



HAL
open science

Le dialogue du juge français de l'impôt avec la cour de justice de l'union européenne dans la construction d'un ordre fiscal européen

Elias Bourran

► **To cite this version:**

Elias Bourran. Le dialogue du juge français de l'impôt avec la cour de justice de l'union européenne dans la construction d'un ordre fiscal européen. Droit. Université Paris sciences et lettres, 2016. Français. NNT : 2016PSLED066 . tel-04438133

HAL Id: tel-04438133

<https://theses.hal.science/tel-04438133v1>

Submitted on 5 Feb 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE DE DOCTORAT

de l'Université de recherche Paris Sciences et Lettres
PSL Research University

Préparée à l'Université Paris-Dauphine

LE DIALOGUE DU JUGE FRANÇAIS DE L'IMPÔT AVEC LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE DANS LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL

École Doctorale de Dauphine — ED 543

Spécialité **Droit**

COMPOSITION DU JURY :

M. Antoine LOUVARIS
Université Paris-Dauphine
Directeur de thèse

M. Emmanuel DINH
Université Paris-Dauphine
Membre du jury

M. Jean-David DREYFUS
Université Paris 5, Paris-Descartes
Rapporteur

M. Charley HANNOUN
Université Cergy-Pontoise
Président du jury

Soutenu le 02.12.2016
par Elias BOURRAN

Dirigée par **Antoine LOUVARIS**

UNIVERSITÉ PARIS-DAUPHINE PSL RESEARCH UNIVERSITY

ÉCOLE DOCTORALE DE DAUPHINE

THÈSE

Pour l'obtention du titre de

DOCTEUR EN DROIT

Présentée et soutenue publiquement le 1 décembre 2016 à 14 h par

Elias BOURRAN

**LE DIALOGUE DU JUGE FRANÇAIS DE L'IMPÔT AVEC LA
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE DANS LA
CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN**

JURY

Directeur de thèse :

Monsieur Antoine LOUVARIS

Professeur à l'Université Paris-Dauphine PSL Research University

Membres du jury :

Monsieur François BLANC

Professeur à l'Université de Rouen

Rapporteur

Monsieur Charley HANNOUN

Professeur à l'Université de Cergy-Pontoise

Rapporteur

Monsieur Emmanuel DINH

Maître de conférences à l'Université Paris-Dauphine PSL

Research University

L'Université Paris-Dauphine n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

En remerciement à ceux qui ont permis la réalisation de cette thèse, à ceux qui m'ont
soutenu et aidé et plus particulièrement

À Monsieur le professeur Antoine LOUVARIS, avec ma profonde gratitude, pour avoir
encadré ce travail de recherches,

À Monsieur Emmanuel DINH, pour ses conseils avisés,

À mes parents et à mes sœurs,

À Katarzyna pour son soutien permanent pendant toutes ces années,

À mes amis.

Liste des principales abréviations utilisées

Al.	Alinéa
all.	Allemand
ann.	Annexe
Art.	Article
Ass.	Assemblée
avt.	Avant
AJDA	Actualité juridique, droit administratif
AMR	Avis de mise en recouvrement
BA	Bénéfices agricoles
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BF	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
BGFE	Bulletin de gestion fiscale des entreprises
BNC	Bénéfices non commerciaux
BODGI	Bulletin Officiel de la Direction générale des impôts
BOI	Bulletin officiel des impôts
Bull. civ.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation, chambres civiles
Bull. com.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation, chambre commerciale
Bull. crim.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation, chambre criminelle
Bull. Joly sociétés	Bulletin mensuel d'information des sociétés Joly
c.	commentaire
Cass.	Cour de cassation
Cass. crim.	Cour de cassation, chambre criminelle
Cass. comm.	Cour de cassation, chambre commerciale
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
C.comptes	Cour des comptes
C. const.	Conseil constitutionnel

CDC	Commission départementale de conciliation
CDFI	Cahiers de droit fiscal international
CE	Conseil d'État
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CESDH	Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales
CGI	Code général des impôts
CIF	Commission des infractions fiscales
CINR	Centre des impôts de non-résidents
CJCE	Code de justice des communautés européennes
CJUE	Cour de Justice de l'Union européenne
CJF	Code des juridictions financières
CFC	Controlled Foreign Corporation : voir SEC
Concl.	Conclusions
comm.	Commentaire
CRDS	Contribution au remboursement de la dette sociale
CSG	Contribution sociale généralisée
CSP	Contrôle sur pièce
CVDT	Convention de Vienne sur le droit des traités
D.	Dalloz (Recueil)
Dr. fisc.	Droit fiscal
DGCP	Direction générale de la comptabilité publique
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction générale des impôts
DGFIP	Direction générale des finances publiques
DLF	Direction de la Législation Fiscale
DNEF	Direction nationale des enquêtes fiscales
Dr. Sociétés	Droit des sociétés
DSF	Direction des services fiscaux
EEE	Espace Économique Européen
ESFP	Examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle
ét.	étude
E.-U.	États-Unis

FMI	Fonds Monétaire International
FR	Feuillet Rapide Fiscal Francis Lefebvre
GAJA	Grands arrêts de la jurisprudence administrative
GAJCJ	Grands arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne
GAJF	Grands arrêts de la jurisprudence fiscale
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Ibid.	Au même endroit
IFRS	Normes internationales d'information financière
inf. rap.	Information rapide
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
JC Fisc.	Jurisclasseur fiscal
JC Fisc. Int.	Jurisclasseur droit fiscal international
JCP adm.	Semaine juridique, Jurisclasseur administration et collectivités territoriales
JDI	Journal du droit international (Clunet)
JO	Journal Officiel
JOAN	Journal officiel Assemblée Nationale
JOCE	Journal officiel des Communautés européennes
JORF	Journal Officiel de la République française
JO	Sénat Journal officiel Sénat
JOUE	Journal officiel de l'Union européenne
LO	Loi organique
LPA	Les petites affiches
LPF	Livre des procédures fiscales
NB	Notes Bleues, ministère des finances
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
ONU	Organisation des Nations unies
ouvr.	Ouvrage
préc.	Précité
pt.	Point ou points
PUAM	Presses Universitaires d'Aix-Marseille
PUF	Presses universitaires de France

PVD	pays en voie de développement
RAE	Revue des affaires européennes
RCADI	Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye
RDP	Revue du droit public et de science politique
rap.	Rapport
Rec.	Recueil des arrêts du Conseil d'État (Lebon) ; recueil des décisions du Conseil Constitutionnel ; Recueil des arrêts, avis consultatifs et ordonnances de la CIJ ; Recueil de la jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance (CJCE)
Rép.	Répertoire
Rev. adm.	Revue administrative
Rev. sociétés	Revue des sociétés
RFFP	Revue française de finances publiques
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RSF	Revue de science financière
rev.	Revue
Rev. Trésor	La Revue du Trésor
RIDC	Revue internationale de droit comparé
RTD Civ.	Revue trimestrielle de droit civil
RTD Com.	Revue trimestrielle de droit commercial
RTDE	Revue trimestrielle de droit européen
RTDF	Revue trimestrielle de droit financier
s.	Suivant
S.	Sirey (Recueil)
SEC	« sociétés étrangères contrôlées »
Sect.	Section
s.-s.	sous-section
TA	Tribunal administratif
TC	Tribunal des conflits
TCE	Traité instituant la Communauté Européenne
TGI	Tribunal de grande instance
trad.	Traduction
trad. aut.	Traduction par l'auteur
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

TUE	Traité sur l'Union européenne
TVA	Taxe sur la Valeur ajoutée
UE	Union européenne

Sommaire

Première partie : L'impact des normes générales du droit de l'Union européenne dans la construction d'un ordre fiscal européen par le dialogue des juges

Titre I : La contribution à la construction d'un ordre fiscal européen par un dialogue coopératif des juges

Chapitre I : Le dialogue coopératif des juges et l'intégration négative par les libertés européennes de circulation en matière fiscale

Chapitre II : Le dialogue coopératif des juges et l'intégration négative par les droits fondamentaux et les principes généraux du droit de l'Union européenne en matière fiscale

Titre II : Les limites de la construction d'un ordre fiscal européen du fait d'un dialogue oppositionnel des juges

Chapitre I : Un dialogue oppositionnel des juges au regard de la théorie de l'abus de droit en matière fiscale

Chapitre II : Un dialogue oppositionnel des juges au regard de l'application du principe *non bis in idem* en matière fiscale

Deuxième partie : L'impact des normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale dans la construction d'un ordre fiscal européen par le dialogue des juges

Titre I : La contribution à la construction d'un ordre fiscal européen par un dialogue coopératif des juges

Chapitre I : Le dialogue coopératif des juges et l'intégration des prohibitions européennes fondamentales en matière fiscale

Chapitre II : Le dialogue coopératif des juges et l'intégration négative du droit dérivé en matière fiscale

Titre II : Les limites de la construction d'un ordre fiscal européen du fait d'un dialogue oppositionnel des juges

Chapitre I : Un dialogue oppositionnel des juges au regard du champ d'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale

Chapitre II : Un dialogue oppositionnel des juges au regard de certaines applications du droit fiscal

INTRODUCTION

1. La création d'un véritable espace sans frontières, où hommes, capitaux, marchandises et services circulent librement, nécessite indiscutablement la construction d'une politique fiscale commune, pour ne pas dire communautaire, désormais européenne. Or, la fiscalité est considérée comme « *le symbole par excellence des pouvoirs régaliens de l'État* »¹ et, partant, profondément attachée à la souveraineté de l'État.

2. Au sein de la construction européenne², la fiscalité semble donc être placée dans une posture quelque peu paradoxale. En effet, alors que les impôts et taxes sont des paramètres importants de la gestion des opérateurs économiques, et, partant, impactent l'exercice par ces derniers des libertés économiques du marché intérieur, la fiscalité est demeurée essentiellement l'apanage des souverainetés nationales sans préjudice des domaines non négligeables d'harmonisation, avec l'exemple de la TVA ou des directives « mère-filiales »³ et « fusions »⁴.

3. Il faut bien convenir, à cet égard, que les enjeux relatifs à la construction d'une Europe fiscale ont suscité les controverses les plus vives⁵. A cet égard, la construction de l'Europe fiscale s'est heurtée à une forte opposition, à commencer par

¹ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, Tome 44, 2005, p.1.

² V. sur ce point, M.-F. CHRISTOPHE-TCHAKALOFF, *Les grandes étapes de la construction de l'Europe*, PUF coll. « Que sais-je ? », 2^e éd., 1999. V. également, P. GERBET, *La construction de l'Europe*, Imprimerie nationale, 3^e éd., 1998.

³ DIRECTIVE 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, modifiée, en dernier lieu, par la DIRECTIVE 2014/86/UE DU CONSEIL du 8 juillet 2014, JOUE du 25.7.2014, L. 219/40.

⁴ DIRECTIVE 2005/56/CE DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL du 26 octobre 2005 sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux, JOUE du 25.11.2005, L. 310/1.

⁵ V. notamment J. FOYER, « Le contrôle des parlements nationaux sur la fonction normative des institutions communautaires », *Revue du Marché Commun*, 1979, pp. 161-168 ; M. de WITTE, « Droit communautaire et valeurs constitutionnelles nationales », *Droits*, 1991, n° 14, p. 87 ; J. BELL, « Que représente la souveraineté pour un Britannique ? », *Pouvoirs*, 1993, n° 67, pp. 107-116 ; P. DIBOUT, « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », *Revue des Affaires européennes*, 1995, n° 2, p. 17 ; M. DEBRÉ, « L'idée européenne et sa déformation », *RRJ*, 1997, pp. 43-50 ; M.-F. CHRISTOPHE TCHAKALOFF et O. GOHIN, « La Constitution est-elle encore la norme fondamentale de la République ? », *D.*, 1999, 12^e cahier, chr., pp. 120-128 ; L. FAVOREU et H. OBERDORFF, « Droit constitutionnel et droit communautaire – Les rapports de deux ordres juridiques », *RMCUE*, 2000, n° 435, pp. 94-99.

celles des États membres. Pourtant, cette construction est désormais une réalité qui a pour corollaire une répartition⁶ des compétences⁷ des États membres vers l'Union européenne, l'interdiction des déficits publics excessifs⁸ et une nécessaire maîtrise de la dette publique⁹. L'Union européenne encadre les conditions dans lesquelles les États membres peuvent mener leurs politiques économiques. De ce postulat, découle l'idée selon laquelle la poursuite de l'intégration européenne, et particulièrement d'une Europe fiscale, semble s'opposer à la souveraineté des États membres dès lors que,

⁶ Plus exactement, il s'agit d'un « transfert de compétence » opéré par le Traité sur l'Union européenne, signé à Maastricht le 7 février 1992 et entré en vigueur le 1^{er} novembre 1993 ; V. également, Y. DOUTRAUX, *Le traité sur l'Union européenne*, Armand Colin, 1992. V. J. CLOOS, G. REINESCH, D. VIGNES et J. WEYLAND, *Le traité de Maastricht, genèse, analyse-commentaires*, Bruylant, 1993. V., D. SORASIO, *Union européenne, traité de Maastricht : Rép. droit communautaire*, Dalloz, vol. 3. V. G. SOULIER, *Union européenne. Histoire de la construction européenne*, JCL. Europe, Fasc. 100. V. C. ZORGBIBE, *Histoire de la construction européenne*, 1^{er} cycle, PUF, 1993. V. K. BOSKOVITS, *L'articulation des compétences normatives entre la Communauté et ses Etats membres*, Bruylant, 1999. V. V. CONSTANTINESCO, *Compétences et pouvoirs dans les Communautés européennes. Contribution à l'étude de la nature juridique des Communautés européennes*, LGDJ, coll. « Bibl. de droit international », t. 74, 1974. V. V. MICHEL, *Recherches sur les compétences des Communautés européennes*, L'Harmattan, 2003. V. D. TRIANTAFYLLOU, *Des compétences d'attribution au domaine de la loi. Étude sur les fondements juridiques de l'activité administrative communautaires*, Bruylant, 1997. Pour le Conseil constitutionnel, l'Union européenne est « constituée d'États qui ont choisi librement, en vertu des traités qui les ont institués, d'exercer en commun certaines de leurs compétences ». L'article 88-1 de la Constitution énonce ainsi que l'Union européenne est « constituée d'États qui ont choisi librement d'exercer en commune certaines de leurs compétences » en vertu du TUE et du TFUE. V. Cons. Const., 10 juin 2004, n° 2004-496 DC, *Loi pour la confiance dans l'économie* : RJF 11/04, n° 1148.

⁷ Le Traité de Lisbonne introduit pour la première fois dans les traités fondateurs une classification précise en distinguant les compétences exclusives, les compétences partagées et les compétences d'appui. Le traité sur le fonctionnement de l'UE (TFUE) distingue trois types de compétence et dresse pour chacun de ces types une liste non exhaustive des domaines concernés. Aussi, pour les compétences exclusives (article 3 du TFUE), l'UE est la seule à pouvoir légiférer et adopter des actes contraignants dans ce domaine. Les Etats appliquent simplement les actes pris qui relèvent de cette compétence. Dans le cadre des compétences partagées (article 4 du TFUE), l'UE et les Etats membres peuvent adopter des actes contraignants dans ce domaine mais les Etats membres ne peuvent exercer leurs compétences que si l'UE n'a pas ou a décidé de ne pas exercer la sienne. Enfin, dans le cadre des compétences d'appui (article 6 du TFUE), l'UE n'intervient que pour soutenir, coordonner ou compléter l'action des États membres mais ne dispose pas de pouvoir législatif dans ce domaine et ne peut donc pas « interférer » dans l'exercice de ces compétences qui sont donc réservées aux Etats membres.

En matière fiscale, l'UE a adopté des normes harmonisées tant pour la fiscalité directe que la fiscalité indirecte. Qu'il nous soit permis de mentionner, bien que de manière non exhaustive, certaines avancées en matière de régime fiscal commun (paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées), d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, d'élimination des doubles impositions (procédure arbitrale), de régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales de pays de l'UE différents, de taxe sur les transactions financières, de lutte contre les obstacles fiscaux à la fourniture transfrontalière de retraites professionnelles, d'imposition des dividendes au niveau des personnes physiques et, plus généralement, de TVA, de droit d'accises et de franchises fiscales.

⁸ J. MOLINIER, « l'Union européenne et la souveraineté budgétaire des Etats », *Revue Française de Finances Publiques*, 1993, n°41, p. 181.

⁹ V. sur ce point, J. MOLINIER (dir.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, PUF, coll. « Droit et justice », 2005.

selon la formule du professeur BUISSON, « *l'impôt est non seulement la marque fondamentale de la souveraineté, mais aussi l'instrument privilégié de la souveraineté* »¹⁰.

4. Or, l'exercice sans limites, par les États membres, de leur souveraineté en matière fiscale peut entraver le bon fonctionnement du marché intérieur. Dans ce contexte, le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) prévoit et encadre le rapprochement des législations nationales en matière fiscale. Néanmoins, ce rapprochement est soumis au principe de l'accord unanime des États membres. Bien qu'en matière industrielle¹¹, environnementale¹² et énergétique¹³ il soit possible de procéder à l'adoption des mesures nécessaires pour atteindre les objectifs visés par le Traité en adoptant, notamment, ces mesures par une procédure législative ordinaire, tel n'est pas le cas en matière fiscale. Ainsi, bien que l'Union européenne puisse être compétente dans de nombreux domaines, elle ne saurait mettre en œuvre certaines mesures en matière fiscale sans l'accord unanime des États membres. Autrement dit, comme l'a souligné le professeur MAITROT DE LA MOTTE, « *les autorités européennes ne sauraient tirer profit de ce que le droit fiscal est un droit de superposition pour exercer une compétence fiscale au prétexte que les matières auxquelles ce droit se superpose relèvent de la compétence fiscale* »¹⁴.

5. Les États membres ont donc accepté d'accorder certaines compétences fiscales à l'Union européenne tout en les encadrant strictement par une procédure de vote conçue « *comme un droit de veto* »¹⁵. Si cette règle tend à garantir la souveraineté des États membres tant en matière de fiscalité directe¹⁶ que de fiscalité indirecte¹⁷, elle est

¹⁰ J. BUISSON, *Impôt et souveraineté*, Archive de philosophie du droit, 2002, n°46, p.30.

¹¹ V. article 173 du TFUE (ex-article 157 TCE).

¹² V. article 192 du TFUE (ex-article 175 TCE).

¹³ En effet, il est ajouté au paragraphe 3 de l'article 194 du TFUE que « par dérogation au paragraphe 2, le Conseil, statuant conformément à une procédure législative spéciale, à l'unanimité et après consultation du Parlement européen, établit les mesures qui y sont visées lorsqu'elles sont essentiellement de nature fiscale ».

¹⁴ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.9.

¹⁵ *Ibid.*, p.13.

¹⁶ Article 115 du TFUE.

¹⁷ Article 113 du TFUE.

également l'objet de vives critiques¹⁸. Et bien qu'il y ait eu moult tentatives afin de parvenir à une règle de majorité¹⁹, la dernière a été rejetée par le Royaume-Uni²⁰.

I- Souveraineté fiscale et bon fonctionnement du marché intérieur

6. L'exercice par les États membres de leur souveraineté fiscale peut conduire, et conduit, dans diverses occurrences, à des distorsions dans l'exercice des libertés économiques au sein du marché intérieur, à des perturbations de la concurrence sur ce même marché, voire à des cloisonnements. Ainsi, il est communément admis que la diversité des systèmes fiscaux des États membres peut potentiellement avoir pour effet de porter atteinte au bon fonctionnement du Marché intérieur, notamment en faussant les conditions d'une concurrence licite et saine entre les opérateurs économiques.

7. A cet égard, en 2014, le poids des prélèvements obligatoires au sein de l'Union européenne a été en moyenne de 41,5 % du PIB dans la zone euro à 19, 40% dans l'Union européenne à 28 et les disparités fiscales sont importantes. Si en 2014, le Danemark avait un ratio de prélèvements obligatoires/PIB de 50,8 %, la Roumanie enregistrait seulement 27,7 %. Par ailleurs, le taux d'imposition sur le revenu maximum variait encore de 10 % pour la Bulgarie à 59 % pour la Suède et l'impôt sur les sociétés entre 12,5 % pour Chypre par exemple contre 35 % à Malte²¹. On observe donc d'importantes variations de pression fiscale au sein des Etats membres.

8. Il apparaît que, dans l'exercice de leur compétence les Etats membres peuvent, d'une part, par le biais de la fiscalité, entraver le libre exercice de leurs activités par des activités des opérateurs économiques résidents ou non, et, spécialement pour ces derniers, ressortissants européens, et, d'autre part, au contraire, pratiquer une

¹⁸ Les critiques concernent les blocages que ce système de votation engendre dans l'adoption de dispositions européennes en matière fiscale.

¹⁹ V. par exemple les propositions de Monsieur E. GABAGLIO ou encore celle de Monsieur P. BERES.

²⁰ V. en ce sens l'amendement de Monsieur HAIN, disponible au lien suivant :

<http://european-convention.europa.eu/docs/Treaty/pdf/827/Art%20III%2059%20Hain%20EN.pdf>:

En l'espèce, le Royaume-Uni a refusé la règle du vote à la majorité qualifiée en matière fiscale selon le motif suivant : « *The UK cannot accept QMV for any part of taxation* ».

²¹ Commission européenne (EUROSTAT), *Taxation in the European Union*, 2015.

politique, que l'on pourrait qualifier d'agressive, d'attractivité fiscale, visant à favoriser la localisation sur leur territoire des opérateurs économiques étrangers, c'est la concurrence fiscale dommageable, selon l'expression utilisée ordinairement en la matière²².

9. Dans la première configuration décrite plus haut, et afin de garantir leur compétitivité, pour des motifs invoqués de lutte contre l'évasion fiscale²³, mais inavoués de limiter l'érosion de leurs recettes fiscales, certains États membres peuvent être tentés de taxer plus lourdement des produits étrangers par des impositions intérieures discriminatoires ou par des taxes d'effet équivalent à des droits de douane ou encore d'adopter des mesures fiscales dissuadant leurs ressortissants d'exercer une des libertés de circulation garanties par les traités européens.

