

<sup>82</sup> Cour des comptes européenne, *Échanges d'informations fiscales dans l'UE : le système est solide, mais sa mise en œuvre laisse à désirer*, Rapport spécial 03/2021, OPUE, 26 janv. 2021, p. 5. La cour propose que la Commission programme des visites sur place dans les États membres, qu'elle opère une vérification des sanctions infligées aux entités soumises à obligations de déclaration notamment.

<sup>83</sup> À ce titre la CJUE contrôle d'ailleurs les conditions des demandes d'informations formulées sur le fondement de la directive 2011/16/UE : CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment fund* (aff. C-682/15), p. 34 à 37 ; CJUE, 6 oct. 2020, *État Luxembourgeois* (aff. C-245/19 et C-246/19), pt.47.

<sup>84</sup> Cons. UE, dir. 2021/514/UE, 25 mars 2021, modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (*JOUE* n° L. 104, 25 mars 2021 ; A. Van Mierlo, « Un paquet européen en faveur d'une fiscalité équitable et simplifiée : focus sur la fiscalité directe », *Dr. fisc.* 2021, n°6, comm. 139).

<sup>85</sup> Les procédures ont été définitivement classées en 2020.

<sup>86</sup> CJUE, 21 fév. 2006, C-255/02, *Halifax e.a.* (aff. C-255/02), pt 71 ; CJUE, 6 juil. 2006, *Kittel et Recolta Recycling* (aff. C-439/04 et C-440/04), pt. 54 ; CJUE, 18 déc. 2014, *Schoenimport « Italmoda » Mariano Oréviti vof* (aff. C-131/13, C-663/13 et 164/13), pt. 44.

<sup>87</sup> CJUE, 22 nov. 2017, *Edward Cussens e.a/TG. Brosnan* (aff. C-251/16), pt. 44.

<sup>88</sup> CJUE, 13 fév. 2014, *Maks Pen EOOD* (aff. C-18/13), pts. 33 à 39.



l'encontre de produits originaires d'autres États membres, est de nature à entraver les échanges intracommunautaires tout autant qu'un acte positif »<sup>89</sup>, il est parfaitement envisageable qu'un manquement puisse être constaté lorsqu'un État s'abstient de remettre en cause les comportements abusifs portant atteinte au bon recouvrement de la TVA.

Les impôts directs n'étant que très partiellement harmonisés, il est plus difficile pour la Commission européenne de faire pression sur les États membres qui seraient trop conciliants à l'égard des pratiques de *tax planning* agressif. La Commission n'est pourtant pas restée inactive. Dans les années 2000, prenant acte de l'insuffisance des travaux du Code de conduite, elle s'est d'abord attaquée, sur le fondement de la réglementation des aides d'État<sup>90</sup> et nonobstant les contestations tirées de la compétence fiscale des États, aux régimes préférentiels octroyés de manière plus ou moins ostensible par les législations nationales. Ainsi pour exemple, elle est parvenue à s'opposer au nouvel impôt sur les sociétés qu'envisageait le gouvernement de Gibraltar en remplacement de deux dispositifs fiscaux en vigueur sur son territoire que la Commission suspectait d'être constitutifs d'aides d'État. Au terme d'une véritable bataille contentieuse, la Grande Chambre de la Cour de justice lui a donné raison et a considéré que le système proposé constituait un « régime fiscal intrinsèquement discriminatoire » dès lors « que la circonstance que les sociétés « offshore » ne sont pas imposées est non pas une conséquence aléatoire du régime en cause, mais la conséquence inéluctable du fait que les bases d'imposition sont précisément conçues de façon à ce que les sociétés « offshore » qui, par leur nature, n'emploient pas de salariés et n'occupent pas de locaux professionnels, ne disposent pas de l'assiette fiscale au sens des bases d'imposition retenues dans le projet de réforme fiscale<sup>91</sup> ». Elle s'est ensuite penchée sur les décisions anticipatives et autres *rulings* par lesquels les États laissent inappliqué tel ou tel dispositif de leur système fiscal national aux fins d'octroyer un avantage fiscal à l'entreprise qui en bénéficie. Des décisions « de seconde génération »<sup>92</sup> sont ainsi apparues. Elles ne concernent plus des régimes généraux d'aides fiscales mais, comme celle ordonnant à l'Irlande la récupération de 13 milliards d'impôt sur les sociétés non perçus au titre des bénéfices réalisés par deux succursales irlandaises d'Apple<sup>93</sup>, des aides accordées spécifiquement à une entreprise particulière. Ces décisions sont aujourd'hui contestées et la Commission a d'ores et déjà subi quelques revers s'agissant des rescrits octroyés à Starbucks par les Pays-Bas et à Apple par l'Irlande, le Tribunal ayant à chaque fois considéré que la preuve du non-respect du principe de pleine concurrence, constitutif de l'avantage contesté, n'avait pas été apportée par la Commission<sup>94</sup>. Mais outre qu'il n'est pas certain que la Cour de justice valide le raisonnement du Tribunal<sup>95</sup>, l'extension du champ d'application du principe d'interdiction des pratiques abusives pourrait offrir à la Commission européenne de nouvelles opportunités. Comme le fait remarquer L. Cytermann dans son commentaire de l'arrêt du Tribunal, dans l'affaire Apple « il pourrait être envisagé que le fait pour l'Administration irlandaise d'avoir prononcé les *rulings* litigieux sur la base d'une situation abusive soit regardé comme l'attribution d'un avantage au titre des aides d'État<sup>96</sup>. » Encore faut-il pour ce faire, que la Commission puisse démontrer qu'en validant une structuration d'entreprise totalement artificielle, les autorités irlandaises se sont écartées des règles fiscales généralement applicables sur leur territoire pour

<sup>89</sup> CJCE, 9 déc. 1997, *Commission c/ France* (aff. C-265/95), pt.31 ; v. également CJCE 12 juin 2003, *Schmidberger* (aff. C-112/00), pts.57 à 59.