10. Si ceci est valable pour les impôts indirects, c'est également le cas en matière d'impôts directs. En effet, en pareil domaine, l'État membre est parfois tenté de taxer plus lourdement les non-résidents, alors même qu'une telle posture contrevient à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité. De même, d'autres entraves peuvent être constituées par le phénomène de double imposition. Indéniablement, les entraves fiscales constituent une perturbation du fonctionnement du marché intérieur de même que les distorsions de concurrence entre opérateurs économiques induite par la fiscalité interne. Ces distorsions peuvent se manifester notamment par l'octroi de subventions fiscales aux exportations et de ristournes d'impositions, accordant, dès lors,

²² Comme le souligne encore récemment la Commission européenne, « Une approche non coordonnée peut en outre favoriser une réponse suboptimale de la part des États membres. Dans certains cas, les États membres rechignent à agir, craignant de subir un désavantage concurrentiel. Certains États membres répondent au contraire à ce problème en redoublant d'efforts pour attirer ou conserver les bénéficiaires des multinationales sur leur territoire, parfois au moyen de régimes fiscaux préférentiels ou de décisions fiscales individuelles octroyant un avantage sélectif, qui sont contraires aux règles de l'Union en matière d'aides d'État. Toutefois, la concurrence fiscale dommageable ne fait généralement qu'inciter davantage les sociétés à transférer leurs bénéfices, tout en réduisant encore les recettes fiscales globales des États membres, au détriment de politiques fiscales propices à la croissance. Si les régimes préférentiels et les décisions fiscales individuelles font actuellement l'objet de mesures ciblées visant à contrôler l'application des règles en matière d'aides d'État, il est nécessaire de compléter celles-ci par des mesures législatives. » (Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne, COM/2016/023 final, 28 janv. 2016, pt. 2).

²³ M. FOURRIQUES, « Les armes de l'administration fiscale française pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en relation avec l'étranger », *RFC* 2013, n° 464, p. 30 à 34 ; V. également, P. DIBOUT, « Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne » : *Dr. fisc.* 1998, n° 48, 100390 ; Plus généralement, G. BLANLUET, S. AUSTRY et L. AYRAULT, « Encadrement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale » : *Dr. fisc.* 2015, n° 39, 582.

un avantage concurrentiel aux acteurs économiques nationaux. De la même façon, les aides d'États sous forme fiscale (ou aides d'État fiscales) peuvent également contrevenir au bon fonctionnement du marché intérieur. Notamment lorsqu'elles sont accordées dans un but défensif de protectionnisme des acteurs économiques nationaux ou offensifs en cherchant à attirer des entreprises étrangères, elles aboutissent, sinon à une concurrence faussée entre entreprises, du moins à une forme de concurrence entre États membres qui peut, parfois, être « dommageable »²⁴.

11. Dans ce contexte, la construction de l'Europe fiscale apparaît nécessaire afin de garantir un fonctionnement cohérent du marché intérieur.

12. La seconde configuration d'atteinte au fonctionnement normal du marché intérieur par les souverainetés fiscales des États membres ne vise pas la concurrence des opérateurs économiques mais entre États²⁵.

13. La concurrence fiscale dommageable entre États membres a ainsi pour corollaire une certaine forme de non-coopération. En effet, soit parce que les États souhaitent défendre leur position et donc leur recette fiscale acquises par l'élaboration d'une fiscalité initialement plus avantageuse²⁶, soit parce qu'ils souhaitent *a contrario* investir une nouvelle position²⁷ fiscale et contrer la fiscalité d'un autre État, la conclusion reste que la non-coopération ne fait qu'aggraver la situation initiale. Chaque État devenant la victime de la législation fiscale d'un autre État et ne faisant que répondre par une fiscalité encore plus agressive à « l'agression initiale ». Précisons par ailleurs que la notion de concurrence fiscale dommageable est un concept défini par l'OCDE et l'Union européenne qui désigne les pratiques fiscales non transparentes, qui diffèrent fortement des pratiques fiscales habituellement acceptées, et qui sont offertes à certaines entreprises ou ne sont pas en rapport avec une activité réelle²⁸. Interviennent

²⁴ Pour l'utilisation des aides fiscales dans le cadre de la concurrence fiscale dommageable, voir infra nos 587 s. et 1149 s.

²⁵ V. supra n° 8.

²⁶ On pourrait dès lors parler de stratégie défensive.

²⁷ On pourrait ici parler de stratégie offensive.

²⁸ V. notamment, OCDE : La concurrence fiscale dommageable, Un problème mondial, Rapport du Comité des Affaires Fiscales, 1998 p. 21 et s. ; La résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de

ici également les aides fiscales que l'on peut qualifier d'offensives, par lesquelles les Etats membres favorisent excessivement, contrairement à un standard de loyale concurrence fiscale entre Etats membres, l'installation des opérateurs étrangers sur leur territoire²⁹. Ainsi, la diversité des systèmes fiscaux et la posture non coopérative des États peuvent avoir pour conséquence une concurrence fiscale dommageable entraînant des effets déstabilisateurs pour la construction européenne.

14. Dans ce contexte, l'idée selon laquelle l'intégration fiscale européenne pourrait être une solution de lutte efficace contre la concurrence fiscale dommageable a souvent été avancée³⁰.

conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : JOCE n° C 2, 6 janv. 1998, p. 2 à 5 ; Parl. UE, rapp., 25 nov. 2015, Parl. UE, résolution, 16 déc. 2015, sur l'optimisation fiscale agressive, *Dr. Fisc.* 2016, act. 36 ; Ph. DURAND, P. SAINT-AMANS et Ph. KERMODE, « L'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : regards croisés UE-OCDE », *Dr. Fisc.*, n° 2013, comm. 332.

²⁹ Le régime juridique des « Rulings fiscaux » illustre bien la complémentarité nécessaire de l'intégration négative et positive. Comme l'observe L. IDOT « Si le droit des aides d'État permet de lutter contre de telles pratiques, il présente les inconvénients habituels d'une intégration négative : intervention au cas par cas et ex post. La lutte contre la concurrence fiscale déloyale nécessite également une intervention positive via le rapprochement des législations. Ces affaires ne peuvent être dissociées de la volonté de la Commission de relancer les travaux en matière de fiscalité des entreprises. Cela s'est traduit d'abord par le dépôt (Comm. UE, communiqué IP/15/4610, 18 mars 2015) d'un paquet de mesures sur la transparence fiscale (Comm. UE, communiqué IP/15/4610, 18 mars 2015. – Comm. UE, communication au Parlement européen et au Conseil, sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, COM (2015) 136 final), au premier rang desquelles l'on trouve une proposition modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (COM (2015) 135 final) qui vise les rescrits fiscaux et sur laquelle un accord politique est intervenu le 6 octobre 2015 » (Les rescrits fiscaux, un bel exemple de la complémentarité de l'intégration négative et de l'intégration positive, Europe, 2016, alerte 9) ; V. aussi A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable », *Dr. fisc.*, 2013, 334. Il faut désormais citer la récente décision Apple du 30 août 2016 (Comm. UE, communiqué, IP/16/2923, 30 août 2016), par laquelle la Commission a estimé que la société Apple bénéficiait d'avantages fiscaux illégaux en Irlande, du fait de rulings fiscaux avalisant une méthode de répartition interne des bénéfices au sein de deux sociétés irlandaises du groupe sans fondement. Le Tribunal de l'UE aura à connaître de cette question.

³⁰ V. notamment Bela A. BELASSA, *The Theory of Economic Integration*, Allen & Urwin, 1961 ; C. COHEN, *La tentation hexagonale. La souveraineté à l'épreuve de la mondialisation*, Fayard, 1996 ; C. EMONNOT, *Intégration financière européenne et fiscalité des revenus du capital*, Economica, 1998, pp. 103-112 ; J.-P. FITOUSSI, *Entre convergences et intérêts nationaux : l'Europe*, Presses de Sciences-Po, 1994 ; FONDS MONÉTAIRE INTERNATIONAL, *Tax Harmonization in the European Community : policy issues and analysis*, 1992, viii-115 p. ; E. SALUSTRO, *La fiscalité directe et la compétition européenne*, Conseil Économique et Social, 1998, vii-39-124 p.

II- L'intégration négative de la fiscalité comme limite aux perturbations introduites par les souverainetés nationales

15. Dans le cadre de l'intégration européenne en tant qu'elle est saisie, censément par un véritable droit de l'intégration³¹, les États membres peuvent voir leur souveraineté affectée par deux phénomènes différents. Le premier, qui s'exprime dans le droit de l'intégration positive, repose sur l'exercice de leur souveraineté fiscale par les États, et se traduit par la dévolution de compétences fiscales à l'Union européenne. Le second est d'origine jurisprudentielle, par un aiguillon préalable, au besoin, de la Commission européenne, et s'impose, *volens nolens*, aux souverainetés fiscales, c'est le droit de l'intégration négative, d'origine jurisprudentielle, qui a une puissante vocation unificatrice³².

16. La notion d'intégration doit être précisée. Pour reprendre les travaux du professeur MAITROT DE LA MOTTE, le terme d'« intégration » est classiquement défini dans le droit des organisations internationales économiques comme « *l'élimination graduelle des frontières économiques entre des États indépendants en vue de faire fonctionner leurs économies comme une seule et même entité. Pour l'un de ses éminents concepteurs, Béla A. Balassa, l'intégration économique se déroule idéalement en deux phases successives : lors d'une première phase qui est celle de l'intégration négative, les discriminations, les traitements préférentiels, les entraves au commerce et les restrictions à la libre circulation sont éliminés ; puis lors d'une seconde phase qui est celle de l'intégration positive, des standards positifs et admis par tous sont définis en commun* »³³. Si elle est d'inspiration économique, l'intégration peut être mise en œuvre juridiquement.

17. Dans le cadre de la présente thèse, nous ne présenterons pas, de manière générale, toutes les avancées relatives au développement du droit de l'intégration

³¹ V. P. PESCATORE, *Le droit de l'intégration*, Bruylant, coll. « Droit de l'Union européenne, Grands écrits », 2005.

³² A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p. 46 et s.

³³ *Ibid.*, p. 45.

positive qui a, par ailleurs, déjà fait l'objet de travaux approfondis³⁴. Nous nous bornerons à rappeler que, s'agissant de l'intégration positive, l'Union européenne n'a cessé d'affirmer que l'harmonisation totale des systèmes fiscaux des États membres n'est pas nécessaire et que les États membres sont libres de choisir le système fiscal qui correspond le mieux à leurs préférences³⁵. Le droit de l'intégration positive appelle néanmoins à procéder à certaines distinctions, car il peut prendre la forme de la coopération, de l'« harmonisation », ou encore de l'« uniformisation », synonyme d'harmonisation totale.

18. La coopération est traditionnellement définie comme la « *suppression des divergences et disparités entre législations des États membres qui ne conduit pas pour autant à une unification législative* »³⁶. Dans ce contexte, le droit de l'Union européenne n'affecte pas le droit national dans la mesure où aucun acte émanant des institutions européennes n'affecte de manière juridiquement contraignante les législations nationales des États membres. Dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, la coopération se traduit par un consensus entre États membres afin d'éviter les excès d'une « libre concurrence trop importante »³⁷. Bien que dans ce type d'intégration la souveraineté fiscale des États membres soit préservée, cette intégration n'en reste pas moins qu'uniquement politique. Son succès grandissant a néanmoins poussé le professeur DIBOUT à affirmer que « *la coordination représente un instrument de cohérence des politiques fiscales nationales et l'harmonisation un instrument subsidiaire de rapprochement spécifique des législations nationales* »³⁸. La coopération se traduit notamment par l'adoption de conventions fiscales internationales et d'actes hors nomenclature comme l'adoption du Code de conduite en tant qu'instrument non juridiquement contraignant.

³⁴ V. notamment A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Collection droit de l'Union européenne – Manuels, 1^{re} édition, Bruylant, 2012.

³⁵ COMMISSION EUROPEENNE, Communication du 23 mai 2001, « Politique fiscale de l'Union européenne – Priorités pour les prochaines années, COM (2001) 260.

³⁶ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, V^o « coordination », PUF, 2014, p. 272.

³⁷ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, Tome 44, 2005, p.273.

³⁸ P. DIBOUT, « l'Europe et la fiscalité directe », *Chronique de jurisprudence fiscale européenne, RTD Euro.*, 1998, p.259.

19. Selon le professeur A. MAITROT DE LA MOTTE, les États membres ont, ensuite, choisi la méthode de l'harmonisation en vue de supprimer les entraves fiscales susceptibles de porter atteinte au bon fonctionnement du Marché intérieur. En effet, il affirme que *« ce choix est en réalité un choix par défaut. Il s'explique, d'une part, par le caractère insuffisamment contraignant de la coopération, et, d'autre part, par le fait que l'uniformisation n'est pas considérée comme une alternative crédible. Si l'uniformisation est certes une solution intéressante pour intégrer la fiscalité directe des États membres, les obstacles institutionnels à sa mise en œuvre sont encore trop nombreux à l'heure actuelle. Elle emporte, en effet, renonciation totale des États membres à leur souveraineté fiscale, alors que l'harmonisation n'induit qu'un exercice commun de leurs compétences fiscales par les États membres et un partage limité de leur souveraineté fiscale entre les États membres et les autorités communautaires. De surcroît, et il en sera ainsi tant que les directives communautaires devront être adoptées à l'unanimité, les modalités de ce partage sont décidées exclusivement par les États membres »*³⁹.

20. Enfin, l'uniformisation, autre méthode d'intégration positive, peut être définie comme la *« modification de la législation de deux ou plusieurs pays tendant à instaurer dans une matière juridique donnée une réglementation identique »*⁴⁰. Appliquée à la matière fiscale, l'uniformisation *« prétend substituer à la multiplicité des impôts d'un certain type (ou d'une façon plus globale, la multiplicité des systèmes fiscaux) un seul impôt du même type (ou, d'une façon plus globale, un même système) »*⁴¹. Méthode d'intégration la plus aboutie, *« elle correspond à la situation dans laquelle le droit [de l'Union européenne] se substitue au droit national »*⁴². Dans ce contexte, les États membres n'ont plus de compétence pour décider des règles relatives à la matière fiscale ; synonyme de renoncement absolu à leur souveraineté fiscale. Le professeur DIBOUT ajoutait d'ailleurs à ce sujet que *« l'harmonisation ne signifie pas l'uniformisation des règles fiscales des différents États, mais leur rapprochement dans*

³⁹ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, Tome 44, 2005, p. 281.

⁴⁰ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, V^o « uniformisation », PUF, 2014, p. 1048.

⁴¹ A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, LGDJ, Bruylant, 2009, p. 129.

⁴² A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, Tome 44, 2005, p. 279.

la mesure nécessaire à la réalisation du marché unique. Il s'agit, en d'autres termes, de supprimer, par ce rapprochement, les obstacles fiscaux à la libre circulation des marchandises, des services et des capitaux, et à la liberté d'établissement »⁴³.

21. L'autre versant du droit de l'intégration — celui qui nous intéressera particulièrement et qui sera l'objet de notre étude — est l'intégration négative. En effet, en matière fiscale, la Cour de justice a joué un rôle intégrateur, en s'appuyant sur le respect par les autorités fiscales nationales des normes primaires du droit de l'Union européenne (Traité, Principes généraux du droit, Droits fondamentaux) et en donnant, notamment et en tant que de besoin, dans les domaines harmonisés, des interprétations favorables à une approche autonome, donc indépendante des qualifications nationales, des notions et règles fiscales concernées.

22. Nombreuses sont ainsi les qualifications nationales et les notions fiscales qui sont, aujourd'hui, communément admises et qui ont été définies par la Cour de justice. Il est possible de mentionner, notamment et de manière non exhaustive, les notions de « travailleur », « établissement », « domicile », « bien », « aide d'état », « sélectivité » ou encore « contrepartie ». Ces notions fiscales ayant fait l'objet d'une intégration négative sont entendues de la même manière par le juge national de l'impôt.

23. D'ailleurs, le juge national a joué — et continue de jouer — un rôle fondamental dans le contexte de l'intégration négative du droit de l'Union européenne. En effet, le système juridictionnel de l'Union européenne⁴⁴ et des États membres qui la composent se caractérise notamment par la circonstance que le juge de droit commun de l'application du droit de l'Union européenne est le juge national⁴⁵. Le juge national est donc conduit, dans son champ de compétence, à appliquer et à interpréter le droit de l'Union européenne. De son attitude coopérative ou oppositionnelle envers la Cour de justice dépendra le succès du dialogue des juges.

⁴³ P. DIBOUT, « Les trois voies de l'Europe fiscale », *Banque et Droit*, 1992, n° 22, p. 39.

⁴⁴ V. notamment O. DUBOS, *Les juridictions nationales, juge communautaire*, Dalloz, 2001.

⁴⁵ CE, Section, 22 décembre 1989, *Ministre du budget c/ Cercle militaire mixte de la caserne Mortier*, n° 86 113 ; CE, Ass, 30 octobre 2009, *Mme Perreux*, n° 298 348.

III- La construction de l'Europe fiscale par l'intégration jurisprudentielle

24. La Cour de Justice a, en premier lieu, affirmé l'application des normes générales du droit de l'Union européenne à la matière fiscale. En effet, depuis la création de l'Union européenne, la Cour de justice a, par sa jurisprudence, donné une pleine effectivité au droit de l'Union, par la consécration des principes de primauté, d'unité et d'effectivité⁴⁶. Considérant que l'ordre juridique l'ordre juridique européen était intégré au système juridique des États membres et auquel ne saurait être opposé un acte interne d'un État, les arrêts de la Cour de justice ont imposé aux Etats membres le respect du droit originaire à la souveraineté fiscale⁴⁷.

25. En second lieu, la Cour de justice s'est également attachée à donner une portée aux principes généraux du droit de l'Union européenne en matière fiscale. Par exemple, s'agissant du principe de sécurité juridique, la Cour de justice a considéré, dans un arrêt du 22 février 1984, *Kloppenburg*, que la législation européenne doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables. Dans ces conditions, le fait de reporter la date d'entrée en vigueur d'un acte ayant une portée générale telle qu'une directive, alors que la date initialement prévue est déjà passée, est en soi susceptible de porter atteinte à ce principe⁴⁸.

26. Toujours au regard du principe de sécurité juridique, elle a considéré que ce dernier s'oppose à ce que les droits et obligations des assujettis dépendent de faits, de circonstances ou d'évènements qui se sont produits postérieurement à leur constatation par l'administration fiscale⁴⁹.

27. Au regard du principe de confiance légitime, la Cour de justice a considéré, relativement à la condition de validité d'une mesure rétroactive, qu'une décision du Conseil autorisant rétroactivement un État membre à limiter forfaitairement le droit à

⁴⁶ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c/ ENEL*, aff. 6/64 ; CJCE, 9 mars 1978, *Simmenthal*, aff. 106/77.

⁴⁷ V. par exemple, CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-446/04 : *Dr. fisc.* 2006, n° 52, activité. 265.

⁴⁸ CJCE, 22 février 1984, aff. 70/83, *Kloppenburg*, Rec., p.1075, concl. P. VERLOREN VAN THEMAAT.

⁴⁹ CJCE, 29 février 1996, aff. C-110/94, *Intercommunale voor Zeewateronozitting (INZO)*, Rec., p. I-857, concl. C.-O. LENZ ; *Dr. fisc.* 1996, n° 43, comm. 1303 ; *RJF* 5/96, n° 690.

déduction de TVA sur les véhicules non exclusivement utilisés à des fins professionnelles porte atteinte à la confiance légitime des assujettis qui étaient fondés à croire, lors de l'acquisition du véhicule, qu'ils pouvaient déduire immédiatement la totalité de la TVA d'amont dès lors qu'ils choisissent de la traiter comme un bien d'entreprise est invalide en tant qu'elle a une portée rétroactive⁵⁰.

28. Au regard du principe de proportionnalité, elle a considéré que l'institution d'une règle revêtant une portée générale excluant automatiquement certaines catégories d'opérations d'un avantage fiscal, sur la base de critères généraux prédéterminés, qu'il y ait ou non effectivement évasion ou fraude fiscales, irait au-delà de ce qui est nécessaire pour éviter une telle fraude ou une telle évasion fiscale. Tel serait également le cas si une règle de ce type était assortie d'une simple possibilité de dérogation laissée à la discrétion de l'autorité administrative⁵¹.

29. Enfin, au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, elle a considéré que si une législation prive les résidents d'un État membre de la possibilité de bénéficier d'une absence d'imposition qui pourrait être attachée aux prêts souscrits en dehors du territoire national, ce qui est de nature à dissuader ces résidents de contracter des prêts auprès de personnes établies dans d'autres États membres et, partant, constitue une restriction aux mouvements de capitaux, elle vise à assurer l'égalité des résidents devant l'impôt en empêchant que les assujettis à l'impôt puissent se soustraire aux obligations découlant d'une législation fiscale nationale et est, dès lors, indispensable pour faire échec aux infractions aux lois et aux règlements nationaux en matière fiscale⁵².

30. La Cour de justice s'est également attachée à donner sa pleine portée au droit dérivé en matière fiscale, là encore en appliquant à cette matière sa jurisprudence générale en matière d'application, de respect et d'interprétation du droit dérivé. En effet, la Cour de justice a considéré que, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles

⁵⁰ CJCE, 29 avril 2004, aff. C-17/01, *Sudholz*, Rec., p.I-4243, concl. L.A. GEELHOED ; *RJF* 7/04, n° 832.

⁵¹ CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, *Leur-Bloem*, Rec., p.I-4161, concl. F.G. JACOBS ;

⁵² CJCE, 14 octobre 1999, aff. C-439/97, *Sandoz*, Rec., p.I-7041, concl. Ph. LEGER ;

et suffisamment précises, ces dispositions peuvent être invoquées à défaut de mesures d'applications prises dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à la directive ou encore en tant qu'elles sont de nature à définir des droits que les particuliers sont en mesure de faire valoir à l'égard de l'État⁵³. En outre, elle a affirmé un principe d'interprétation conforme des directives. En effet, la Cour de justice a considéré que l'obligation des États membres, découlant d'une directive, d'atteindre le résultat prévu par celle-ci, ainsi que leur devoir en vertu des dispositions du traité de prendre toutes mesures générales ou particulières à assurer l'exécution de cette obligation, s'imposent à toutes les autorités des États membres, y compris, dans le cadre de leurs compétences, les autorités juridictionnelles. Il s'ensuit qu'en appliquant le droit national et notamment les dispositions d'une loi nationale spécialement introduite en vue d'exécuter une directive, la juridiction nationale est tenue d'interpréter son droit national à la lumière du texte et de la finalité de la directive pour atteindre le résultat visé par le texte européen⁵⁴.

31. Cette jurisprudence intégratrice a fait l'objet d'une réception par le juge français de l'impôt. En effet, ces règles européennes prétoriennes ont connu un accueil favorable par le juge français de l'impôt. Il convient de rappeler, tout d'abord, que dans sa décision du 9 avril 1992, n° 92-308 DC, *Traité sur l'Union européenne*, le Conseil constitutionnel a considéré que le respect de la souveraineté nationale ne fait pas obstacle à ce que, sur le fondement des dispositions du préambule de la Constitution de 1946, la France puisse conclure, sous réserve de réciprocité, des engagements internationaux en vue de participer à la création et au développement d'une organisation internationale permanente, dotée de la personnalité juridique et investie de pouvoirs de décision par l'effet de transferts de compétences consentis par les États membres.

32. Le Conseil d'État et la Cour de cassation ont ensuite considéré que la suprématie des engagements internationaux ne s'appliquant pas dans l'ordre interne aux dispositions de valeur constitutionnelle, le droit de l'Union européenne ne saurait conduire, dans l'ordre interne, à remettre en cause la suprématie de la Constitution⁵⁵.

⁵³ CJCE, 19 janvier 1982, aff. 8/81, *Mme Becker*, Rec., p. 53, concl. G. SLYNN.

⁵⁴ CJCE, 10 avril 1984, aff. 14/83, *Mmes von Colson et Kamann*, Rec., p. 1891, concl. S. ROZES.

⁵⁵ CE, 30 octobre 1998, n° 200286-200287, *Sarran, Levacher et a.* : Rec. CE, p. 368 ; CE, 3 décembre 2001, n° 226514, *Syndicat national de l'industrie pharmaceutique et a.* ; *Dr. fisc.* 2002, n° 41, comm. 806, concl. P. FONBEUR ; Cass. Ass. Plén. 2 juin 2000, Melle FRAISSE : *Bull. civ.* IV, p. 7.

33. Puis, par une décision du 10 juin 2004, n° 2004-496 DC, *Loi pour la confiance dans l'économie*, le Conseil constitutionnel a affirmé qu'en raison de l'article 88-1 de la Constitution, selon lequel « La République participe aux Communautés européennes et à l'Union européenne, constituées d'États qui ont choisi librement, en vertu des traités qui les ont institués, d'exercer en commun certaines de leurs compétences », l'ordre juridique européen est intégré à l'ordre constitutionnel français. Partant, la transposition en droit interne d'une directive européenne résulte d'une exigence constitutionnelle à laquelle il ne pourrait être fait obstacle qu'en raison d'une disposition expresse de la Constitution. En l'absence d'une telle disposition, il n'appartient qu'au juge européen, saisi, le cas échéant, à titre préjudiciel, de contrôler le respect par une directive européenne tant des compétences définies par les traités que des droits fondamentaux garantis par l'article 6 du TUE⁵⁶.

34. De même, par une décision du 19 novembre 2004, n° 2004-505, *Traité établissant une constitution pour l'Europe*, le Conseil constitutionnel a rappelé que le constituant a consacré l'existence d'un ordre juridique européen intégré à l'ordre juridique interne et distinct de l'ordre juridique international⁵⁷.

35. Le Conseil d'État considéra ensuite, dans un arrêt *Société Arcelor Atlantique et Lorraine* du 8 février 2007, qu'eu égard aux dispositions de l'article 88-1 de la Constitution, dont découle une obligation constitutionnelle de transposition des directives, le contrôle de constitutionnalité des actes réglementaires assurant directement cette transposition est appelé à s'exercer selon les modalités particulières dans le cas où sont transposées les dispositions précises et inconditionnelles. Dans ce cas, si le contrôle des règles de compétence et de procédure ne se trouve pas affecté, il appartient au juge administratif, saisi d'un moyen tiré de la méconnaissance d'une disposition ou d'un principe de valeur constitutionnelle, de rechercher s'il existe une règle ou un principe général du droit de l'Union européenne qui, eu égard à sa nature et à sa portée, tel qu'il est interprété en l'état actuel de la jurisprudence du juge européen, garantit par son application l'effectivité du respect de la disposition ou du principe

⁵⁶ Cons. Const., 10 juin 2004, n° 2004-496 DC, *Loi pour la confiance dans l'économie* : RJF 11/04, n° 1148.

⁵⁷ Cons. Const., 19 novembre 2004 n° 2005-505 DC, *Traité instituant une constitution pour l'Europe* ; V. Cons. Const., 20 décembre 2007, n° 2007-560 DC, *traité de Lisbonne*. V. également supra note 6.

constitutionnel invoqué. Dans l'affirmative, il y a lieu pour le juge administratif, afin de s'assurer de la constitutionnalité du décret, de rechercher si la directive que ce décret transpose est conforme à cette règle ou à ce principe général du droit de l'Union européenne et il lui revient, en l'absence de difficulté sérieuse, d'écarter le moyen invoqué ou, dans le cas contraire, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle. En revanche, s'il n'existe pas de règle ou de principe général du droit de l'Union européenne garantissant l'effectivité du respect de la disposition ou du principe constitutionnel invoqué, il incombe au juge administratif d'examiner directement la constitutionnalité des dispositions réglementaires contestées⁵⁸.

36. Force est de constater que la jurisprudence du juge national assure pleinement l'intégration du droit de l'Union européenne dans le droit national et lui consacre une place particulière dans la hiérarchie des normes. En effet, le juge français de l'impôt a progressivement fait siens les grands principes du droit de l'Union européenne dégagés par la Cour de justice. La reconnaissance de l'effectivité du droit de l'Union européenne tout d'abord, tant par la Cour de cassation⁵⁹ que le Conseil d'État⁶⁰. La reconnaissance de la primauté du droit de l'Union européenne sur le droit national ensuite, découle, en droit interne, de la jurisprudence *Nicolo* du Conseil d'État par lequel le juge français de l'impôt a accepté de contrôler la compatibilité d'une loi, même postérieure, avec les stipulations d'un traité, en application de l'article 55 de la Constitution⁶¹.

37. Puis, s'agissant des principes généraux du droit de l'Union européenne, le juge français de l'impôt a considéré qu'ils sont déduits des traités européens et ont la même valeur juridique que ce dernier, qu'il s'agisse du principe de la confiance légitime et du

⁵⁸ CE, ass., 8 février 2007, n° 287110, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine et a* : *RJF* 5/07, n° 602.

⁵⁹ C. Cass. ch. mixte, 23 mai 1975, *Café Jacques Vabre*, *Bull. ch. mixte* n° 4, p. 6.

⁶⁰ CE, 30 octobre 1996, *Cabinet Revert et Badelon* : *Dr. fisc.* 1997, n° 3, comm. 27 ; *RJF* 12/96, n° 145. Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a considéré que lorsqu'une directive a prévu une exonération qui n'est pas reprise parmi celles que prévoit le CGI, le juge fiscal écarte l'application de ces dispositions législatives en tant qu'elles n'ont pas prévu l'exonération en cause. En ce sens, le juge national de l'impôt applique la jurisprudence *Mme von Coson et Kamman* du 10 avril 1984 de la Cour de justice.

⁶¹ CE, 20 octobre 1989, *Nicolo*, *Rec.*, Lebon, p. 190. Aujourd'hui, c'est l'article 88-1 de la Constitution qui assure le statut constitutionnel du droit de l'UE, v. supra n° 31 et 32.

principe de la sécurité juridique applicables aux situations régies par le droit de l'Union, du principe de loyauté ou encore du principe de primauté⁶².

38. Le juge français de l'impôt a ultérieurement étendu le bénéfice de l'article 55 de la Constitution à l'ensemble des actes du droit de l'Union (règlements⁶³ et directives⁶⁴) en les faisant prévaloir sur les lois. Cette évolution jurisprudentielle, applicable en matière fiscale, permet d'affirmer que le juge national de l'impôt joue effectivement son rôle de juge de droit commun d'application du droit de l'Union européenne.

39. Dans ce contexte, force est de constater que l'action de la Cour de justice est nécessairement tributaire de celle de ses homologues nationaux et réciproquement. En effet, le juge français de l'impôt, juge de droit commun du droit de l'Union européenne, est conduit à interpréter le droit national à la lumière du droit de l'Union européenne⁶⁵, faisant, de ce fait, une stricte interprétation de la jurisprudence européenne *Mme von Colson et Kamann*⁶⁶. Il doit ainsi écarter les normes internes qui sont contraires aux normes de droit primaire et de droit dérivé de l'Union européenne. Autrement dit, le « juge de droit commun de l'application du droit de l'Union européenne »⁶⁷ doit écarter l'application de la loi incompatible avec une norme européenne. Lorsqu'un acte administratif repose donc sur une disposition législative contraire au droit de l'Union européenne, le juge français de l'impôt le considère dépourvu de base légale et l'annule.

40. S'agissant des directives non encore transposées à l'issue du délai de transposition, le juge administratif se préoccupe de savoir si l'administration ne prend

⁶² CE, 3 décembre 2001, n° 226514, *Syndicat national de l'industrie pharmaceutique et a* : Rec. CE, p. 6.

⁶³ CE, 24 septembre 1990, *M. X*, n° 58657.

⁶⁴ CE, 28 février 1992, *S.A. Rothmans International France* et *S.A. Philip Morris France*, n° 56776.

⁶⁵ CE, 22 décembre 1989, *Ministre du budget c/Cercle militaire mixte de la caserne Mortier*, n° 86113.

⁶⁶ V. supra note n° 64.

⁶⁷ CE, Ass, 30 octobre 2009, *Mme Perreux*, n° 298 348 ; V. également, CE, *Le juge administratif et le droit de l'Union européenne*, les dossiers thématiques du Conseil d'État, sur le site du Conseil. Disponible au lien suivant :

<http://www.conseil-etat.fr/content/download/47718/416523/version/5/file/juge-adm-et-droit-ue.pdf>

pas d'acte réglementaire contraire aux objectifs qu'elles définissent⁶⁸. Lorsque la directive est transposée, le juge français de l'impôt contrôle ensuite la conformité des actes administratifs de transposition au regard des objectifs définis par la directive et vérifie que l'État s'est bien acquitté de son obligation de transposition complète et exacte. Dans le cas où l'acte administratif méconnaît cette exigence, le juge annule ce dernier.

41. Par ailleurs, le français de l'impôt a fait sienne la jurisprudence de la Cour de justice selon laquelle l'Etat pouvait voir engager sa responsabilité pour violation du droit de l'Union européenne⁶⁹, et ce, « quel que soit l'organe étatique dont l'action ou l'omission a été la cause » du préjudice⁷⁰, ou encore lorsqu'une décision juridictionnelle d'une juridiction suprême méconnaissait le droit de l'Union européenne⁷¹. En effet, le Conseil d'État a considéré que la responsabilité de l'État est engagée lorsqu'une autorité administrative adopte un acte administratif contraire au droit de l'Union européenne⁷², mais également lorsqu'une loi méconnaît les engagements internationaux et européens de la France⁷³, notamment en cas de violation manifeste d'une disposition du droit de l'Union européenne ayant pour objet de conférer des droits aux citoyens et contribuables⁷⁴.

42. Enfin, le Traité prévoit un mécanisme de question préjudicielle par lequel la juridiction nationale peut interroger la Cour de justice sur la validité et l'interprétation d'un acte de droit de l'Union européenne. Si l'article 267 du TFUE prévoit une obligation de renvoi pour les juridictions suprêmes nationales, celles-ci se sont reconnu un pouvoir d'interprétation des textes du droit de l'Union européenne et ne procèdent au

⁶⁸ CE, 7 décembre 1984, *Fédération française des sociétés de protection de la nature*, n° 41971.

⁶⁹ CJCE, 19 novembre 1991, aff. jointes C-6/90 et C-9/90, *Andrea Francovich et Danila Bonifaci et autres contre République italienne*, Rec., p. I-5357.

⁷⁰ CJCE, 5 mars 1996, aff. jointes C-46/93 et C-48/93, *Brasserie du Pêcheur SA contre Bundesrepublik Deutschland et The Queen contre Secretary of State for Transport, ex parte : Factortame Ltd et autres*, Rec., p. I-1029.

⁷¹ CJCE, 30 septembre 2003, aff. C-224/01, *Gerhard Köbler contre Republik Österreich*, Rec., p. I-10239.

⁷² CE, Ass. 28 février 1992, n° 87753, *Société Arizona Tabacco Products et SA Philip Morris France* : Rec. p. 78.

⁷³ CE, 8 février 2007, *Gardedieu*, n° 279522.

⁷⁴ CE, 18 juin 2008, *M. A.*, n° 295831.

renvoi qu'en cas de difficulté sérieuse. Dans ce contexte, le Conseil d'État a consacré, dès 1964, sa théorie de l'« acte clair » selon laquelle il peut lui-même interpréter une norme européenne lorsqu'une telle interprétation ne pose pas de difficulté réelle⁷⁵. La Cour de cassation a adopté le même raisonnement en 1995⁷⁶.

43. La Cour de justice a, pour sa part, jugé qu'une juridiction souveraine est tenue, lorsqu'une question de droit de l'Union européenne se pose devant elle, de procéder à un renvoi préjudiciel sauf si la question soulevée n'est pas pertinente ou si la disposition européenne en cause a déjà fait l'objet d'une interprétation de la Cour ou encore si l'application correcte du droit de l'Union européenne s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute⁷⁷. En revanche, la Cour de justice pose une limite à cette règle en considérant qu'elle est seule compétente pour juger qu'un acte de droit dérivé méconnaît le droit primaire de l'Union européenne⁷⁸.

44. Dans ce contexte, force est de constater que l'action commune que constitue le rôle intégrateur de la Cour de justice et du juge français de l'impôt ne peut se fonder que sur un dialogue, puisque la Cour de justice de l'Union européenne et les juridictions suprêmes des États membres, notamment celles compétentes en contentieux fiscal, mais aussi la juridiction constitutionnelle, sont souveraines. En d'autres termes, il n'existe, en l'espèce, ni de contrôle juridictionnel direct centripète (de la Cour de justice sur les juridictions nationales) ni a fortiori centrifuge (des juridictions nationales sur la Cour de justice). C'est donc par un « dialogue des juges », par itérations et approximations successives, avec un rôle moteur joué par le mécanisme de la question préjudicielle européenne, que la juridiction européenne et les juridictions nationales régulent, par le contentieux, l'application, si ce n'est toujours uniforme, du moins encadré communautairement, du droit fiscal dans l'Union européenne.

⁷⁵ CE, 19 juin 1964, *Société des pétroles Shell-Berre*, n° 47007.

⁷⁶ Cass, 1^{ère} civ., 19 décembre 1995, *Banque africaine de développement*, n° 93-20424.

⁷⁷ CJCE, 6 octobre 1982, aff. 283/81, *Srl CILFIT et Lanificio di Gavardo SpA contre Ministère de la santé*, Rec., p. 3415.

⁷⁸ CJCE, 22 octobre 1987, aff. 314/85, *Foto-Frost contre Hauptzollamt Lübeck-Ost*, Rec., p. 4199.

IV- Le cadre d'analyse : le dialogue des juges

45. C'est ici qu'intervient, dès lors, la notion fondamentale de dialogue des juges, instrument de cette construction jurisprudentielle intégratrice.

46. La formule de « dialogue des juges » mérite d'être précisée. Tout d'abord, la paternité en est attribuée au Président GENEVOIS qui, dans ses conclusions sur l'arrêt *Cohn Bendit* du 22 décembre 1978, avait affirmé qu'« à l'échelon de la Communauté européenne, il ne doit y avoir ni gouvernement des juges, ni guerres des juges. Il doit y avoir place pour le dialogue des juges »⁷⁹. Longtemps considérée comme une formule juridiquement vide relevant peut-être même de la pure incantation ou de la méthode d'autosuggestion⁸⁰, l'étude du « dialogue des juges » est relativement récente⁸¹. Si selon le professeur F. LICHERE, « l'intérêt pour un tel thème grandit après avoir constaté la rareté des écrits en doctrine »⁸², celle-ci reste difficilement saisissable, car « le dialogue des juges ne constitue ni une règle ou un principe juridique, ni un objectif législatif et encore moins constitutionnel, ni une notion jurisprudentielle. Tout juste peut-on supposer qu'il s'inscrit dans le cadre d'une politique jurisprudentielle, sans doute inégalement répandue au sein des différentes juridictions »⁸³.

47. La formule soulève également et inévitablement plusieurs questions quant à l'existence même de ce dialogue, à ses formes et manifestations. Fort heureusement, celle relative à sa nécessité semble désormais résolue. En effet, au regard du justiciable,

⁷⁹ B. GENEVOIS, concl. sur CE, Ass., 22 décembre 1978, *Ministère de l'Intérieur c. Cohn Bendit*, RTDE 1979, pp.157, spéc. p.168.

⁸⁰ F. LICHERE, L. POTVIN-SOLIS et A. RAYNOUARD, *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004. V. également, Mélanges en l'honneur du président Bruno Genevois, *Le dialogue des juges*, Dalloz, 2009.

⁸¹ A partir des années 2000, des ouvrages et colloques ont porté sur ce thème. V. par exemple F. Lichère, L. Potvin-Solis, A. Raynouard, *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, ou encore B. Lukaszewicz et H. Oberdorff, *Le juge administratif et l'Europe : le dialogue des juges. Actes du colloque du 50^e anniversaire des tribunaux administratifs*, 2004. Actuellement 3 thèses ont été soutenues via le prisme du « dialogue des juges » (2 en Droit et 1 en sciences politiques) et 3 thèses en Droit sont actuellement en cours de préparation sur ce thème.

⁸² F. LICHERE, « propos introductifs », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p. 11. V. également J. ANDRIANTSIMBAZOVINA, *L'autorité des décisions de justice constitutionnelles et européennes sur le juge administratif français*, LGDJ, 1998.

⁸³ F. LICHERE, « propos introductifs », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p. 12.

le principe de bonne administration de la justice⁸⁴ commande de limiter, sinon d'écarter, toute jurisprudence contradictoire. Ceci implique nécessairement un dialogue afin d'aboutir à une cohésion jurisprudentielle et au maintien de la sécurité juridique au sein du système⁸⁵. S'agissant des juges nationaux, le « dialogue des juges » leur permet d'influencer la Cour de justice et ainsi de « *prendre part à une construction jurisprudentielle commune aux États européens* »⁸⁶. S'agissant des juridictions européennes que sont la Cour de justice et la CEDH, le « dialogue des juges » leur permet « *d'assurer une bonne prise en compte de leur point de vue par les juridictions nationales qui demeurent de facto les juges de droit commun des droits européens et en même temps un vecteur d'inspiration de leurs propres jurisprudences* »⁸⁷.

48. La formule de « dialogue des juges » prend indéniablement tout son sens dans le champ européen et particulièrement lorsque le juge national, agissant en tant que juge de droit commun du droit de l'Union européenne, applique des dispositions européennes et dit le droit au nom d'un autre ordre juridique. En effet, selon le professeur POTVIN-SOLIS, « *c'est en partant de la fonction juridictionnelle que doit être abordée la signification du concept de dialogue* »⁸⁸. Aussi, cette fonction n'est comprise que dans le cadre et les limites « *de la compétence que lui confère le système dans lequel il intervient* ». Ainsi, le « dialogue » est entendu comme « *l'échange qui unit nécessairement, pour la mise en œuvre du droit européen, les juridictions nationales aux juridictions européennes, dans l'exercice de leur mission de dire et d'appliquer le droit* »⁸⁹.

49. La formule de « dialogue des juges » peut également être entendue comme instrument de l'obligation de coopération entre les juridictions. En effet, le dialogue est

⁸⁴ Reconnu comme objectif de valeur constitutionnelle par le Conseil constitutionnel. Décision n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009. Le Conseil constitutionnel affirme en effet que « *la bonne administration de la justice constitue un objectif de valeur constitutionnelle qui résulte des articles 12, 15 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* ».

⁸⁵ F. LICHERE, « propos introductifs », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p.13.

⁸⁶ *Ibid.*

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ L. POTVIN-SOLIS, « Le concept de dialogue entre les juges en Europe », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p.20.

⁸⁹ *Ibid.*, p.22

un jeu d'influences et de rapports d'autorité entre les droits se répercutant sur les jurisprudences, d'échanges de cultures et de systèmes juridiques. À ce sujet, le professeur POTVIN-SOLIS ajoute que « *le cadre européen est particulièrement adapté à des réflexions sur le concept de "dialogue des juges", car le système des rapports de compétences entre les juridictions nationales et les juridictions européennes repose justement sur l'idée de coopération entre ces juridictions et ne comporte ni hiérarchie au profit des juridictions européennes ni mécanisme imposant un alignement automatique des jurisprudences nationales sur les jurisprudences européennes* »⁹⁰.

50. Corollaire de l'obligation de coopération des juridictions, le dialogue des juges est également institutionnalisé. Cette institutionnalisation a été permise par la procédure préjudicielle, véritable « *clé de voûte de l'ordre juridique original institué par les traités communautaires* »⁹¹. Cette procédure, instaurée par les articles 256, 3. et 267 du TFUE a été considérée par certains auteurs comme un « *trait de génie* »⁹². En effet, la procédure préjudicielle peut être présentée comme une « *véritable source de fertilisation du droit communautaire* » dans la mesure où « *elle a permis à la Cour de justice d'asseoir, de façon créative, grâce à une coopération fructueuse avec les juridictions nationales, les fondements de l'ordre juridique communautaire* »⁹³. En effet, la majorité des décisions qui ont façonné l'Union européenne ont été rendues à la suite de questions préjudicielles, « *que ce soit le principe de l'effet direct, celui de la primauté, la responsabilité des États membres en cas de violation du droit communautaire ou les règles de la répétition de l'indu* »⁹⁴.

51. Le « dialogue des juges » est donc un facteur de cohérence dans l'interprétation de la norme européenne. En effet, en tant qu'« *instrument permettant un respect mutuel de l'exercice par chaque juge de sa mission, afin que chaque droit et*

⁹⁰ L. POTVIN-SOLIS, « Le concept de dialogue entre les juges en Europe », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p. 23.

⁹¹ Y. GAUTIER, « Le renvoi préjudiciel, un instrument efficace de dialogue ? », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p. 203.

⁹² G. VANDERSANDEN, « La procédure préjudicielle : à la recherche d'une identité perdue » in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, Bruylant, 1999, p. 619.

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ Y. GAUTIER, « Le renvoi préjudiciel, un instrument efficace de dialogue ? », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p. 204.

système de droit garde sa cohérence », il repose « *dans le cadre du droit communautaire, sur un partage des compétences entre les juridictions nationales et les juridictions européennes selon que les actions sont destinées à mettre en cause les autorités nationales ou les autorités communautaires et selon qu'intervient, ou non, une question d'interprétation ou d'appréciation de validité du droit communautaire* »⁹⁵. Enfin, substantiellement, le dialogue ne peut s'opérer que de manière souple. D'ailleurs, cette souplesse est un élément important sinon essentiel du dialogue. En effet, une marge d'appréciation, corollaire de l'espace de liberté laissé aux juridictions afin qu'elles puissent exercer leurs compétences de manière autonome, persiste toujours dans les rapports entre jurisprudences⁹⁶. Cet espace de liberté permet l'échange réciproque et l'enrichissement mutuel. Ces échanges et enrichissements, fruits de la coopération entre les juges, correspondent aussi à une coopération loyale entre ces derniers et particulièrement, dans le cadre européen, entre la Cour de justice et les juges nationaux. Ce faisant, le « dialogue des juges » constitue ainsi l'une des dimensions principales du droit de l'intégration négative.