<sup>90</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, (98/C 384/03) ; I. Papadamaki, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018 ; A. Maitrot de la Motte, « Les Aides d'État et la concurrence fiscale dommageable », *Dr. fisc.* 2013, n°25, com. 334.

<sup>91</sup> CJUE, 15 nov. 2011, *Commission c/ GvT of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord* (aff. C-106/09), pts. 49 et 106, (E. Dubout et A. Maitrot de la Motte, « Normalité, sélectivité et légitimité des régimes fiscaux dans l'Union européenne : les paradis fiscaux au purgatoire des aides d'État ? », *Dr. fisc.* 2012, n°5, comm. 126).

<sup>92</sup> L. Bernardeau, O. Peiffert, F. Schmied, « Droit de l'Union européenne, Chronique », *Dr. fisc.* 2016, n°42-43, p.4.

<sup>93</sup> Décision (UE) 2017/1283 de la Commission, du 30 août 2016, concernant l'aide d'État SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple.

<sup>94</sup> S'agissant de l'aide octroyée à Starbucks par les Pays-Bas : Tr. UE, 24 sept. 2019 (aff. T-760/15 et T-636/16), et dans l'affaire Apple, Trib. UE, 15 juill. 2020, *Irlande et Apple Sales International et Apple Operations Europe c/ Commission* (aff. T-778/16 et T-892/16).

<sup>95</sup> A. Maitrot de la Motte, « Les enjeux de l'affaire Apple après l'arrêt du Tribunal de l'union européenne du 15 juillet 2020 », *Dr. fisc.* 2020, n°30-35, comm. 320.

<sup>96</sup> L. Cytermann, « L'affaire Apple : un débat méthodologique à 13 milliards d'euros », *Fiscalité internationale*, n°4/2020, p. 94.

favoriser Apple. Ce qui implique que le principe de l'interdiction des pratiques abusives y soit en vigueur, ce qui, contrairement à ce que semble affirmer le maître des requêtes au Conseil d'État, ne peut être inféré de l'existence d'un principe général du droit de l'Union qui ne s'impose que dans le seul champ d'application de ce dernier. Or, la Cour de justice a admis récemment, contre l'avis de l'avocat général<sup>97</sup>, qu'au « regard du principe général du droit de l'Union d'interdiction des pratiques abusives et de la nécessité de faire respecter ce principe dans le cadre de la mise en œuvre du droit de l'Union, l'absence de dispositions anti-abus nationales ou conventionnelles est sans incidence sur l'obligation, pour les autorités nationales, de refuser le bénéfice de droits prévus par la directive 2003/49, invoqués frauduleusement ou abusivement<sup>98</sup>. » Par cette formulation, elle impose incontestablement aux États de s'opposer à toute fraude à une norme de droit dérivé y compris en matière d'impôt directs<sup>99</sup>. Enfin, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, la directive ATAD<sup>100</sup> contraint les États membres à disposer dans leur législation domestique d'une clause anti-abus général en matière d'impôt sur les sociétés<sup>101</sup>. Cette quasi généralisation du principe d'interdiction des pratiques abusives en matière de fiscalité directe des entreprises devrait permettre à la Commission de poursuivre plus aisément sa lutte contre la concurrence fiscale dommageable et de continuer d'exercer des pressions sur les États membres.

\*

\*\*

En matière fiscale, comme en toute matière, la confiance mutuelle, aussi indispensable et souhaitable soit-elle, ne se décrète pas, elle se construit pierre par pierre. Or, dans ce vaste chantier, les institutions européennes, qui ne peuvent se substituer à la volonté politique des États, ont l'obligation d'exploiter toutes voies offertes par le droit de l'Union pour les convaincre que la confiance mutuelle est moins un moyen de contourner leur autorité que de leur garantir sa pleine effectivité.

---

<sup>97</sup> Conclusions Kokott sur CJUE 1<sup>er</sup> mars 2018, *N. Luxembourg 1 e. a. contre Skatteministeriet* (aff. C-115/16), pts 105 à 107.

<sup>98</sup> CJUE, 26 fév. 2019, *N. Luxembourg 1 et a.* (aff. C-115/16), pt. 111, (*Dr. fisc.* 2019, n°21, com. 275).

<sup>99</sup> V. Bassani, « L'interdiction de l'abus de droit : principe général de l'Union ? - À propos des arrêts rendus par la grande chambre de la Cour de Justice du 26 février 2019 », *Europe* 2019, n°4, ét. 3.

<sup>100</sup> Cons. UE, dir. n° 2016/1164/UE, 12 juill. 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, art. 6.