52. En tout état de cause, la formule de « dialogue des juges » peut apparaître comme un prisme utile pour illustrer et expliquer les échanges existants entre juridictions. Dans le cadre de ce dialogue, les interlocuteurs sont les juges. Il s'agirait, autrement dit, d'un « dialogue juridictionnel ». Pour que ce dialogue prenne forme, il est insuffisant de se référer à la seule existence d'un interlocuteur. Encore faut-il qu'il y ait communication. Cette communication prend tout son sens dans le cadre européen dans la mesure où le rapport entre juridictions nationales et juridictions européennes y est particulier.

53. Tel Janus, le dialogue des juges peut prendre deux figures : l'une coopérative et l'autre oppositionnelle⁹⁷. Coopérative, elle aboutit à l'intégration négative de la fiscalité en ce qu'elle traduirait l'acceptation réciproque, par les juridictions françaises et européennes, d'un même langage et la compréhension de notions et mécanismes

⁹⁵ L. POTVIN-SOLIS, « Le concept de dialogue entre les juges en Europe », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, pp. 47 et 48.

⁹⁶ En effet, ces rapports ne sont jamais immédiats ni instantanés.

⁹⁷ M. AUVRAY, *Le dialogue entre le Conseil d'Etat et cours européennes – L'exemple significatif du principe d'égalité*, Thèse soutenue le 5 décembre 2009 à l'université Montpellier I, p. 30.

fiscaux de la même manière. Oppositionnelle, elle démontre une certaine résistance des juges suprêmes français au regard de la Cour de justice. Elle est la manifestation d'une certaine forme de désaccord et affirme l'existence d'une divergence au regard de l'interprétation de certaines notions et concepts fiscaux. Si elle n'est pas forcément une déclaration de guerre entre les juges, elle est indéniablement l'expression d'une certaine désapprobation. À n'en pas douter, il s'agit d'une phase de désaccord. Pourtant, il n'en reste pas moins qu'il s'agit d'un dialogue, certes difficile, mais néanmoins permanent et pouvant potentiellement aboutir à une forme concertée.

54. Sur le plan européen, tant la Cour de justice, mais aussi dans une certaine mesure la CEDH, au titre de la protection des droits fondamentaux, ont vu leurs rôles s'élargir. Ces juridictions, connaissant toutes les deux, dans leur domaine de compétence, de la matière fiscale, ont été amenées à développer leur jurisprudence au regard des différentes problématiques de fiscalité directe et indirecte. Dans ce contexte, les différents interlocuteurs de dialogue manifestent leurs positions par leurs décisions de justice. Le dialogue des juges est ici entendu comme les interactions entre les différentes juridictions fiscales lorsqu'elles ont à se prononcer sur une question de droit fiscal.

55. Outre l'espace qui sépare les interlocuteurs du dialogue, le temps est l'autre versant du dialogue. Le dialogue n'est donc pas immédiat, autrement il ne constituerait qu'une suite de monologue. Cette absence d'immédiateté est donc une autre composante du dialogue. La procédure préjudicielle en est notamment l'illustration et n'autorise les juges nationaux à rendre leurs décisions qu'une fois la réponse à la question préjudicielle posée est apportée.

56. Outre l'espace et le temps, le dialogue suppose un objet commun. Cet objet est la décision de justice. Cette décision peut simplement émaner des juridictions européennes et être réceptionnée par les juridictions nationales tout en nécessitant une conformité par rapport au droit de l'Union européenne. Cette conformité suppose qu'en cas de doute, une question soit posée par la juridiction nationale à la Cour de justice, mais suppose également la réception de la réponse par cette même juridiction

nationale⁹⁸. Ainsi, l'espace européen constitue un espace de dialogue par excellence dans la mesure où le dialogue consiste dans les interactions entre juges nationaux et juges européens.

57. L'objet du dialogue des juges est, selon nous, l'interprétation des sources du droit, particulièrement par les juridictions suprêmes dans la mesure où elles sont au sommet de leur ordre juridictionnel⁹⁹. Ces juridictions suprêmes sont celles qui énoncent les règles jurisprudentielles qui feront l'objet d'un dialogue. Il s'agit donc de la Cour de cassation dans l'ordre judiciaire, du Conseil d'État dans l'ordre administratif, de la Cour de justice dans l'ordre juridique de l'Union européenne, du Conseil constitutionnel et de la CEDH dans leur ordre juridique spécifique. Bien que l'article 5 du Code civil dispose en ces termes qu'« il est défendu aux juges de prononcer par voie de disposition générale et réglementaire sur les causes qui leur sont soumises »¹⁰⁰ et, partant, leur interdit de prendre des arrêts de règlement, il est indéniable que la norme jurisprudentielle doit être considérée comme une source du droit¹⁰¹.

58. Une autre facette du dialogue des juges est celle de l'influence de jurisprudence. Si contrairement à ses homologues anglo-saxons, le juge français de l'impôt n'est pas soumis à la « règle du précédent » ni à celle du « *stare decisis* »,¹⁰² il construit un corpus de solution jurisprudentielle auquel il se réfère. Matériellement, s'y ajoute un espace particulier de publication des décisions marquantes ou référentielles. Ainsi, les juridictions suprêmes françaises publient leurs décisions les plus importantes

⁹⁸ J.-S. BERGE, M.-L. NIBOYET, M. FALLON, *La réception du droit communautaire en droit privé des Etats membres*, Bruylant, 2003.

⁹⁹ Le dialogue entre juridictions suprêmes est, au demeurant, imposé par l'article 267 du TFUE qui dispose relativement sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'UE que : « *Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce pt. est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question. Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour. Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais* ».

¹⁰⁰ Article 5 du Code civil.

¹⁰¹ V. notamment sur le sujet A. RIEG, *Article 5, Jurisclasseur civil*, 1982, n° 35.

¹⁰² D. FRISON, *Introduction au droit anglais et aux institutions britanniques*, Ellipses, 3^{ème} édition, 2005.

dans des recueils, rapports annuels ou encore communiqués¹⁰³. Dans l'élaboration de leur jurisprudence, les juges s'efforcent de plus de mentionner les fondements juridiques sur lesquels ils appliquent les règles et principes qu'ils « découvrent »¹⁰⁴. Selon le professeur F. ZENATI, l'on ne peut dès lors se réduire à parler de « bouche de la loi » lorsque l'on parle de juges¹⁰⁵. La jurisprudence résulte donc d'un travail d'interprétation par les juges. Cette interprétation se veut, dans la mesure du possible, la plus abstraite et générale possible afin qu'elle soit reproductible dans des situations analogues¹⁰⁶. Cette recherche de généralité se conjugue avec le rôle unificateur des juridictions suprêmes.

59. Il convient par ailleurs de souligner le rôle particulier du Conseil constitutionnel dans le domaine fiscal, en raison, d'abord, de la nature de son contrôle *a priori*. En France, le Conseil constitutionnel est la seule juridiction habilitée au regard de l'article 61 de la Constitution à contrôler la constitutionnalité des lois¹⁰⁷. Aussi, lorsqu'il énonce des réserves d'interprétations, celles-ci s'imposent à toutes les juridictions françaises¹⁰⁸. Néanmoins, le Conseil constitutionnel ne dispose pas d'outils pour sanctionner les juridictions qui refuseraient de se conformer à ses décisions. Selon le professeur MOLFESSIS, le respect mutuel des décisions relève donc de la loyauté des juridictions envers la juridiction constitutionnelle¹⁰⁹. Cependant, cette influence constitutionnelle s'est accrue avec l'instauration par la loi constitutionnelle de 2008

¹⁰³ E. SERVERIN, *De la jurisprudence en droit privé. Théorie d'une pratique*, Presse universitaire de Lyon, 1985.

¹⁰⁴ Comme certains principes généraux du droit.

¹⁰⁵ F. ZENATI, *La jurisprudence*, Dalloz, 1991, p.44.

¹⁰⁶ L. BACH, *La Jurisprudence*, Dalloz, 1983, p.13.

¹⁰⁷ L'article 61 de la Constitution dispose en ces termes que : « Les lois organiques, avant leur promulgation, les propositions de loi mentionnées à l'article 11 avant qu'elles ne soient soumises au référendum, et les règlements des assemblées parlementaires, avant leur mise en application, doivent être soumis au Conseil constitutionnel, qui se prononce sur leur conformité à la Constitution. Aux mêmes fins, les lois peuvent être déférées au Conseil constitutionnel, avant leur promulgation, par le Président de la République, le Premier ministre, le Président de l'Assemblée nationale, le Président du Sénat ou soixante députés ou soixante sénateurs. Dans les cas prévus aux deux alinéas précédents, le Conseil constitutionnel doit statuer dans le délai d'un mois. Toutefois, à la demande du Gouvernement, s'il y a urgence, ce délai est ramené à huit jours. Dans ces mêmes cas, la saisine du Conseil constitutionnel suspend le délai de promulgation ».

¹⁰⁸ V. notamment N. MOLFESSIS, *Le Conseil constitutionnel et le droit privé*, LGDJ, 1998.

¹⁰⁹ *Ibid.* V. aussi G. DRAGO, *L'application de la Constitution par les cours suprêmes*, Dalloz, coll. Thèmes et commentaires, 2007.

d'un contrôle *a posteriori* permettant au Conseil constitutionnel d'être saisi par le biais de questions prioritaires de constitutionnalité (QPC)¹¹⁰. Ce contrôle dépend néanmoins de l'appréciation de constitutionnalité effectuée *a minima* par la Cour de cassation ou le Conseil d'État lorsqu'ils déterminent s'il y a lieu ou non de renvoyer la question posée au Conseil constitutionnel. Ce filtre préalable à la saisine *a posteriori* du Conseil constitutionnel consacre nonobstant son rôle unificateur. Ce rôle unificateur est également partagé par la Cour de justice et la CEDH lorsqu'elles interprètent les traités internationaux et attendent des juges nationaux qu'ils reprennent leurs interprétations¹¹¹.

60. Ainsi, si ce cadre d'analyse est utile, c'est en raison des acteurs du dialogue des juges, à savoir les juridictions nationales et européennes, ainsi que de l'objet du dialogue, à savoir l'interprétation des sources du droit fiscal national et européen. Les différentes interactions entre les juges nationaux et européens de l'impôt aboutissent souvent à une certaine interprétation sinon uniforme, du moins harmonisée des sources du droit fiscal. Cependant, dans d'autres cas, cette interprétation peut être divergente, voire oppositionnelle. Dans la mesure où il n'existe pas de hiérarchie entre les juridictions suprêmes, certains ont pu voir là une possible « *guerre des juges* » à laquelle il serait souhaitable d'y mettre fin¹¹². Aussi, cette absence de hiérarchie impose nécessairement une certaine coopération des juridictions entre elles pour assurer la cohérence du système juridique.

61. Cependant, le dialogue coopératif entre juges dépend véritablement de la volonté du juge originellement saisi. En effet, le système ne fonctionne en droit de l'Union européenne, que si le mécanisme de la question préjudicielle est bien utilisé. Dans le cas contraire, il n'y a pas de sanction applicable dans la mesure où la juridiction qui n'est pas saisie ne peut être compétente et se prononcer¹¹³. Ainsi, le « dialogue des juges » dépend, pour beaucoup, de la volonté du premier juge saisi et suppose dès lors une certaine volonté de sa part d'entrer en dialogue avec les autres juges.

¹¹⁰ R. BADINTER, « L'exception d'inconstitutionnalité » in *Le dialogue des juges, Mélanges en l'honneur du Président Bruno Genevois*, Dalloz, 2009, p. 39.

¹¹¹ J. PORTA, *La réalisation du droit communautaire, essai sur le gouvernement juridique de la diversité*, Fondation Varenne, LGDJ, 2008.

¹¹² Selon l'expression désormais consacrée de Monsieur B. GENEVOIS.

¹¹³ V. sur ce point, M. POELEMANS, *La sanction dans l'ordre juridique communautaire*, Bruylant, LGDJ, 2004.

62. En matière de question préjudicielle, il y a lieu de souligner que la CEDH ne connaît pas un tel mécanisme¹¹⁴ et ne peut se prononcer qu'après l'épuisement des voies de recours internes conformément à l'article 35 de la Convention. Néanmoins, si l'on ne peut à proprement parler de « dialogue » au sens de celui qui s'opère entre les juridictions internes et la Cour de justice notamment par le biais des questions préjudicielles, l'on peut tout de même affirmer qu'il existe un dialogue, mais qui s'étend dans le temps pour des raisons procédurales d'épuisement des voies de recours internes. La CEDH répond à la décision des juges internes en constatant la conformité de la décision à la Convention ou en sanctionnant celle-ci par la possible condamnation de l'État. Ainsi, le juge interne ne peut ignorer la CEDH dans la mesure où les contribuables peuvent la saisir s'ils sont insatisfaits. Il y aura donc nécessairement une forme de dialogue entre juridictions nationales et CEDH dans la mesure où cette dernière a le pouvoir de condamner l'État.

63. Dans le cadre de cette thèse, il s'agira donc d'étudier le dialogue entre le « juge français de l'impôt » et la Cour de justice de l'Union européenne. Il sera également pris en considération la jurisprudence et l'influence de la CEDH, en tant que de besoin, lorsqu'une situation de dialogue triangulaire se rencontre.

64. Il sera rappelé qu'en France, le contentieux en matière de droit fiscal est divisé. En effet, tant le juge administratif que le juge judiciaire sont compétents. La répartition des compétences juridictionnelle en matière fiscale¹¹⁵ s'est opérée au départ¹¹⁶ en fonction de la nature des impositions, le juge administratif eu égard aux impôts directs et le juge judiciaire aux impôts indirects¹¹⁷. En matière fiscale, et par

¹¹⁴ V. sur ce point, J. ANDRIANTSIMBAZOVINA, « Les méthodes de la Cour européenne des droits de l'Homme, instrument de dialogue ? », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité*, F. Lichère, L. Potvins-Solis, A. Raynouard (dir.), coll. Droit et Justice, éd. Bruylant et Nemesis, 2004, p. 167.

¹¹⁵ FI. MARTINET et A. ANGOTTI, « Conseil d'Etat et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (introduction générale et premier volet). — La fiscalité européenne et constitutionnel, ou "théorie des lasagnes" », *Dr. fisc.* 2012, n° 42, 480.

¹¹⁶ Par les constituants et notamment par la loi des 7 et 11 septembre 1790.

¹¹⁷ E. LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, 1987, T.1, p. 691. « La différence entre les techniques respectives d'assiette et de recouvrement des impôts directs et des impôts indirects justifiait que l'on confiât à la jurisprudence administrative le contentieux des premiers alors que rien ne s'opposait à ce que les tribunaux judiciaires fussent investis du contentieux

dérogation au principe selon lequel le contentieux administratif relève de la juridiction administrative, la loi a expressément attribué compétence aux juridictions de l'ordre judiciaire pour statuer sur les litiges relatifs aux impôts en matière d'enregistrement, d'impôt de solidarité sur la fortune, de publicité foncière et de taxes assimilées.

65. Ainsi, en matière fiscale, la Cour de cassation est placée au sommet de l'ordre judiciaire et est à la fois le juge de cassation des litiges civils relevant du contentieux de l'assiette et du recouvrement de l'impôt et que juge des litiges pénaux tels le délit de fraude fiscale. Le Conseil d'État, quant à lui, est placé au sommet de l'ordre administratif, et est juge de cassation des décisions rendues par les cours administratives d'appel et par les tribunaux administratifs statuant en premier et en dernier ressort, ces derniers étant juges de droit commun dans le cadre du contentieux relatif aux impôts directs, aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux taxes assimilées. Les tribunaux administratifs statuent toutefois en premier et dernier ressort sur les recours de plein contentieux fiscal relatif aux impôts locaux autres que la contribution économique territoriale.

66. Le Conseil constitutionnel contrôle, quant à lui, le respect de la séparation des pouvoirs et vérifie que le législateur respecte la mission qui lui est dévolue par l'article 34 de la Constitution qui énonce notamment que « la loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »¹¹⁸. Surtout, par une décision 74 — DC du 16 juillet 1971, le Conseil constitutionnel a consacré valeur constitutionnelle au préambule de la Constitution de 1958¹¹⁹, et s'est érigé comme l'organe protecteur des droits et libertés des citoyens. Ce faisant, il s'est autorisé à contrôler que les règles et principes substantiels de la Constitution ne sont pas méconnus par le législateur. Depuis la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, le mécanisme de la question prioritaire de constitutionnalité (« QPC ») a été consacré et a offert la possibilité au contribuable de demander au juge saisi d'un litige fiscal auquel il est parti de transmettre, par

des seconds, la question à juger nécessitant l'interprétation et l'appréciation de la régularité d'un acte administratif, le rôle nominatif, dans le premier cas, et non dans le second ».

¹¹⁸ Article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958.

¹¹⁹ Lequel renvoie au préambule de la Constitution de 1946 et à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

l'intermédiaire de la Cour de cassation ou du Conseil d'État, une QPC au Conseil constitutionnel portant sur la conformité de la règle applicable au litige aux droits et libertés garanties par la Constitution. Ainsi, selon le professeur D. GUTMANN, « *les praticiens, qui n'avaient naguère qu'un intérêt purement théorique à l'étude des problèmes constitutionnels, ont ainsi découvert que, par le moyen de la QPC, ils peuvent obtenir l'abrogation d'une loi inconstitutionnelle dans le cadre d'un contentieux fiscal noué devant le juge administratif ou judiciaire. Prise de conscience spectaculaire : le rapport public de 2014 du Conseil d'État enseigne que le contentieux fiscal est le plus abondant avant 44 % des QPC déposées en première instance (62,5 % en 2012) et 25,6 % des QPC en appel (23,8 % en 2012) »¹²⁰.*

V- La construction d'un ordre fiscal européen par le dialogue des juges

67. La présente thèse illustrera un aspect particulier de ce dialogue ordonnateur, en ce qu'il concerne la Cour de justice et le juge français de l'impôt¹²¹ (et, en tant que de besoin, la CEDH). Elle analysera la contribution de ce dialogue à la construction d'un ordre fiscal européen, à fondement juridictionnel et jurisprudentiel, subdivision de l'ordre juridique de l'Union européenne, lequel est, en vertu de la jurisprudence combinée de la Cour de justice et du Conseil constitutionnel, intégré au droit français.

68. A cet égard, et tout d'abord, force est de constater que les fondements d'un tel ordre existent déjà. En effet, l'Union européenne n'est pas à l'origine de textes épars, de directives et d'arrêts, juxtaposés les uns aux autres sans aucune cohérence, mais composent bel et bien, d'une manière aboutie, un « ordre juridique ». Ainsi, le professeur BOULOUIS définissait l'ordre juridique comme un « *ensemble de normes diversifiées et hiérarchisées* ». Plus encore, il affirmait que ces « *normes juridiques ne s'appliquent pas aux seules Communautés, considérées en elles-mêmes comme un ensemble organique et fonctionnel autonome* », mais s'intègre « *dans les ordres*

¹²⁰ D. GUTMANN, Revue Pouvoirs, *Les Impôts*, n° 151, novembre 2014 ; disponible également sur <http://www.lecercledesfiscalistes.com/publication/regard-sur-la-jurisprudence-fiscale-du-conseil-constitutionnel/368>

¹²¹ Et en y intégrant la jurisprudence constitutionnelle fiscale.

juridiques des Etats membres, où elles viennent prendre place selon des modalités particulières »¹²².

69. L'expression d'ordre fiscal, permet, dans ces conditions, et, dans le cadre de la jurisprudence de la CJUE, qui affirme l'existence d'un ordre juridique européen¹²³, de spécifier la situation normative propre à la fiscalité. Il convient en effet d'ajouter l'adjectif « fiscal » afin, sur la base d'un critère matériel tenant à l'objet ou à l'impact des normes en cause sur la fiscalité, de caractériser plus particulièrement la composante de l'ordre juridique européen, objet de la présente étude.

70. Il faut d'ailleurs se rappeler que la notion d'ordre juridique, mis en lumière par H. KELSEN¹²⁴ et S. ROMANO¹²⁵ fut utilisée pour qualifier tout système juridique dans lequel les sources sont autonomes et hiérarchisées¹²⁶. Dans le cadre de l'Union européenne, la doctrine et la Cour de justice font même constamment référence au concept d'ordre juridique communautaire ou européen¹²⁷.

¹²² J. BOULOUIS, *Droit Institutionnel de l'Union européenne*, Montchrestien, 6^{ème} éd. 1997, p. 249. D'ailleurs, Fr. RIGAUX affirmait également que « la meilleure définition des Communautés consiste sans doute à y voir un ordre juridique, c'est-à-dire un ensemble organisé et structuré, possédant ses propres sources de droit, doté d'organes aptes à les émettre et à les interpréter, au profit de destinataires qu'on peut appeler des sujets du droit communautaire » (V. in R. KOVAR « L'ordre juridique communautaire », *JurisClasseur Europe*, Fasc. n° 410, 1990, n° 5, p. 3).

¹²³ Comme au demeurant, le Conseil constitutionnel l'a expressément également reconnu, cf. supra note 72.

¹²⁴ H. KELSEN, *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*, 2^e éd., 1923, pp. 121-233 ; H. KELSEN, *Das Problem der Souveränität und die Theorie des Völkerrechts*, 1928, pp. 102 et s.

¹²⁵ S. ROMANO, *L'ordre juridique*, Dalloz, 2002, XXII-174 p., 2^e éd. ; V. également, O. BEAUD, « Odre constitutionnel et ordre parlementaire. Une relecture à partir de Santi Romano », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 73-96 ; J.-L. HALPÉRIN, « L'apparition et la portée de la notion d'ordre juridique dans la doctrine internationaliste du XIX^e siècle », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 41-52 ; C. LEBEN, « De quelques doctrines de l'ordre juridique », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 19-39.

¹²⁶ V. notamment D. ALLAND, « De l'ordre juridique international », *Droits*, 2002, n° 35, pp. 79-101 ; E. MAUPIN, « L'ordre juridique fédéral. L'état fédéral authentique », *Droits*, 2002, n° 35, pp. 41-62 ; G. TIMSIT, « L'ordre juridique comme métaphore », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 3-18 ; M. TROPER, « La constitution comme système juridique autonome », *Droits* 2002, n° 35, pp. 63-78.

¹²⁷ V. notamment, W. HALLSTEIN, *La Communauté européenne ; nouvel ordre juridique* », Bureau d'Information des Communautés européennes, 1964, 11 p. ; Ph. MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, Série Études et Recherches, 1980, p. 19 ; W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *L'ordre juridique des Communautés européennes et le droit international*, Académie de droit international de La Haye, Recueil des cours, T.148-V ; B. GENEVOIS, « Le Conseil d'Etat et l'ordre juridique communautaire », *Études et Documents*, 1979-1980, n° 31 ; C. N. KAKOURIS, « La relation de l'ordre juridique communautaire avec les ordres juridiques des Etats membres (quelques réflexions parfois peu conformistes) », *RTD Europ.*, 1981, pp. 425 et s. ; R. KOVAR « L'ordre juridique communautaire », *JurisClasseur Europe*, Fasc. n° 410 ; J.-V. LOUIS, *L'ordre juridique communautaire*, Office e Publication des Communautés Européennes, Coll. « Perspectives Européennes », 6^e éd., 1994,

71. Plus encore, la Cour de justice avait affirmé, dès 1963, que l'Union européenne constitue un nouvel ordre juridique de droit international « au profit duquel les États ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains »¹²⁸. Et la Cour d'ajouter ensuite que dans le cadre de l'Union européenne, les États membres avaient opéré un transfert « de leur ordre juridique interne au profit de l'ordre juridique communautaire, des droits et obligations correspondant aux dispositions du traité » qui entraîne « une limitation définitive de leurs droits souverains contre laquelle ne saurait prévaloir un acte unilatéral incompatible avec la notion de Communauté »¹²⁹.

72. Au regard de cette constance jurisprudentielle, il est possible d'affirmer que la notion d'ordre juridique européen est une expression idoine pour qualifier l'ensemble des normes juridiques issues du droit de l'Union européenne. Aussi, lorsque ces normes intéressent la matière fiscale, elles peuvent être appréhendées à travers de la formulation d'« ordre fiscal européen ».

73. Or, si l'adjectif « fiscal » ajouté à la notion d'« ordre juridique européen » peut paraître contestable en ce que certains pourraient y voir l'inapplicabilité des règles classiques du droit européen en matière de fiscalité directe notamment, tel n'est pas notre acception de la notion. Au demeurant, il convient d'ailleurs de préciser que la Cour de justice ne fait aucune distinction de nature entre une règle fiscale et une autre règle juridique. En effet, pour elle, « *il n'y a que deux sortes de règles nationales : celles qui sont compatibles avec les principes d'un grand marché sans frontières et celles qui ne le sont pas* »¹³⁰. Ainsi, l'adjectif « fiscal » nous semble nécessaire afin de qualifier cette zone, suffisamment particulière pour mériter d'être distinguée scientifiquement.

238 p. ; P. PESCATORE, *L'ordre juridique des Communautés Européennes*, Presses Universitaires de Liège, 1975.

¹²⁸ CJCE, 5 février 1963, aff. 26/62, *Van Gend en Loos*, Rec., p. 3.

¹²⁹ CJCE, 15 juillet 1964, aff. 6/64, *Costa / ENEL*, Rec., p. 1141. V. ensuite, dans le même sens, CJCE, 13 février 1969, aff. 14/68, *Walt Wilhelm et a.* : Rec., p. 1 ; CJCE, 30 avril 1974, aff 181/73, *Haegeman c/ Belgique*, Rec., p. 451.

¹³⁰ B. NGUYEN, « Bachmann, Werner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », *Europe*, 1995, n° 12, p.1.

74. Aussi, la fiscalité, directe ou indirecte, a-t-elle d'importantes particularités au sein de l'ordre juridique européen. En effet, il s'agit d'un domaine dans lequel les institutions européennes agissent précautionneusement. En témoigne notamment la reconnaissance tardive d'une portée plus fiscale aux libertés de circulation comparée aux autres domaines. Et si l'harmonisation de la fiscalité indirecte se fait avec prudence, celle de la fiscalité directe se fait avec un niveau de prudence supérieur tant les institutions de l'Union européenne se heurtent à la souveraineté des États membres. Malgré ces difficultés, il nous paraît tout de même possible de parler d'un « ordre fiscal européen » constitué par l'ensemble des normes fiscales issues du droit européen¹³¹. C'est l'acception que nous retiendrons dans le cadre de cette thèse.

VI- Plan de thèse

75. À la suite des réflexions menées au regard des notions de « souveraineté », de « bon fonctionnement du marché intérieur », de « concurrence fiscale dommageable », d'« ordre fiscal européen » et de « dialogue des juges », la présente thèse illustrera un aspect particulier de ce dialogue ordonnateur, en ce qu'il concerne la Cour de justice de l'Union européenne et le juge français de l'impôt. Elle analysera donc la contribution de ce dialogue à la construction d'un ordre fiscal européen, à fondement juridictionnel et jurisprudentiel, subdivision de l'ordre juridique de l'Union européenne, lequel est, encore une fois, en vertu de la jurisprudence combinée de la Cour de justice et du Conseil constitutionnel, intégré au droit français.

76. Il s'agira alors de décrire comment, par le dialogue des juges, se développe cet ordre, ainsi que son contenu, et ses limites. Il apparaît, à cet égard, que cet ordre fiscal peut s'appuyer sur le dialogue des juges dans deux séries de direction normatives : d'une part, le respect des normes du droit général de l'Union européenne par la fiscalité nationale (**Première partie**), d'autre part, une interprétation dynamique des dispositions du droit de l'Union européenne s'appliquant expressément et spécifiquement à la matière fiscale (**Deuxième partie**).

¹³¹En ce compris également le droit de la convention européenne des droits de l'homme qui a d'importantes conséquences en matière fiscale et qui participe également de la construction d'un ordre fiscal européen.

77. La recherche sera présentée en usant de la modulation apportée par la double qualification qui peut être, selon les occurrences, accolée, au dialogue des juges, tour à tour, en effet, coopératif ou oppositionnel.

78. La construction de cet ordre fiscal européen par le dialogue des juges est, ainsi, d'abord rendue possible, par l'intégration, par la voie jurisprudentielle, des règles du droit originaire du traité. Cette intégration négative se retrouve également en matière de droits fondamentaux ou encore de principes généraux du droit de l'Union européenne. Plus précisément, elle commence avec la reconnaissance, par la Cour de justice, de la portée fiscale des libertés de circulation qui se sont vues, par la suite, par voie prétorienne, intégrées et acceptées par le juge français de l'impôt. L'on pourrait n'y apercevoir que la conséquence du principe de primauté et d'effet direct du droit de l'Union européenne et de l'ordre juridique européen sur les ordres juridiques nationaux. En réalité, il s'agit plutôt d'un « dialogue coopératif » entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice qui participe de la construction d'un ordre fiscal européen permettant, notamment, de lutter contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et la concurrence fiscale dommageable.

79. En revanche, la construction de cet ordre fiscal européen connaît certaines limites nées d'un dialogue « oppositionnel » entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice. Cette opposition résulte de certaines divergences conceptuelles, par exemple lorsque le juge français de l'impôt et la Cour de justice n'adoptent pas la même définition d'une notion. Cette divergence se retrouve en matière d'abus de droit ou encore au regard du champ d'application du droit de l'Union européenne¹³², particulièrement au regard de la notion de « situation purement interne ». Également, le dialogue des juges en matière fiscale peut connaître certaines limites pratiques notamment en matière de lutte contre la fraude fiscale, en matière d'application du principe *non bis in idem* à la matière fiscale ou encore, limite exogène du dialogue, dans la mesure où le juge n'est que juge et non le législateur du droit de l'Union.

¹³² V. H. GAUDIN (dir.), *Le champ d'application du droit communautaire*, colloque de La Rochelle, avr. 2003, *RAE* 2003/2004, n° 1.

80. Au total, il apparaîtra que lorsqu'il se réalise de manière coopérative, le dialogue des juges participe de la construction d'un ordre fiscal européen permettant spécialement de lutter efficacement contre la fraude fiscale, l'évasion et la concurrence fiscale dommageable. En revanche, il constitue une limite lorsqu'il est « oppositionnel » dans la mesure où cette « opposition » freine également la construction de l'ordre fiscal européen.

PREMIÈRE PARTIE.

**L'IMPACT DES NORMES GÉNÉRALES DU DROIT DE
L'UNION EUROPÉENNE DANS LA CONSTRUCTION D'UN
ORDRE FISCAL EUROPÉEN PAR LE DIALOGUE DES
JUGES**

81. Dans le cadre de l'Union européenne, force est de constater que la souveraineté fiscale des États membres est mise à l'épreuve de la construction de l'Union européenne et *a fortiori*, de l'Europe fiscale.

Aussi, dans cette Europe fiscale, un acteur tient une place particulière : le juge de l'impôt. Si le juge est lié par sa fonction juridictionnelle, il est également un « créateur » de droit grâce à sa jurisprudence ou, plus précisément, par l'interprétation qu'il peut faire d'une règle de droit dans le cadre des décisions qu'il rend. En matière fiscale, tant le Conseil d'État que la Cour de cassation sont compétents. Une place particulière est également occupée par le Conseil constitutionnel en tant que « juge constitutionnel de l'impôt ».

82. À l'échelle de l'Union européenne, deux autres juges de l'impôt sont également compétents. Il s'agit d'une part, de la Cour de justice de l'Union européenne, et d'autre part, de la Cour européenne des droits de l'homme.

Dans leur travail d'interprète du droit et particulièrement grâce à un « dialogue entre juridictions », les juges de l'impôt participent de la construction d'un ordre fiscal européen grâce à l'intégration négative qu'ils font du droit de l'Union européenne dans le droit fiscal national des États membres. Lorsque ce dialogue se réalise positivement, il contribue à la construction d'un ordre fiscal européen (**Titre premier**). En revanche, lorsqu'il se réalise négativement, autrement dit lorsque le dialogue est oppositionnel, il constitue une limite à la construction d'un ordre fiscal européen (**Titre deux**).

TITRE PREMIER. LA CONTRIBUTION À LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN PAR UN DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES

83. Le droit originaire de l'Union européenne est au sommet de la hiérarchie des sources du droit de l'Union européenne et comprend, essentiellement, les traités fondateurs ainsi que les protocoles qui leur sont annexés. Ces traités contiennent des règles formelles et matérielles dont le respect permet la mise en œuvre des politiques institutionnelles et des actions de l'Union.

La matière fiscale est également soumise au respect de ce droit originaire et, partant, doit s'y conformer. Il s'agit principalement des libertés fondamentales européennes¹³³. Dans ce contexte, le « dialogue des juges » entre juridictions françaises et européennes de l'impôt a permis une intégration négative des règles fiscales relatives aux libertés européennes de circulation (**Chapitre premier**), en ce compris la liberté de circulation des travailleurs, le droit d'établissement, la libre prestation des services et la libre circulation des capitaux.

De même, le dialogue entre juridictions a permis une intégration négative, dans le droit national français, des droits fondamentaux et des principes généraux du droit de l'Union européenne en matière fiscale (**Chapitre second**).

¹³³ V. notamment P. PHILIP et L. VANHOVE, « Le droit fiscal face aux libertés fondamentales du Traité de l'Union européenne », *Les Petites Affiches*, n° 7, 9 janvier 2004, pp. 4-9.

CHAPITRE PREMIER. LE DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES ET L'INTÉGRATION NÉGATIVE PAR LES LIBERTÉS EUROPÉENNES DE CIRCULATION EN MATIÈRE FISCALE

84. À la lecture des traités européens, force est de constater qu'aucune disposition ne prohibe expressément les restrictions fiscales en matière de libre circulation des personnes, en ce compris la libre circulation des travailleurs, la liberté d'établissement ou encore la libre circulation des services et des capitaux¹³⁴. Néanmoins, malgré l'absence de dispositions spécifiques clairement affirmées et définies dans le traité, toute entrave fiscale aux libertés européennes fondamentales est prohibée. En effet, cette prohibition résulte de ce que dans l'exercice de leur souveraineté fiscale, les États membres ne doivent pas restreindre les libertés européennes fondamentales. Si ces libertés européennes de circulations peuvent faire l'objet d'une intégration jurisprudentielle ayant une incidence pratique importante en matière fiscale, c'est justement, car une portée fiscale leur fut reconnue.

En effet, la portée fiscale des libertés européennes fondamentales a été reconnue par une décision fondatrice du 28 janvier 1986, relative à l'« avoir fiscal », en matière de liberté d'établissement¹³⁵. Puis, dans une autre affaire du 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, dans laquelle la Cour de justice de l'Union européenne a jugé par une formule désormais consacrée¹³⁶ que « si, en l'état actuel du droit [européen], la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de [l'Union européenne], il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit [de

¹³⁴ V. A. ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination élément du statut du citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, 2008.

¹³⁵ CJCE, 28 janvier 1986, aff. C-270/83, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 273.

¹³⁶ V. Sur la formulation, v. notamment l'arrêt CJCE, 4 octobre 1991, aff. C-246/89, *Commission des Communautés européennes contre Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Rec., p. I-4585 dans lequel la Cour de justice avait jugé au point 12 que « Néanmoins, il convient de rappeler que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit [de l'Union européenne] ». V. également, les arrêts CJCE, 7 juin 1988, aff. 57/86, *République hellénique contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 2855, point 9 et CJCE, 21 juin 1988, aff. 127/87, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*, Rec., p. 3333, point 7 dans lesquels la Cour de justice avait jugé que « l'exercice par les États membres de leurs compétences retenues en matière monétaire ne saurait leur permettre de prendre unilatéralement des mesures qu'interdit le traité ».

l'Union européenne] »¹³⁷. Ainsi, tant le juge européen de l'impôt que le juge national de l'impôt sont fondés à contrôler les normes fiscales susceptibles de mettre à mal le respect des libertés européennes de circulation. Ce faisant, la Cour de justice a donc reconnu une portée fiscale aux libertés européennes fondamentales¹³⁸.

85. Le contexte dans lequel cette reconnaissance fut consacrée mérite quelques développements. En effet, dans l'arrêt *Schumacker* de 1995, une personne de nationalité belge, mariée, résidant avec son épouse et ses enfants en Belgique, mais exerçant une activité salariée dont il percevait l'essentiel de ses revenus en Allemagne s'est vu refuser par l'administration fiscale allemande le bénéfice d'un avantage fiscal réservé aux salariés mariés. Au regard de l'application de la législation en vigueur à cette époque, les personnes partiellement assujetties entraient dans la classe I (tarif général), sans égard à leur situation familiale. Dès lors, elles ne bénéficiaient pas de l'avantage fiscal dit du « *splitting* », et se voyaient appliquer le même traitement que les célibataires au motif que ce tarif n'était applicable qu'aux couples mariés résidant en Allemagne.

Se voyant taxé plus lourdement que ses collègues allemands alors qu'il avait une rémunération et une situation familiale identique, le justiciable, M. Schumacker, contesta cette position de l'administration fiscale, sans succès. Dans le cadre d'une question préjudicielle, le juge allemand dialogua avec la Cour de justice afin de savoir s'il y avait, en l'espèce, une discrimination non conforme à la libre circulation des travailleurs. La Cour de justice considéra, en effet, qu'« en vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes »¹³⁹. Cette situation résultant d'un problème d'impôt sur le revenu et donc, d'un impôt direct, la Cour de justice précisa justement qu'« or, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables »¹⁴⁰. Ainsi, pour le juge européen de l'impôt, une

¹³⁷ CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225, pt. 21.

¹³⁸ V. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.124.

¹³⁹ CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225, pt. 30.

¹⁴⁰ *Ibid.*, pt. 31.

législation nationale qui refuse au non-résident des avantages fiscaux accordés au résident est conforme au droit de l'Union européenne.

86. Si la Cour dégage ce principe, elle le circonscrit néanmoins dans certaines limites. En effet, selon la Cour, « il en va toutefois différemment dans un cas tel que celui de l'espèce au principal, où le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi, de sorte que l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale »¹⁴¹. En effet, dans la mesure où « il n'existe entre un tel non-résident et un résident exerçant une activité salariée comparable aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l'imposition, de la situation personnelle et familiale du contribuable »¹⁴². Ainsi, « 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 de résidence ni dans l'État d'emploi »¹⁴³. Cet arrêt a donc été l'occasion pour la Cour de justice de conférer une portée fiscale aux libertés européennes de circulation. Il s'agissait là d'une première étape, cruciale, pour la construction d'un ordre fiscal européen.

87. Cette étape fait suite à un arrêt du 28 janvier 1992, *Hanns-Martin Bachmann contre État belge*¹⁴⁴, dans lequel la Cour de justice avait admis que l'application d'une disposition nationale contraire aux libertés européennes fondamentales pouvait être justifiée par des « raisons d'intérêt général » telles que la « cohérence du système fiscal national »¹⁴⁵. Ces limites pouvaient engendrer des effets pervers justifiant une atteinte à une liberté européenne de circulation. C'est pour cette raison que le juge européen de l'impôt est revenu sur cette jurisprudence pour limiter strictement son admission depuis

¹⁴¹ *Ibid.*, pt. 36.

¹⁴² *Ibid.*, pt. 37.

¹⁴³ *Ibid.*, pt. 38.

¹⁴⁴ CJCE, 28 janvier 1992, aff. C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann contre État belge*, Rec., p. I-249.

¹⁴⁵ *Ibid.*, pt. 14.

1995¹⁴⁶ et confirmé dans un arrêt *G. H. E. J. Wielockx contre Inspecteur der directe belastingen* du 11 août de la même année qu'« une règle édictée par un État membre qui permet aux personnes résidant dans cet État de déduire du revenu soumis à l'impôt les bénéfices d'une entreprise qu'elles affectent à la constitution d'une réserve-vieillesse, mais refuse cet avantage aux ressortissants [européens] contribuables qui, quoique demeurant dans un autre État membre, perçoivent dans le premier État la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, ne peut être justifiée par le fait que les rentes périodiques, retirées postérieurement de la réserve-vieillesse par le contribuable non résident, ne sont pas imposées dans cet État, mais dans l'État de résidence avec lequel cet État a conclu une convention fiscale bilatérale contre les doubles impositions, même si la généralisation de l'avantage ne permet pas de garantir, dans le système fiscal en vigueur dans le premier État, une stricte correspondance entre la déductibilité des montants ajoutés à la réserve-vieillesse et le caractère imposable des montants qui en sont retirés. Une telle discrimination est dès lors contraire [aux dispositions du traité européen] »¹⁴⁷.

Ainsi, dans sa jurisprudence *Wielockx*, le juge européen de l'impôt a réduit la portée des limites dégagées dans l'arrêt *Bachmann* relative à la cohérence du système fiscal, permettant ainsi de redonner pleinement effet à la portée fiscale des libertés européennes fondamentales¹⁴⁸.

88. Ces éléments préliminaires importants permettent de comprendre le cadre historique dans lequel la portée fiscale des libertés européennes de circulation fut reconnue afin de pouvoir ensuite analyser, plus précisément, comment le juge français de l'impôt dialogue avec la Cour de justice de l'Union européenne en matière de libertés de prestation de services et de circulation des capitaux (**Section 1**) d'une part, mais également de liberté de circulation des personnes (**Section 2**) d'autre part. En effet, grâce à ce « dialogue des juges » et à l'intégration négative qui en résulte, le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne participent de la construction d'un ordre fiscal européen, moyen de lutte efficace contre la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne.

¹⁴⁶ CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225.

¹⁴⁷ CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx contre Inspecteur der directe belastingen*, Rec., p. I-2493.

¹⁴⁸ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p.136.

Section 1. L'intégration négative par les libertés de prestation de services et de circulation des capitaux et des moyens de paiement

89. Les libertés européennes de prestation de service et de circulation des capitaux font l'objet d'un dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne. Ce dialogue a entraîné d'importantes conséquences en matière fiscale dans la mesure où une portée fiscale fut reconnue à chacune de ces libertés. Afin de démontrer comment le « dialogue des juges » aboutit à une intégration négative des règles fiscales européennes résultant des libertés de circulation et participe de la construction d'un ordre fiscal européen, il convient d'analyser comment cette intégration négative se réalise au regard de la libre prestation de services (§1) d'une part, et au regard de la circulation des capitaux et des moyens de paiement (§2) d'autre part.

§1 — L'intégration négative par la libre prestation de services

90. La libre prestation de services est une liberté fondamentale européenne permettant à une personne physique ou une société de fournir des services dans un État membre autre que celui dans lequel elle a sa résidence¹⁴⁹. Aussi, l'article 57 du TFUE considère comme services, au sens du traité européen, les « prestations fournies normalement contre rémunération, dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes » et comprend notamment des activités de caractères industriel, commercial, des activités artisanales et encore les activités des professions libérales »¹⁵⁰.

La libre prestation de service est protégée par l'article 56 du TFUE qui dispose en ces termes que « dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation. Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative

¹⁴⁹ Article 56 du TFUE.

¹⁵⁰ Article 57 du TFUE.

ordinaire, peuvent étendre le bénéfice des dispositions du présent chapitre aux prestataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de l'Union »¹⁵¹.

91. Depuis un arrêt du 26 octobre 1999, *Eurowings Luftverkehrs AG contre Finanzamt Dortmund-Unna*, le juge européen de l'impôt a conféré une portée fiscale à la liberté européenne de prestation de service¹⁵². Saisie d'une question préjudicielle, la Cour de justice décide, en effet, qu'« une réglementation qui, telle que celle en cause au principal, réserve un avantage fiscal à la plupart des entreprises qui louent des biens auprès de bailleurs établis dans cet État, alors qu'elle en prive toujours celles qui louent des biens auprès de bailleurs établis dans un autre État membre, comporte une différence de traitement fondée sur le lieu d'établissement du prestataire de services interdit par l'article [56] du traité »¹⁵³, d'autant plus qu'« une telle différence de traitement ne saurait être justifiée par des raisons liées à la cohérence du régime fiscal ».¹⁵⁴

Si depuis cet arrêt, la portée fiscale de la liberté de prestation de service n'a eu de cesse d'être réaffirmée par le juge européen de l'impôt¹⁵⁵, cette dernière entraîna certaines conséquences importantes pour le juge français de l'impôt, particulièrement au regard

¹⁵¹ Article 56 du TFUE.

¹⁵² CJCE, 26 octobre 1999, aff. C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG contre Finanzamt Dortmund-Unna*, Rec., p. I-7447.

¹⁵³ *Ibid.*, pt. 40.

¹⁵⁴ *Ibid.*, pt. 41.

¹⁵⁵ V. notamment (liste néanmoins non exhaustive) CJCE, 10 mars 2005, aff. C-39/04, *Laboratoires Fournier SA contre Direction des vérifications nationales et internationales*, Rec., p. I-2057 ; CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-318/05, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. 6957 ; CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-287/10, *Tankreederei I SA contre Directeur de l'administration des contributions directes*, Rec., p. 14233 ; V. également au regard de la libre prestation de service, l'arrêt CJUE, 3 décembre 2014, aff. C-315/13, *Procédure pénale contre Edgard Jan De Clercq et autres*, non encore publié au Recueil, dans le cadre duquel la Cour de justice a jugé que « les articles 56 TFUE et 57 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre (...) en vertu de laquelle le destinataire de services réalisés par les travailleurs salariés détachés d'un prestataire de services établi dans un autre État membre est tenu de déclarer aux autorités compétentes, avant le début de l'occupation de ces travailleurs, les données d'identification de ces derniers lorsqu'ils ne sont pas en mesure de présenter la preuve de la déclaration que leur employeur aurait dû effectuer auprès des autorités compétentes de cet État membre d'accueil avant le début de ladite prestation dès lors qu'une telle réglementation peut être justifiée au titre de la protection d'une raison impérieuse d'intérêt général, telle que la protection des travailleurs ou la lutte contre la fraude sociale, à condition qu'il soit établi qu'elle est propre à garantir la réalisation du ou des objectifs légitimes poursuivis et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier ». Cet arrêt semble pouvoir être transposable à la matière fiscale. En effet, dans la mesure où la lutte contre la fraude sociale est, en l'espèce, une justification admise, il n'est pas exclu que lutte contre la fraude fiscale puisse également être une dérogation possible à la libre prestation de services dans le cadre duquel l'octroi d'un avantage fiscal pourrait être conditionné par une déclaration aux autorités compétentes. Les développements futurs confirmeront cette approche.

de l'exercice des professions libérales (A) ainsi qu'en matière de taxes relatives aux locations de matériels (B).

A) Au regard des professions libérales

92. Par un arrêt du 10 juillet 1991, *Commission des Communautés européennes contre République française*, la Cour de justice a considéré que la France « a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles [56 et 57 du TFUE] et de la directive 77/249, tendant à faciliter l'exercice effectif de la libre prestation de services par les avocats » pour trois raisons. Tout d'abord parce qu'elle a privé les ressortissants français, qui exercent la profession d'avocat dans un État membre autre que la République française, du bénéfice des dispositions relatives à la libre prestation de service en France pour les avocats. Ensuite, parce qu'elle a obligé l'avocat prestataire de services à agir de concert avec un avocat inscrit à un barreau français pour l'exercice d'activités devant des autorités et organismes qui n'exercent pas de fonction juridictionnelle ainsi que pour l'exercice d'activités pour lesquelles le droit français n'exige pas l'assistance obligatoire d'un avocat. Enfin, parce qu'elle a exigé qu'en matière civile et lorsque son ministère est obligatoire l'avocat prestataire de services plaçant devant un tribunal de grande instance ait recours à un avocat inscrit au barreau de ce tribunal ou habilité à postuler devant lui, afin de postuler ou de diligenter les actes de procédure¹⁵⁶. Cet arrêt eut d'importantes conséquences fiscales en France qui ne laissa pas le juge français de l'impôt sans indifférence.

93. En effet, dans un « dialogue » avec la Cour de justice de l'Union européenne, le Conseil d'État prit en considération l'arrêt en manquement et l'interprétation de l'exercice de la libre prestation de service qu'en a fait le juge européen de l'impôt dans un arrêt du 23 mars 1992, *Société Klöckner France*¹⁵⁷. Cet arrêt tranchait en réalité plusieurs questions sensibles relatives d'une part, à la liberté européenne de prestation de service et d'autre part, à la TVA due par une société française qui représente en France sa société mère allemande¹⁵⁸.

¹⁵⁶ CJCE, 10 juillet 1991, aff. C-294/89, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. I-3591.

¹⁵⁷ CE, 23 mars 1992, req. n° 54806, *Société Klöckner France : Dr. fisc.* 1993, comm. 108 ; *RJF* 1992, n° 761.

¹⁵⁸ La problématique relative à la TVA ne sera pas traitée dans cette partie.

En l'espèce, la société *Klöckner France* est une filiale française d'une société mère allemande et assure pour la société mère sa concession exclusive en France. En effet, la filiale française avait pour mission de prospector le marché français afin d'y faire connaître les produits sidérurgiques fabriqués par la société mère. L'administration fiscale française, à la suite de deux vérifications de comptabilité, met à la charge de la filiale française deux redressements. Le premier redressement porte sur des commissions versées par la société allemande à sa filiale française pour des prestations effectuées et le second redressement est relatif à une étude de marché effectuée en France par la société mère pour le compte de sa filiale.

94. En première instance, le tribunal administratif fait partiellement droit à la demande de la filiale française. Dès lors, la société interjette appel et le ministre forme un recours incident. Au stade de l'appel, une question de procédure fiscale relative à la recevabilité de la demande effectuée en première instance avait été soulevée. En effet, celle-ci avait été présentée par un avocat allemand qui agissait seul alors que, selon le ministre, ce dernier aurait dû agir de concert avec un avocat français.

Il est vrai qu'au regard de la directive 77/249/CEE du Conseil, du 22 mars 1977, tendant à faciliter l'exercice effectif de la libre prestation de services par les avocats, un article 5 disposait en ces termes que « pour l'exercice des activités relatives à la représentation et à la défense d'un client en justice, chaque État membre peut imposer aux avocats (...) :

- d'être introduit auprès du président de la juridiction et, le cas échéant, auprès du bâtonnier compétent dans l'État membre d'accueil selon les règles ou usages locaux ;
- d'agir de concert soit avec un avocat exerçant auprès de la juridiction saisie et qui serait responsable, s'il y a lieu, à l'égard de cette juridiction soit avec un "avoué" ou "procuratore" exerçant auprès d'elle »¹⁵⁹.

Dès lors, pour que la réglementation française soit en accord avec la directive du 22 mars 1977, le décret n° 79-223 du 22 mars 1979 relatif à la libre prestation de services en France par les avocats ressortissants des États membres des communautés

¹⁵⁹ Directive 77/249/CEE du Conseil, du 22 mars 1977, tendant à faciliter l'exercice effectif de la libre prestation de services par les avocats.

européennes a modifié le décret n° 72-468 du 9 juin 1972 organisant la profession d'avocat en y insérant notamment un article 126-3 qui disposait en ces termes que « lorsqu'un avocat (...) assure la représentation ou la défense d'un client en justice ou devant les autorités publiques, il exerce ses fonctions dans les mêmes conditions qu'un avocat inscrit à un barreau français. (...) Pour postuler ou diligenter les actes de la procédure, il doit, en matière civile, avoir recours, lorsque son ministère est obligatoire : devant le tribunal de grande instance, à un avocat inscrit au barreau de ce tribunal ou habilité à postuler devant lui ; devant la cour d'appel, à un avoué près cette cour, ou à défaut, à un avocat habilité à postuler devant elle. Devant les autres juridictions, organismes juridictionnels ou disciplinaires ou les autorités publiques, il doit, sous réserve des usages en vigueur au jour de l'entrée en application du présent article, agir de concert avec un avocat inscrit à un barreau français qui sera, s'il y a lieu, responsable à l'égard de cette juridiction, organisme ou autorité »¹⁶⁰.

95. La problématique qui se posait au regard de l'articulation des deux alinéas de l'article 126-3 consistait à déterminer si l'obligation d'agir « de concert » avec un avocat inscrit à un barreau français devait être dans tous les cas ou seulement dans le cas où la représentation était obligatoire. En l'espèce, le tribunal administratif avait choisi la deuxième solution. Ce choix était audacieux, car contraire aux conclusions du rapporteur public qui dans un arrêt du Conseil d'État du 11 janvier 1991¹⁶¹ avait interdit de soulever d'office le moyen relatif à la compatibilité d'un texte réglementaire avec les objectifs d'une directive européenne. Néanmoins, depuis l'arrêt en manquement, le juge européen avait considéré que les dispositions du décret du 22 mars 1979 étaient contraires à la directive du 22 mars 1977 dans la mesure où les États membres ne pouvaient prévoir l'obligation d'agir de concert avec un avocat inscrit à un barreau national que lorsque la représentation était obligatoire.

Si l'arrêt du juge européen de l'impôt imposait au juge français de l'impôt d'interpréter le décret de la même manière et, partant, à écarter l'application du texte litigieux, le Conseil d'État pouvait néanmoins le faire de deux manières. La première façon de procéder aurait consisté à tirer les conséquences de l'autorité de chose jugée attachée à

¹⁶⁰ Décret n° 79-233 du 22 mars 1979 relatif à la libre prestation de service en France par les avocats ressortissants des États membres des communautés européennes.

¹⁶¹ CE, 11 janvier 1991, n° 90995, *Société Morgane : Dr. fisc.* 1991, n° 30, comm. 1576 ; *RJF* 1991, n° 219, concl. M. D. HAGELSTEEN, p. 83.

l'arrêt du juge européen de l'impôt relatif à son arrêt en manquement contre la France. La seconde façon de procéder était de donner directement la bonne interprétation du texte.

96. En prenant en considération la jurisprudence du juge européen de l'impôt, le Conseil d'État jugea que « la société requérante fait valoir que la Cour de justice [de l'Union européenne], en décidant par son arrêt du 10 juillet 1991 que “la République française a manqué aux obligations qui lui incombent (...) en obligeant l'avocat prestataire de service à agir de concert avec un avocat inscrit à un barreau français (...) pour l'exercice d'activités pour lesquelles le droit français n'exige pas l'assistance obligatoire d'un avocat”, a entendu censurer les dispositions réglementaires (...) instaurant une telle obligation ; qu'il résulte en tous cas de l'arrêt précité que, sur ce point, les dispositions réglementaires susanalysées sont inapplicables »¹⁶². La solution du Conseil d'État est donc la manifestation d'un dialogue des juges « coopératif » aboutissant à une intégration négative des dispositions nationales restreignant la liberté européenne de prestation de services au regard des professions libérales.

97. Si l'affaire ne porte pas directement sur la matière fiscale, elle est riche d'enseignement en matière de procédure fiscale.

B) Au regard des taxations de matériels loués

98. Une autre illustration remarquable du dialogue entre le juge français et européen de l'impôt aboutissant à une certaine intégration négative de la fiscalité se rencontre en matière de taxation de matériels loués. En effet, au regard du calcul de la base d'imposition des cotisations foncières des entreprises en France, un article 1469, 3 ° du CGI avait pour conséquence qu'une entreprise ayant pour activité la location de biens non passibles de la taxe foncière pour une durée de plus de six mois à une entreprise qui les utilise matériellement pour ses propres activités était tenue d'inclure dans ses propres bases de taxe professionnelle la valeur locative de ces biens lorsque le

¹⁶² CE, 23 mars 1992, req. n° 54806, *Société Klöckner France* : *Dr. fisc.* 1993, comm. 108 ; *RJF* 1992, n° 761.

preneur était établi dans un autre État membre, alors que tel n'était pas le cas lorsque le preneur était établi en France et était lui-même passible de la taxe professionnelle¹⁶³.

Une telle différence de traitement a conduit cinq sociétés à former cinq pourvois¹⁶⁴ différents devant le Conseil d'État ayant pour objet une même question : les dispositions du 3 ° de l'article 1469 du CGI en vertu desquelles les biens donnés en location pour une période supérieure à six mois sont imposés à la taxe professionnelle au nom du propriétaire si le locataire n'en est pas passible sont-elles contraires au principe de libre prestation de service protégée par l'article 56 du TFUE ?

Quatre pourvois étaient présentés par des sociétés qui ont, parmi leurs activités, la location dans d'autres États membres de matériels tels que des grues¹⁶⁵, des véhicules de transport pour des sociétés tierces¹⁶⁶, des véhicules de transport pour leur société mère¹⁶⁷ et des wagons¹⁶⁸. En l'espèce, l'administration fiscale avait réintégré, à la suite de vérification de comptabilité, la valeur de la location de ces biens loués dans les bases de calcul de la taxe professionnelle de ces sociétés. Déboutés par les juges du fond tant en première instance qu'en appel, le Conseil d'État fut donc appelé à se prononcer sur ces affaires.

99. En effet, au regard de quatre affaires, les cours administratives d'appel de Nancy et Nantes avaient considéré qu'en rendant moins rémunératrices pour un loueur français les locations de longue durée consenties à une entreprise établie dans un autre État membre, ces dispositions ne plaçaient pas le preneur établi dans un autre État membre dans une situation moins favorable que celle d'un preneur établi dans l'État du prestataire (à savoir la France), de sorte qu'il se verrait dissuadé de recourir aux

¹⁶³ Article 1469, 3 ° du Code général des impôts.

Il convient, par ailleurs, de rappeler que depuis la loi de finances pour 2010 (loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009), la taxe professionnelle est remplacée par la contribution économique territoriale (CET). V. notamment sur la CET, P. SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 13^e éd., 2014, pp. 688-703.

¹⁶⁴ V. 1^{re} espèce, CE, 28 décembre 2012, n° 329337, *Société Heintz Transports* ; 2^e espèce, CE, 28 décembre 2012, n° 345215, *Société Willi Betz France*, 3^e espèce, CE, 28 décembre 2012, n° 346 500, *SA Matériel Ferroviaire Industriel*, 4^e espèce, CE, 28 décembre 2012, n° 348061, *Société Willi Betz France*, 5^e espèce, CE, 28 décembre 2012, n° 329138, *SA Wastiaux* : *RJF* 2013, n° 370.

¹⁶⁵ CE, 28 décembre 2012, n° 329138, *SA Wastiaux* : *RJF* 2013, n° 370.

¹⁶⁶ CE, 28 décembre 2012, n° 329337, *Société Heintz Transports* : *Dr. fisc.* 2013, comm. 154, concl. ALADJIDI.

¹⁶⁷ CE, 28 décembre 2012, n° 345215, *Société Willi Betz France* : *Dr. fisc.* 2013, comm. 154, concl. ALADJIDI.

¹⁶⁸ CE, 28 décembre 2012, n° 346500, *SA Matériel Ferroviaire Industriel* : *Dr. fisc.* 2013, comm. 154, concl. ALADJIDI.

prestations offertes par un loueur français¹⁶⁹. Dès lors, cette disposition n'était pas contraire à l'article 56 du TFUE.

En revanche, la cour administrative d'appel de Paris fit droit aux demandes de l'une de ces sociétés et cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi par le ministre¹⁷⁰. Ici, à l'inverse de ce qu'avaient jugé les cours administratives d'appel de Nancy et Nantes, celle de Paris avait considéré que ces dispositions étaient susceptibles de décourager ou dissuader d'exercer la prestation de service¹⁷¹. Dès lors, elles étaient contraires à l'article 56 du TFUE et constituaient une restriction à la libre prestation de service.

100. Au regard de l'examen du moyen soulevé par le ministre tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour administrative d'appel de Paris, il convient de souligner qu'en jugeant que les dispositions de l'article 1469, 3^o du CGI étaient incompatibles avec le droit de l'Union européenne, cet arrêt a eu pour principal intérêt que la cour administrative d'appel de Paris put donner une définition exacte de ce qu'elle entendait par la « libre prestation de service ». En effet, la cour administrative d'appel de Paris rappela tout d'abord que « les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de [l'Union européenne] sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un [État membre de l'Union] autre que celui du destinataire de la prestation ». Ensuite, elle ajouta qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice sur les libertés fondamentales garanties par le traité que les mesures nationales qui sont susceptibles de les gêner ou de rendre moins attrayant leur exercice devaient s'appliquer de manière moins discriminatoire, se justifier par des raisons impérieuses d'intérêt général, être propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire. De plus, la cour administrative d'appel de Paris ajouta qu'il incombait au juge national de se prononcer au vu des modalités concrètes d'application de la réglementation contestée et, qu'enfin, l'article 56 du TFUE s'opposait à l'« application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de service entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre »¹⁷².

¹⁶⁹ V. notamment CAA Nancy, 2e ch., 23 avril 2009, n° 08NY00016, *SA Wastiaux* : *RJF* 2009, n° 1105.

¹⁷⁰ CE, 28 décembre 2012, n° 348061, *Société Willi Betz France*.

¹⁷¹ CAA Paris, 9e ch., 10 févr. 2011, n° 08PA04497, *Société Willi Betz France* : *RJF* 2011, n° 952 ; *BDCF* 8 — 9/11, n° 101, concl. A. BERNARD.

¹⁷² CE, 28 décembre 2012, n° 329138, *SA Wastiaux* : *RJF* 2013, n° 370 ; *BDCF* 2013, n° 38, concl. F. ALADJIDI.

101. Dans son arrêt, la cour administrative d'appel de Paris releva que les dispositions du 3^o de l'article 1469 du CGI, telles que rédigées lorsqu'elles étaient en vigueur, étaient susceptibles de décourager ou de dissuader les prestataires français d'exercer la libre prestation de services. En effet, lorsque le locataire était établi hors de France, le loueur n'avait d'autres choix que de mettre la totalité de la taxe à la charge du locataire, rendant ainsi le prix de la location moins compétitif, ou alors de supporter lui-même une partie ou la totalité de la taxe, le décourageant ainsi d'offrir une prestation de service hors de France. De plus, aucune raison impérieuse d'intérêt général permettant de justifier une telle restriction à la liberté européenne de prestation de service n'avait été soulevée par le ministre selon la cour administrative d'appel de Paris¹⁷³. Ce faisant, la cour administrative d'appel de Paris censura une discrimination pesant sur le prestataire de service au regard du lieu d'installation du preneur, car, selon les termes du rapporteur public, « *si la restriction avait concerné le preneur au regard du lieu d'installation du prestataire de services, il n'y aurait eu aucun doute sur l'incompatibilité* »¹⁷⁴.

102. En jugeant ainsi, la cour administrative d'appel de Paris semble n'avoir fait qu'appliquer une jurisprudence constante du juge européen de l'impôt. En effet, la Cour de justice, dans un arrêt *Commission des Communautés européennes contre République française* du 5 octobre 1994, avait jugé que « dans l'optique d'un marché unique, et pour permettre de réaliser les objectifs de celui-ci [la liberté européenne de prestation de service] s'oppose également à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de service entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre »¹⁷⁵.

103. Dans un autre arrêt du 3 octobre 2002, *Rolf Dieter Danner*, la Cour de justice avait également jugé qu'était contraire à la libre prestation de service, une

¹⁷³ V. *BDCF* 2013, n° 38, concl. F. ALADJIDI.

¹⁷⁴ CE, 28 décembre 2012, n° 329138, *SA Wastiaux* : *RJF* 2013, n° 370 ; *BDCF* 2013, n° 38, concl. F. ALADJIDI.

¹⁷⁵ CJCE, 5 octobre 1994, aff. C-381/93, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. I-5145, paragraphe 17 : *RJF* 1995, n° 123.

Dans cette affaire, la Cour de justice avait jugé, au regard d'une taxe applicable aux passagers de transports maritime, que celle-ci était contraire à la libre prestation de service dès lors qu'elle était applicable aux passagers qui venaient du port d'un État membre, mais non lorsqu'ils venaient d'un port français.

réglementation finlandaise qui avait pour effet d'exclure la possibilité de déduire du revenu imposable des cotisations d'assurance retraite volontaire versées à des prestataires de pensions établis dans d'autres États membres alors que son administration fiscale accorde la possibilité de déduire de telles cotisations lorsque ces cotisations d'assurance retraite volontaire sont versées à des organismes établis en Finlande¹⁷⁶.

104. De même, par une décision du 26 juin 2003, *Försäkringsaktiebolaget Skandia et Ola Ramstedt contre Riksskatteverket*, la Cour de justice avait considéré qu'était contraire à la liberté européenne de prestation de service une réglementation sur les assurances complémentaires de retraite suédoise.

En effet, selon la Cour, l'article 56 du TFUE « s'oppose à ce qu'une assurance souscrite auprès d'une compagnie établie dans un autre État membre et remplissant toutes les conditions d'une assurance complémentaire de retraite prévues par le droit national, à l'exception de celle d'avoir été souscrite auprès d'un assureur établi sur le territoire national, soit traitée différemment d'un point de vue fiscal, avec des effets en matière d'impôts sur le revenu qui, en fonction des circonstances de l'espèce, peuvent être moins favorables »¹⁷⁷.

105. Dans une autre affaire du 13 novembre 2003, *Diana Elisabeth Lindman*, la Cour de justice avait ici jugé qu'était contraire à la liberté européenne de prestation de service, « la législation d'un État membre selon laquelle les gains provenant de jeux de hasard organisés dans d'autres États membres sont considérés comme un revenu du gagnant imposable au titre de l'impôt sur le revenu, tandis que les gains provenant de jeux de hasard organisés dans l'État membre en question ne sont pas imposables »¹⁷⁸. Enfin, dans un autre arrêt du 10 mars 2005, *Laboratoires Fournier SA contre Direction des vérifications nationales et internationales*, la Cour de justice avait jugé que l'article 56 du TFUE s'opposait « à une réglementation d'un État membre qui réserve

¹⁷⁶ CJCE, 3 octobre 2002, aff. C-136/00, *Rolf Dieter Danner*, Rec., p. I-8147 : *RJF* 2012, n° 1247.

¹⁷⁷ CJCE, 26 juin 2003, aff. C-422/01, *Försäkringsaktiebolaget Skandia et Ola Ramstedt contre Riksskatteverket*, Rec., p. I-6817 : *RJF* 2003, n° 1190.

¹⁷⁸ CJCE, 13 novembre 2003, aff. C-42/02, *Diana Elisabeth Lindman*, Rec., p. I-13519.

aux seules opérations de recherche réalisées sur le territoire de cet État membre le bénéficiaire d'un crédit d'impôt de recherche »¹⁷⁹.

106. Cette illustration du dialogue des juges par la réception de la jurisprudence du juge européen de l'impôt par la juridiction nationale inférieure au regard de la qualification d'une restriction à la liberté européenne de prestation de service a conduit la cour administrative d'appel de Paris, juge de droit commun de l'Union européenne, à juger, dans le cas d'espèce étudié, qu'un prélèvement fiscal sur une prestation de services du seul fait qu'elle est obtenue auprès d'un prestataire établi dans un autre État membre n'était pas conforme à l'article 56 du TFUE et partant, constituait une restriction à la libre prestation de service.

107. Néanmoins, devant le Conseil d'État, cette affaire prit une autre direction. Si le rapporteur public avait proposé aux juges du Palais Royal de poser une question préjudicielle à la Cour de justice afin que cette dernière prenne position sur la question de la personne auprès de laquelle l'existence d'une discrimination devait être appréciée¹⁸⁰ et préconisé, à titre subsidiaire, que la disposition litigieuse soit déclarée contraire à l'article 56 du TFUE, ces propositions ne furent pas suivies par le juge de l'impôt.

Ainsi, malgré les justifications précédemment évoquées et la position du rapporteur public, le Conseil d'État infirma l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris et jugea que si les dispositions du 3^o de l'article 1469 du code général des impôts « ont notamment pour conséquence qu'une entreprise, ayant pour activité la location de biens non passibles de la taxe foncière pour une durée de plus de six mois à une entreprise qui les utilise matériellement pour ses propres activités, est tenue d'inclure dans ses propres bases de taxe professionnelle la valeur locative de ces biens lorsque le preneur est établi dans un autre État membre, (...) tel n'est pas le cas lorsque le preneur est établi en France et y est passible de la taxe professionnelle », car cela peut constituer une différence de traitement et n'a pour objet que de « modifier, pour tenir compte des règles de territorialité de la taxe professionnelle, le redevable légal de la cotisation due

¹⁷⁹ CJCE, 10 mars 2005, aff. C-39/04, *Laboratoires Fournier SA contre Direction des vérifications nationales et internationales*, Rec., p. I-2057, *Dr. fisc.* 2004, n° 18-19, comm. 399, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *RJF* 2005, n° 513.

¹⁸⁰ À savoir, le loueur prestataire de service ou le preneur.

à raison de l'utilisation de ces biens pour les besoins d'une activité économique ». Partant, l'application de l'article 1469, 3 ° du CGI « ne constitue pas à l'égard du prestataire, qui loue un bien à un preneur établi à l'étranger qui ne supporte pas la taxe, une différence de traitement incompatible avec la libre prestation de service au sein de l'Union européenne ». Par conséquent, le Conseil d'État considère que la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit en jugeant que les dispositions du 3 ° de l'article 1469 étaient incompatibles avec les stipulations de l'article 56 du TFUE.

108. Le Conseil d'État retient, en effet, la solution des cours administratives d'appel de Nancy et Nantes qui ont considéré plus simplement qu'en rendant moins rémunératrice pour un loueur français les locations de longue durée consenties à une entreprise établie dans un autre État membre, ces dispositions ne plaçaient pas le preneur établi dans un autre État membre dans une situation moins favorable que celle d'un preneur établi dans l'État du prestataire (à savoir la France), de sorte qu'il se verrait dissuadé de recourir aux prestations offertes par un loueur français. Dès lors, il n'y avait aucune discrimination aboutissant à la méconnaissance des dispositions de l'article 56 du TFUE.

109. Si ce fut la solution du Conseil d'État, une autre solution avait pourtant été évoquée dans les conclusions de son rapporteur public S. VERCLYTTE dans le cadre d'une autre affaire *Organisation professionnelle « Les Fondateurs de France » et a.* du 3 novembre 2006, dans laquelle ce dernier avait affirmé que la liberté d'établissement interdit également les discriminations à rebours, c'est-à-dire qu'elle garantit également que les ressortissants d'un autre État membre puissent jouir à l'égard de leur État d'origine, en matière de liberté d'établissement, de la même protection que celle accordée par le traité aux ressortissants des autres États membres¹⁸¹. Néanmoins, ce ne fut pas la voie choisie par le Conseil d'État dans l'affaire précédemment analysée. De même, comme l'avait relevé le rapporteur public F. ALADJIDI dans l'affaire commentée, la Cour de justice sanctionne également depuis 2007 les restrictions à la

¹⁸¹ V. concl. S. VERCLYTTE, CE, 3 novembre 2006, n° 277322, n° 277323, n° 277628 et n° 277629, *Organisation professionnelle « Les Fondateurs de France » et a.*, : *JurisData* n° 2006-081043 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 25, comm. 654 ; *RJF* 2007, n° 32 ; *BDCF* 2007, n° 5

libre circulation des prestations de service « à la sortie »¹⁸², c'est-à-dire celles qui sont relatives au lieu d'établissement des preneurs¹⁸³. En effet, dans ce cas, la liberté de prestations de service se trouve restreinte du côté du bailleur ou du prestataire qui peut être dissuadé d'offrir ses services à un preneur installé dans un autre État.

110. En tout état de cause, le Conseil d'État a considéré que la différence de traitement n'avait que pour objet de modifier, pour tenir compte de la territorialité de la taxe professionnelle, le redevable légal de la cotisation due en raison de l'utilisation de ces biens pour les besoins d'une activité économique et qu'il n'en résultait pas de discrimination¹⁸⁴. Ainsi, pour le juge français de l'impôt, l'article 1469, 3^o du CGI sur la liberté des prestations de service n'avait pas pour effet de fausser la concurrence. Cette interprétation, bien que peu audacieuse, est néanmoins conforme à la jurisprudence de la Cour de justice qui ne demande que soit sanctionnées que les dispositions « jugées non conforme » avec la libre prestation de services. Si celles-ci ne sont pas jugées « contraires » au regard des différents critères dégagés par le juge européen de l'impôt, la disposition n'a pas à être sanctionnée ni mise à l'écart. Enfin, si le Conseil d'État n'a pas souhaité s'engager dans la voie choisie par la cour administrative d'appel de Paris, peut-être est-ce également, car la disposition allait disparaître de l'ordonnancement juridique. En effet, depuis 2011, les équipements et biens mobiliers n'entrent plus dans la base de la contribution économique territoriale.

111. Si le choix de l'audace fut écarté, le Conseil d'État prit en considération la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne afin de fonder sa décision. Aussi, par un dialogue des juges, force est de constater une certaine intégration négative des dispositions fiscales européennes dans l'ordre juridique national. Ce faisant, si le dialogue des juges aboutit, dans la construction d'un ordre fiscal européen, à l'intégration des dispositions relatives à la libre prestation de services ayant une incidence fiscale, il aboutit également au même résultat quant à la libre circulation des capitaux.

¹⁸² V. notamment R. GRAU et M. VAIL, « L'imposition à la sortie, un sujet toujours en voie de règlement dans les États membres de l'UE », *Droit fisc.*, n° 51, 17 décembre 2009, pp. 24-26.

¹⁸³ V. CJCE, 18 décembre 2007, aff. 281/06, *Hans-Dieter et Hedwig Jundt* : *RJF* 2008, n° 376 — Concl. Poirares Maduro ; CJCE, 19 novembre 2009, aff. 314/08, *Krzysztof Filipiak* : *RJF* 2010 n° 188.

¹⁸⁴ Le Conseil d'État valida l'approche retenue par les cours administratives d'appel de Nancy et Nantes ayant apprécié l'entrave à la liberté de prestation de services du côté du preneur et non celle de Paris qui avait retenu celui du prestataire de service.

§2 — L'intégration négative par la libre circulation des capitaux

112. La liberté européenne de circulation des capitaux et de moyens de paiement s'est vue reconnaître une portée fiscale relativement tardivement¹⁸⁵. En effet, au départ, cette liberté n'en fut pas une, mais simplement un objectif à atteindre et les États membres devaient supprimer progressivement entre eux, pendant la période de transition et dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché intérieur, les restrictions aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres ainsi que les discriminations fondées sur la nationalité¹⁸⁶, la résidence des parties ou encore sur la localisation du placement¹⁸⁷.

113. De même, elle n'accéda au rang de liberté qu'après l'entrée en vigueur de la directive n° 88/361/CEE du 24 juin 1988 qui l'a mise sur le même plan que la libre circulation des biens et des services¹⁸⁸. Enfin, cette liberté s'est vue conférer un effet direct depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne qui, dans un article 63 du TFUE, dispose en ces termes que « toutes les restrictions aux mouvements de capitaux [et aux paiements] entre les États membres et les États membres et les pays tiers sont interdites »¹⁸⁹.

114. La portée fiscale de cette liberté ne fut reconnue par la Cour de justice que depuis un arrêt du 6 juin 2000, *Staatssecretaris van Financiën contre B.G.M. Verkooijen*¹⁹⁰. Cette affaire était relative au régime d'imposition des dividendes perçus

¹⁸⁵ B. DELAUNAY, « L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux », *Dr. fisc.* 2012, n° 47, 526.

¹⁸⁶ V. notamment L. MAUBLANC-FERNANDEZ et J.-P. MAUBLANC, « Liberté d'établissement et interdiction des discriminations fondées sur la nationalité », *RMCUE*, n° 391, octobre 1995, pp. 525-527.

¹⁸⁷ Article 67 du traité de Rome du 25 mars 1957.

¹⁸⁸ Directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité instituant les Communautés européennes. V. également, A. ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination élément du statut du citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, 2008.

¹⁸⁹ Article 63 du TFUE.

¹⁹⁰ CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën contre B.G.M. Verkooijen*, Rec., p. I-4071. V. P. DIBOUT, « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux. A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen », *Dr. fisc.* 2000, n° 42, 100 260. V. également, B. DELAUNAY, « La détermination de la liberté de circulation applicable dans le contentieux fiscal européen », *Dr. fisc.* n° 24, 2013, 318.

par des personnes physiques qui résidaient aux Pays-Bas¹⁹¹. En effet, lorsque ces dividendes étaient distribués par des sociétés établies aux Pays-Bas, ceux-ci étaient soumis à une retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, l'impôt ainsi prélevé était dénommé « impôt sur les dividendes ».

Cet impôt était définitif lorsque les dividendes d'actions de sociétés établies aux Pays-Bas étaient versés à une personne qui n'était pas assujettie à l'impôt néerlandais sur le revenu. En revanche, lorsqu'ils étaient versés à une personne soumise à l'impôt néerlandais sur le revenu, l'impôt sur les dividendes constituait un précompte qui était imputé sur l'impôt qui était dû sur le revenu global¹⁹².

Dans cette affaire, la Cour de justice a rappelé, à titre liminaire, que si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois l'exercer dans le respect du droit de l'Union européenne¹⁹³. La formulation est désormais connue. D'autre part, elle a ajouté que « la directive 88/361, applicable à l'époque des faits au principal, a réalisé la libéralisation complète des mouvements de capitaux et a imposé à cette fin aux États membres (...) l'obligation de supprimer toutes les restrictions aux mouvements de capitaux » dans la mesure où l'effet direct de cette disposition avait déjà été reconnu par le juge européen de l'impôt depuis 1995¹⁹⁴.

La Cour de justice jugea enfin que « le fait de subordonner l'octroi d'un avantage fiscal en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques actionnaires, tel que l'exonération des dividendes, à la condition que les dividendes proviennent de sociétés établies sur le territoire national constitue une restriction aux mouvements de capitaux ». Cette jurisprudence du juge européen de l'impôt est désormais constante et concerne tant les mesures interdites par l'article 63 du TFUE qui restreint les mouvements de capitaux comprenant tant celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre que celle qui sont de nature

¹⁹¹ V. par ailleurs sur ce sujet, Im. KAM et T. MOOREN, « La déductibilité des charges financières aux Pays-Bas », *Dr. fisc.* 2012, n° 45, 502.

¹⁹² G. BLANLUET, « Affaire du précompte : le crédit d'impôt indirect en question », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 314.

¹⁹³ CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën contre B.G.M. Verkooijen*, Rec., p. I-4071, pt. 32. V. également CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, *Wielockx*, Rec., p. I-2493, pt. 16 ; CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225, pt. 21.

¹⁹⁴ CJCE, 23 février 1995, aff. C-358/93 et C-416/93, *Bordessa e.a.*, Rec., p. I-361, pt. 33.

à dissuader les résidents d'un État membre d'en faire dans un autre État membre¹⁹⁵. Enfin, l'article 65 du TFUE prévoit des dérogations à l'article 63 du TFUE justifiées par des motifs d'ordre public ou de sécurité publique¹⁹⁶.

115. La portée fiscale de la liberté de circulation des capitaux et des moyens de paiement reconnue, il convient d'analyser les conséquences que cette liberté a tant sur la fiscalité immobilière (A) que sur la fiscalité des sociétés (B) et comment le juge français de l'impôt dialogue avec la Cour de justice de l'Union européenne aux fins d'intégration négative de ces deux domaines de la matière fiscale.

A) Au regard de la fiscalité immobilière

116. S'il est intéressant d'analyser comment les juges français de l'impôt réagissent face à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de

¹⁹⁵ CJCE, 25 janvier 2007, aff. C-370/05, *Procédure pénale contre Uwe Kay Festersen*, Rec., p. I — 1129, pt. 24 dans lequel la Cour de justice juge qu'« il résulte de la jurisprudence constante que les mesures interdites par [63 du TFUE], en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États ». V. également, CJCE, 18 décembre 2007, aff. C-101/05, *Skatteverket contre A.*, Rec., I-11531, pt. 40 ; CJCE, 10 février 2011, aff. C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) et Österreichische Salinen AG (C-437/08) contre Finanzamt Linz*, Rec., I-305, pt. 50 : *Dr. fisc.* 2011, n° 7, act. 54; *RJF* 5/2011, n° 666 ; *FR Lefebvre* 16/2011, note D. GUTMANN. Sur cette décision, V. D. GUTMANN, « Dividendes de source étrangère. L'élimination de la double imposition économique sur les dividendes » : *FR Lefebvre* 16/2011, n° 5, spécialement n° 4. V. également sur cet arrêt, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197 ; CJCE, 10 mai 2012, aff. C-338/11, *Santander Asset Management SGIIC SA (C-338/11) contre Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux et Santander Asset Management SGIIC SA et autres (C-339/11 à C-347/11) contre ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État*, publié au Recueil numérique (Recueil général), pt. 15. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, 172.

¹⁹⁶ L'article 65 du TFUE dispose, en effet, en ces termes que : « 1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres :

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ;

b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.

2. Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec les traités.

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63.

4. En l'absence de mesures en application de l'article 64, paragraphe 3, la Commission, ou, en l'absence d'une décision de la Commission dans un délai de trois mois à compter de la demande de l'État membre concerné, le Conseil peut adopter une décision disposant que les mesures fiscales restrictives prises par un État membre à l'égard d'un ou de plusieurs pays tiers sont réputées conformes aux traités, pour autant qu'elles soient justifiées au regard de l'un des objectifs de l'Union et compatibles avec le bon fonctionnement du marché intérieur. Le Conseil statue à l'unanimité, sur demande d'un État membre ».

fiscalité immobilière, particulièrement, au regard de la libre circulation des capitaux et des moyens de paiement, nous nous concentrerons surtout, d'une part¹⁹⁷, sur la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France (1) et d'autre part, sur l'imposition forfaitaire sur la disposition d'une habitation en France (2).

1. Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France

117. Plusieurs affaires ont permis une illustration remarquable d'un dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne au regard de l'application de l'article 990 D du CGI relatif à une taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques. L'article 990 D du CGI dispose en ces termes que « les entités juridiques : personnes morales, organismes, fiduciaires ou institutions comparables qui, directement ou par entité interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits »¹⁹⁸.

118. Très tôt, cette taxe a fait l'objet de contentieux, notamment un en particulier, qui a donné lieu à un arrêt de la Cour de justice du 11 octobre 2007, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contre Directeur général des impôts et ministère public*¹⁹⁹. En l'espèce, la société ELISA, holding de droit luxembourgeois qui possède plusieurs biens immobiliers en France est soumise aux dispositions de l'article 990 D et suivants du CGI relatives notamment à cette taxe de 3 %. Selon les juges du fond, la société ELISA avait souscrit les déclarations prescrites par la loi sans s'acquitter des taxes correspondantes. Aussi, à la suite des notifications de redressements adressés à la société, l'administration fiscale française procède au recouvrement des impôts litigieux.

¹⁹⁷ En effet, une analyse exhaustive de la jurisprudence en matière de fiscalité immobilière au regard de la liberté européenne de circulation des capitaux et des moyens de paiement dépasserait les limites de cette thèse. Les exigences méthodologiques commandent donc que nous fassions des choix afin de présenter, au regard des exemples que nous avons arbitrairement choisis, les illustrations les plus manifestes d'un dialogue des juges aboutissant à une intégration jurisprudentielle.

¹⁹⁸ Article 990 D du CGI.

¹⁹⁹ CJCE, 11 octobre 2007, aff. C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contre Directeur général des impôts et ministère public*, Rec., p. I-8251.

La société ELISA, décide d'assigner le directeur général des impôts devant le tribunal de grande instance de Paris aux fins d'obtention de la décharge de ces taxes. Tant le tribunal de grande instance de Paris que la Cour d'appel de Paris déboutent la société de ses demandes. Cette dernière se pourvoit donc devant la Cour de cassation qui décide de surseoir à statuer et poser une question préjudicielle au juge européen de l'impôt, à savoir si l'article [63 du TFUE] s'oppose à une législation comme celle de l'article 990 D du CGI qui accorde aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France la faculté de bénéficier de l'exonération de la taxe de 3 % et qui subordonne cette exonération aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective sur le territoire d'un autre État à certaines conditions.

119. Après avoir souligné que la réglementation française litigieuse relève de la libre circulation des capitaux, le juge européen de l'impôt considère, pour apprécier s'il y a restriction ou non, que « s'agissant des personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France (...), celles-ci sont exonérées de la taxe litigieuse lorsqu'elles communiquent chaque année, ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation et la consistance des immeubles possédés au 1^{er} janvier, l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux, et la justification de leur résidence fiscale »²⁰⁰. Si la Cour de justice rappelle que les sociétés qui ont leur siège de direction effective dans un autre État sont exonérées au regard des mêmes conditions, elle affirme qu'une autre condition supplémentaire leur étant applicable tient à l'existence d'une convention conclue entre la France et l'État concerné dans lequel se situe la société²⁰¹.

Cette condition supplémentaire rend moins attrayant l'investissement immobilier en France pour les sociétés non résidentes et partant constitue une restriction à la libre circulation des capitaux qui ne peut être justifié que par une raison impérieuse d'intérêt général²⁰². Si la lutte contre la fraude fiscale en constitue une, la restriction doit

²⁰⁰ *Ibid.*, pt. 70.

²⁰¹ *Ibid.*, pt. 72.

²⁰² *Ibid.*, pt. 79.

néanmoins être appropriée à l'objectif poursuivi sans aller au-delà de ce qui est nécessaire²⁰³.

120. Pour la Cour de justice, la taxe litigieuse permet de lutter contre les pratiques qui ont pour seul but de faire échapper à l'impôt qui serait détenu par des sociétés-écrans. La restriction est donc appropriée à l'objectif. Néanmoins, selon la Cour, la restriction va au-delà de ce qui est nécessaire. En effet, la législation française ne permet pas aux sociétés qui sont exclues du champ d'application d'une convention d'assistance administrative et qui ne rentrent pas dans le champ d'application d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, comme la holding luxembourgeoise, de fournir des pièces justificatives permettant d'établir l'identité de leurs actionnaires et toute autre information que les autorités fiscales françaises estimaient nécessaire afin de prouver qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux.

Dès lors, l'article 63 du TFUE s'oppose à une législation nationale qui exonère les sociétés établies en France de la taxe de 3 % alors qu'elle subordonne cette exonération, pour les sociétés établies dans un autre État, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la France et cet État en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale²⁰⁴ ou à la circonstance que, par l'application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces sociétés ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France et ne permet pas à la société établie dans un autre État membre de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires-personnes physiques²⁰⁵.

121. Dans le cadre d'un dialogue entre juridictions, cette jurisprudence européenne fut remarquablement réceptionnée par la Cour de cassation dans un arrêt du 29

²⁰³ *Ibid.*, pt. 99.

²⁰⁴ M. FOURRIQUES, « Les armes de l'administration fiscale française pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en relation avec l'étranger », *RFC* 2013, n° 464, p. 30 à 34.

²⁰⁵ *Ibid.*, pt. 102.

septembre 2009, *Société Thémis*²⁰⁶, au regard d'une société qui avait son siège social en Belgique et qui avait acquis l'usufruit d'un immeuble situé en France.

En l'espèce, l'administration fiscale avait mis en demeure la société de déposer ses déclarations au titre de la taxe annuelle de 3 % sur les immeubles possédés en France par l'envoi de deux avis, l'un à l'adresse de l'immeuble en France et l'autre à l'adresse de son siège social en Belgique. Dans la mesure où ce second avis a été retourné avec la mention « absent », l'administration fiscale française a donc assujéti la société à la taxe de 3 %. Dans cette affaire, les juges du fond avaient relevé que la Cour de justice avait considéré que la condition de convention internationale aboutit à faire une discrimination entre les personnes morales concernées selon leur nationalité en créant un régime permanent de non-exonération de la taxe litigieuse pour les sociétés dépendant d'État n'ayant pas de convention.

122. Dès lors, pour les juges du fond, la Cour de justice a jugé que ce régime d'exonération était contraire au droit de l'Union européenne et qu'il importait que la société concernée se prête à la collecte d'information de transparence fiscale prouvant qu'elle n'a pas cherché à échapper à l'impôt sur la fortune. Aussi, les juges du fond considèrent, pour faire droit aux demandes de la société Thémis, que celle-ci a, dès la réception de l'avis de redressement, contesté celui-ci et a immédiatement précisé qu'elle n'avait aucune objection à indiquer l'identité de ses associés. Dans la mesure où aucune dissimulation n'était commise, les juges du fond ont annulé l'avis de mise en recouvrement.

123. Si le raisonnement pouvait sembler valable, tel ne fut pas l'avis de la Cour de cassation qui casse l'arrêt d'appel et juge que, « conformément à la décision de la Cour de justice [de l'Union européenne] du 11 octobre 2007, l'ancien dispositif de la taxe de 3 % prévue aux articles 990 D et suivant du CGI, n'est contraire au principe de libre circulation des capitaux (...) que pour les cas où il aboutit à priver (...) les personnes morales qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une convention d'assistance administrative ou ne relevant pas d'un traité comportant une clause de non-discrimination en matière fiscale, de la faculté de démontrer qu'elles ne poursuivent pas

²⁰⁶ Cass., com., 29 septembre 2009, n° 08-14.538 : D. 2009, p.2486.

un objectif frauduleux »²⁰⁷. Néanmoins, dans la mesure où il existe entre la France et la Belgique une convention d'assistance administrative ou un traité de non-discrimination, « le dispositif litigieux ne porte pas atteinte à l'article [63 du TFUE] ». Selon la Cour de cassation, « la société Témis n'a pas bénéficié de l'exonération de la taxe de 3 % faute d'avoir souscrit dans le délai légal lesdites déclarations ». Partant, « en jugeant néanmoins, que le régime d'exonération dépendant de la nationalité était, sans aucune distinction, contraire au droit européen et qu'il importait que la société prouve, par tous moyens, qu'elle ne poursuivait pas un but frauduleux, la cour d'appel » a méconnu le sens des dispositions de l'article 990 D du CGI.

124. Toujours au regard de la taxe de 3 %, la Cour de cassation a, dans une autre affaire du 10 février 2009, *Établissements Rimbaud*, posé une question préjudicielle à la Cour de justice aux fins de savoir si l'article 40 de l'accord sur l'Espace Économique Européen s'oppose à une législation nationale qui subordonne l'exonération de la taxe, pour une société qui a son siège dans un pays de l'Espace Économique Européen, non membre de l'Union européenne, à l'existence d'une convention d'assistance administrative entre la France et cet État en vue de lutter contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces sociétés ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France²⁰⁸.

125. C'est par la négative que répond la Cour de justice dans un arrêt du 28 octobre 2010, *Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts et Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*²⁰⁹. La réponse à cette question préjudicielle a été reprise dans un arrêt de la Cour de cassation du 10 mai 2011, *Société Établissements Rimbaud* dans lequel le juge français de l'impôt, en faisant une stricte application de la jurisprudence du juge européen de l'impôt, a considéré que la cour d'appel a légalement justifié l'application à la société en cause de la taxe annuelle de 3 % sur les immeubles

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ Cass. com., 10 février 2009, n° 07-13.448, *Ets Rimbaud* : *Dr. fisc.* 2009, n° 17, comm. 292, note A. MAITROT DE LA MOTTE.

²⁰⁹ CJUE, 28 octobre 2010, aff. C-72/09, *Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts et Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*, Rec. I-10659 : *RJF* 2011, n° 128, p. 16, étude F. DONNAT. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

en retenant que le siège social de cette société se situait au Liechtenstein et que cet État n'était pas lié à la France par une convention de non-discrimination selon la nationalité, dès lors, l'exonération ne pouvait profiter à la société. Par ailleurs, la cour d'appel n'avait pas à procéder à la recherche inopérante de savoir si la France et le Liechtenstein étaient liés par une clause de non-discrimination faisant échec à l'article 990 D du CGI²¹⁰.

126. Enfin, si la Cour de justice a considéré, dans un arrêt du 5 mai 2011, *Prunus SARL et Polonium SA contre Directeur des services fiscaux*, que le régime d'exonération de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France était conforme à l'article 64 du TFUE lorsque les conditions précédemment évoquées étaient présentes et que ce régime s'appliquait également au regard des sociétés dont le siège social se trouve sur le territoire d'un pays et territoire d'outre-mer²¹¹, telle fut également la position du juge français de l'impôt qui réceptionna et appliqua cette jurisprudence européenne dans le cadre d'une affaire *Société Opuhi* du 2 novembre 2011²¹².

127. On le voit, la Cour de cassation n'a fait, dans l'ensemble de ces arrêts rendus en matière de taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France, qu'une stricte application de la jurisprudence du juge européen de l'impôt. Il s'agit, dès lors, d'une remarquable manifestation du dialogue des juges qui aboutit à une certaine harmonisation des jurisprudences ou encore de l'appréciation de la méconnaissance par une disposition interne d'une disposition relevant du droit fiscal de l'Union européenne.

2. Imposition forfaitaire sur la disposition d'une habitation en France

128. Une autre illustration du dialogue des juges se retrouve dans le cas de l'imposition forfaitaire sur la disposition d'une habitation en France. En effet, au regard du revenu imposable des étrangers et des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en

²¹⁰ Cass. com., 10 mai 2011, n° 07-13.448, *Société Etablissement Rimbaud* : *RJF* 2011, n° 1114.

²¹¹ CJUE, 5 mai 2011, aff. C-384/09, *Prunus SARL et Polonium SA contre Directeur des services fiscaux*, Rec., I-3319 : *Dr. fisc.* 2011, n° 24, comm. 393, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 7/2011, n° 910, concl. P. CRUZ VILALON. *Dr. fisc.* 2006, n° 5, activité. 17 ; *RAE* 2006, p. 137 à 150, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 4/2006, n° 484. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

²¹² Cass. com., 2 novembre 2011, n° 10-14.466, *Société Opuhi* : *RJF* 2012, n° 197.

France, l'article 164 C du CGI dispose que « les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France, mais qui y dispose d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus de source française des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt. Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux contribuables de nationalité française qui justifient être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition. De même, elles ne s'appliquent pas, l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les deux années suivantes, aux contribuables de nationalité française qui justifient que ce transfert a été motivé par des impératifs d'ordre professionnel et que leur domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années qui précèdent celle du transfert »²¹³.

129. Une problématique s'est posée au regard de la compatibilité de l'article 164 C du CGI avec la liberté européenne de circulation des capitaux et des moyens de paiement. En effet, si l'article 65 du TFUE autorise les États membres « à appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis »²¹⁴, ces mesures « ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des moyens de paiements »²¹⁵. Cependant, une exception subsiste et concerne la clause de gel prévue à l'article 64 du TFUE qui dispose que « l'article 63 du TFUE ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existantes au 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers (...) »²¹⁶. L'application de l'article 164 C du CGI au regard

²¹³ Article 164 C du CGI.

²¹⁴ Article 65 §1, a) du TFUE.

²¹⁵ Article 65 § 3 du TFUE.

²¹⁶ Article 64 du TFUE.

de la clause de gel posée à l'article 64 du TFUE a été l'objet d'un dialogue des juges qu'il est intéressant de souligner.

130. Dans un arrêt du 28 juillet 2011, *ministre de l'Économie et des Finances contre époux Holzer*²¹⁷, le Conseil d'État s'est prononcé sur la situation d'un couple de nationalité allemande pour l'un, Libanaise et Allemande pour l'autre, domicilié à Monaco qui a fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle. À l'issue de cet examen, un redressement des bases de leur impôt sur le revenu en France leur a été notifié au regard d'une de leur propriété située en France en application des dispositions de l'article 164 C du CGI²¹⁸.

Contestant cette cotisation supplémentaire, le couple saisit la juridiction administrative d'une décharge de ces cotisations. Par un arrêt du 30 septembre 2008, la cour administrative d'appel de Marseille annule le jugement de première instance et décharge le couple de résidents monégasque de cette cotisation supplémentaire. Pour ce faire, la cour administrative d'appel de Marseille juge que l'article 63 du TFUE, qui prévoit une règle spécifique de non-discrimination dans le domaine relevant de la liberté de circulation des capitaux et l'application combinée aux dispositions de l'article 164 C du CGI et du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention franco-monégasque, interdisent toute discrimination exercée en raison de la nationalité²¹⁹. Le Conseil d'État estime, tout d'abord, que la cour administrative d'appel de Marseille a pu, « sans commettre ni erreur de droit ni erreur de qualification juridique, estimer d'une part, que ces contribuables étaient dans la même situation que celle des ressortissants français qui résident à Monaco sans justifier de cinq ans de résidence habituelle (...) et disposent d'une habitation en France (...) étaient soumis (...) à une taxation minimum à l'impôt sur le revenu sur la base égale à trois fois la valeur locative de la maison (...) sans que leur soit ouverte la possibilité d'établir que leurs revenus étaient inférieurs à cette

²¹⁷ CE, 28 juillet 2011, n° 3 222 672, *ministre de l'Économie et des Finances contre époux Holzer* : JurisData n° 2011-019924 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 44, comm. 576, concl. C. LEGRAS, note B. DELAUNAY ; *RJF* 11/2011, n° 1248 et n° 1249 ; *BF Lefebvre* 11/2011, n° 1008. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

²¹⁸ V. E. BOKDAM-TOGNETTI, « Fiscalité des résidents à Monaco : comme un ouragan jurisprudentiel », *RJF* 7/2014, p. 636 à 642.

²¹⁹ L'article 18 du TFUE interdit en effet toute discrimination exercée en raison de la nationalité.

base et, d'autre part, que cette différence d'imposition ne résultait que d'une différence de nationalité »²²⁰.

131. Néanmoins, pour casser l'arrêt de la cour administrative d'appel, le Conseil d'État juge ensuite que si l'article 64 du TFUE prévoit une clause de gel en ce que les restrictions existant au 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, cet article autorise l'article 164 C du CGI à faire partie de l'ordre juridique français en ce que ces dispositions existaient depuis leur création par l'article 7 de la loi du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger et des personnes non domiciliées en France²²¹. Partant, la cour administrative d'appel de Marseille a commis une erreur de droit en ne relevant pas d'office le fait que cette restriction n'entraîne pas dans le champ d'application de l'article 63 du TFUE, car elle relevait de l'exception de l'article 64 du TFUE²²².

132. À la suite de cet arrêt du Conseil d'État, les juridictions du fond ont également eu à connaître de l'articulation entre la clause de gel de l'article 64 du TFUE et l'article 164 C du CGI et plus particulièrement au regard à la notion d'« investissement direct ». En effet, quatre affaires ont posé une même question de droit²²³. Si dialogue des juges il y a, cette fois-ci les juridictions du fond ont fait de la résistance et ont adopté une interprétation différente de celle du Conseil d'État au regard de l'application de la libre circulation des capitaux entre États membres et pays tiers. En l'espèce, des

²²⁰ CE, 28 juillet 2011, n° 3 222 672, *ministre de l'Économie et des Finances contre époux Holzer* : JurisData n° 2011-019924 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 44, comm. 576, concl. C. LEGRAS, note B. DELAUNAY ; *RJF* 11/2011, n° 1248 et n° 1249 ; *BF Lefebvre* 11/2011, n° 1008. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

²²¹ E. DINH, « Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE (« clause de gel ») ? », *Dr. fisc.* 2012, n° 25, comm. 339.

²²² *Ibid.*

²²³ CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00500, min. c/M. Graetz, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE : JurisData n° 2012-008875 ; CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00499, min. c/M. de Avillez, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE ; CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00501, min. c/M. et Mme Kramer, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE ; CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00502, min. c/M. et Mme Kersseoglou, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE. V. E. DINH, « Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de la clause de gel ? » : *Dr. fisc.* 2012, n° 25, étude 39. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

ressortissants de nationalité portugaise, allemande et grecque, tous résidents à Monaco, ont contesté leur imposition sur le revenu en France au regard de l'article 164 C du CGI pour les biens immobiliers dont ils sont propriétaires en France. Déchargé de ces cotisations en première instance par le tribunal administratif de Nice, le ministre du Budget interjette appel devant la cour administrative d'appel de Marseille. Cette dernière, faisant une application rigoureuse de ce qu'avait jugé le Conseil d'État dans son arrêt du 28 juillet 2011²²⁴, en ce qu'il demandait au juge d'appel de relever d'office que, du fait de la clause de gel, l'article 63 du TFUE ne pouvait porter atteinte à la restriction des investissements directs en provenance d'un pays tiers résultant de l'article 164 C du CGI.

133. En l'espèce, les requérants ont fait valoir que la clause de gel, tel qu'interprétée par le juge européen de l'impôt, ne s'applique pas aux « investissements immobiliers » des personnes privées dans la mesure où ce ne sont pas des « investissements directs ». Afin d'apprécier la notion d'« investissements directs », la cour administrative d'appel s'est référée à l'annexe I de la directive n° 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 pris pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité²²⁵ qui, bien qu'abrogé par le traité d'Amsterdam, distingue deux catégories d'investissements : les investissements directs et les investissements immobiliers. Par plusieurs arrêts, la Cour de justice avait en effet précisé qu'il y a lieu de se référer à la directive du 24 juin 1988 afin de définir les contours de la liberté de circulation des capitaux dans la mesure où le traité européen est muet sur ce sujet²²⁶. Aussi, au regard de l'annexe de la directive, le rapporteur public, dans cette affaire, a considéré qu'un investissement immobilier effectué par une prise de participation dans des sociétés et avec exercice d'une activité économique serait indiscutablement un investissement direct.

Néanmoins, en l'espèce, les investissements réalisés par les requérants étaient on ne peut plus ordinaires dans la mesure où il s'agissait d'habitations dont l'acquisition n'a pas été effectuée en vue de l'exercice d'une activité économique ni ne s'est traduite par une prise de participation dans une société française.

²²⁴ CE, 28 juillet 2011, n° 3 222 672, *ministre de l'Économie et des Finances contre époux Holzer* : JurisData n° 2011-019924 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 44, comm. 576, concl. C. LEGRAS, note B. DELAUNAY ; *RJF* 11/2011, n° 1248 et n° 1249 ; *BF Lefebvre* 11/2011, n° 1008. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

²²⁵ JOCE n° L 178, 8 juillet 1988, p. 5 à 18

²²⁶ CJCE, 19 juin 2006, aff. C-255/04, *Margaretha Bouanich contre Skatteverket*, Rec., p. I-923 ; CJCE, 23 septembre 2003, *Margarethe Ospelt und Schlössle Weissenberg Familienstiftung*, Rec., p. I-9743.

Dès lors, la cour administrative d'appel de Marseille en a déduit, sans poser de question préjudicielle à la Cour de justice dans la mesure où sa jurisprudence lui paraissait explicite et univoque, que l'assujettissement de ces personnes en application de l'article 164 C du CGI constituait une restriction prohibée par la liberté européenne de circulation des capitaux²²⁷.

134. Cette position est devenue également celle de la Cour de justice qui a pu, dans un arrêt du 17 octobre 2013, *Yvon Welte contre Finanzamt Velbert*, préciser la portée de la clause de gel²²⁸ de l'article 64 du TFUE. Le juge européen de l'impôt a, en effet, affirmé que lorsque l'article 64 du TFUE faisait référence aux « investissements directs, y compris les investissements immobiliers », il visait en réalité les seuls investissements immobiliers qui constituent des investissements directs relevant de la rubrique I de l'annexe I de la directive 88/361 et non les investissements immobiliers de type « patrimonial » effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique qui eux, ne relèvent dès lors pas du champ d'application de l'article 64 du TFUE²²⁹.

135. Face à la résistance des juridictions inférieures et un arrêt du juge européen de l'impôt qui tranche radicalement sur la position à adopter, le Conseil d'État s'est conformé à ces interprétations, dans un arrêt du 26 décembre 2013, *Kramer*, et a jugé que les investissements immobiliers patrimoniaux réalisés par des résidents d'États tiers échappent à la clause de gel de l'article 64 du TFUE²³⁰. Ce faisant, l'un des juges suprêmes français de l'impôt s'est donc conformé à l'interprétation donnée par une juridiction du fond qui fut confirmée, par la suite, par la Cour de justice²³¹.

²²⁷ CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00500, min. c/M. Graetz, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE : *Dr. fisc.* 2012, n° 25, comm. 342, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

²²⁸ CJUE, 17 octobre 2013, aff. C-181/92, *Yvon Welte contre Finanzamt Velbert* : *RJF* 2014, n° 106. V. également E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197. V. G. LADREYT, « Liberté de circulation : la clause de gel (TCE, art. 57 ancien ; TFUE, art. 64) ne s'applique pas aux investissements immobiliers patrimoniaux », *Dr. fisc.* 2014, n° 4, comm. 92. V. également, A. MAITROT DE LA MOTTE, « Précisions décisives sur la portée ratione materiae de la "clause de gel" de l'article 64 TFUE », *Dr. fisc.* 2014, n° 4, comm. 91.

²²⁹ *Ibid.*, pts. 34 et 35.

²³⁰ CE, 26 décembre 2013, n° 360488, *Kramer* : *Dr. fisc.* 2014, n° 4, comm. 92, concl. F. ALADJIDI, note G. LADREYT. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

²³¹ Ce n'est pas tant à la juridiction inférieure que le Conseil d'État s'est conformé, mais plus précisément à la décision des juges du fond qui fut confirmée par la Cour de justice. Autrement dit, le Conseil d'État respecte

136. En tout état de cause, quelle que soit l'influence des jurisprudences²³², il est intéressant de noter que tant le juge français de l'impôt que la Cour de justice ont désormais la même démarche quant à la mise en œuvre de la clause de gel en matière d'imposition forfaitaire sur la disposition d'une habitation en France. Le dialogue des juges a ici également abouti à une certaine harmonisation de la démarche, ou encore à une certaine harmonisation de l'appréciation des critères permettant la mise en œuvre d'une telle clause. Ce faisant, le dialogue des juges participe effectivement à la construction d'un ordre fiscal européen.

B) Au regard de la fiscalité des sociétés

137. S'il est intéressant d'analyser comment le juge français de l'impôt réagit face à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de fiscalité des sociétés, particulièrement, au regard de la libre circulation des capitaux et des moyens de paiement, nous nous concentrerons surtout, d'une part²³³, sur régime de l'avoir fiscal et du précompte (1) et d'autre part, sur la différence de technique d'imposition (2).

1. Le régime de l'avoir fiscal et du précompte

138. Si, depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2004²³⁴, le système de l'avoir fiscal et du précompte a été supprimé en 2005, les conséquences du contentieux y relatif ont été néanmoins perçues jusque très tardivement eu égard aux délais inhérents à l'acte de juger. Aussi, il semble intéressant de revenir sur ces affaires qui sont une remarquable illustration du dialogue des juges aboutissant à une intégration négative du droit fiscal de l'Union européenne dans le droit fiscal national des États

simplement la décision de la Cour de justice, que cette décision confirme un arrêt d'une juridiction inférieur ou non.

²³² Est-ce réellement la cour administrative qui influença la position de la Cour de justice ou s'agit-il simplement d'une interprétation littérale qui fut confirmée par la Cour de justice ? La question mérite d'être posée.

²³³ En effet, une analyse exhaustive de la jurisprudence en matière de fiscalité des sociétés au regard de la liberté européenne de circulation des capitaux et des moyens de paiement dépasserait les limites de cette thèse. Les exigences méthodologiques commandent donc que nous fassions des choix afin de présenter, au regard des exemples que nous avons arbitrairement choisis, les illustrations les plus manifestes d'un dialogue des juges aboutissant à une intégration jurisprudentielle.

²³⁴ Loi 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004.

membres et partant, participant indéniablement de la construction d'un ordre fiscal européen²³⁵.

139. Afin de saisir tout l'intérêt des décisions que nous allons présenter, il nous semble opportun de rappeler brièvement le système de l'avoir fiscal et du précompte. Au regard du droit antérieur à la loi 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, un article 158 bis du CGI relatif à l'avoir fiscal²³⁶ avait été créé pour éviter de taxer doublement les revenus d'actions françaises²³⁷. L'avoir fiscal était un crédit d'impôt attribué, s'il y avait distribution de dividendes, au destinataire des distributions, afin de neutraliser totalement ou partiellement pour lui, la double imposition économique de ces dividendes. En effet, la société qui distribue un dividende s'était déjà acquittée d'un impôt sur les bénéficiaires. Pour éviter que cette somme ne soit doublement taxée, la part qui avait été acquittée par la société devenait une créance sur le trésor pour l'actionnaire et était déductible de son propre impôt²³⁸.

140. Néanmoins, le système de l'avoir fiscal perdait tout ou partie de son intérêt lorsque cette double imposition était inexistante ou atténuée, soit parce que la société

²³⁵ G. BLANLUET, « Affaire du précompte : le crédit d'impôt indirect en question », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 314.

²³⁶ L'article 158 bis du CGI disposait en ces termes que :

« I. Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué :

- a) par les sommes qu'elles reçoivent de la société ;
- b) par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor.

Ce crédit d'impôt est égal à la moitié des sommes effectivement versées par la société.

Il ne peut être utilisé que dans la mesure où le revenu est compris dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire. Il est reçu en paiement de cet impôt.

Il est restitué aux personnes physiques dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dont elles sont redevables.

((II. - Par exception aux dispositions prévues au I, ce crédit d'impôt est égal à 45 % des sommes effectivement versées par la société lorsque la personne susceptible d'utiliser ce crédit n'est pas une personne physique. Cette disposition ne s'applique pas lorsque le crédit d'impôt est susceptible d'être utilisé dans les conditions prévues au 2 de l'article 146)) (M).

(M) Modification — Ces dispositions s'appliquent aux crédits d'impôt utilisés à compter du 1er janvier 1999 ».

²³⁷ Les distributions de dividendes de sociétés françaises soumises à l'IS donnaient droit, pour les associés domiciliés ou établis en France, à un avoir fiscal. Les associés non-résidents pouvaient eux, sous certaines conditions fixées par des conventions fiscales, bénéficier également du régime de l'avoir fiscal.

²³⁸ Un exemple chiffré permettra de mieux visualiser l'opération :

Dans la mesure où l'impôt sur les sociétés (IS) est de 33 1/3 %, un dividende de 100 EUR est issu d'un bénéfice de 150 EUR. Sur ces 150 EUR, 50 EUR ont été payés par la société au titre de l'IS. Existait alors une créance de 50 EUR sur le trésor pour ce dividende. Le dividende était ensuite réimposé pour sa valeur totale avant imposition, c'est-à-dire 150 EUR (100 EUR + 50 EUR), soit le dividende versé par la société après paiement de l'IS rehaussé de l'avoir fiscal. L'impôt était ensuite calculé sur ce total de 150 EUR. Enfin, l'avoir fiscal de 50 EUR était déduit du montant total de l'imposition dans la mesure où il s'agissait d'une créance sur le trésor.

distributrice était exonérée d'impôt, soit parce qu'elle avait bénéficié d'un impôt à taux réduit. Dans ce contexte, la société distributrice était assujettie, conformément à l'article 223 *sexies* du CGI, au paiement d'un précompte qui venait s'imputer sur la masse des distributions, d'un montant égal à l'avoir fiscal attaché à ces mêmes distributions. Ce précompte finançait en pratique l'avantage indument constitué par l'avoir fiscal attribué aux associés recevant ces distributions alors que les bénéficiaires distribués n'avaient pas supporté l'impôt au taux de droit commun²³⁹. Ainsi, la finalité du précompte était de neutraliser l'avoir fiscal lorsque celui-ci n'était pas justifié²⁴⁰.

141. La complexité de ces systèmes a été accentuée par l'entrée en vigueur de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents²⁴¹. Cette directive a, en effet, introduit un autre système de neutralisation de la double imposition des dividendes issue de distributions transfrontalières transposée dans un article 145 du CGI²⁴².

Une problématique s'est posée dans la mesure où il fallait distinguer selon que les produits redistribués par la société mère provenaient de filiales françaises ou de filiales étrangères. En effet, l'article 158 bis du CGI n'ouvrait le bénéfice de l'avoir fiscal qu'aux dividendes « distribués par les sociétés françaises ».

142. Dans ce contexte, saisis de la question de la compatibilité de ce système avec le droit de l'Union européenne, des juges du fond ont jugé que le système français de l'avoir fiscal et du précompte méconnaissait les dispositions du traité européen²⁴³. Au

²³⁹ V. DAUMAS, « Distributions transfrontalières de dividendes : avec avoir... ou pas ? », *RJF* 2009, p. 715.

²⁴⁰ V. conclusions du rapporteur public Laurent OLLEON, *BDCF* 2009, n° 114 ; V. également, CE, 29 décembre 1995, n° 140219, *Min. contre Société Hygiène et dératissage d'Auvergne* : *RJF* 1996, n° 196, concl. *BDCF* 1996, p.29, dans le cadre duquel le rapporteur public P. MARTIN avait considéré que « la finalité principale du précompte mobilier était liée à la distribution. Il s'agissait de neutraliser l'avoir fiscal lorsque la justification de ce dernier, à savoir la double imposition économique des bénéficiaires et de leur distribution, disparaissait faute d'imposition effective à l'impôt sur les sociétés ».

²⁴¹ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *Journal officiel* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9.

²⁴² De plus, l'article 216 du CGI prévoyait que les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145 du CGI, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de 5 % de frais et charges, crédit d'impôt compris. Dans la mesure où les produits des participations sont exonérés de l'IS dans la société mère, leur redistribution par cette dernière à ses propres actionnaires entraînait l'exigibilité du précompte prévu à l'article 223 *sexies* du CGI.

²⁴³ V. TA Versailles, 21 décembre 2006, n° 02-4040 : *RJF* 2007 n° 697, concl. R. GRAU, *BDCF* 2007 n° 69 ; CAA Versailles, 20 mai 2008, n° 07-530 ; CAA Versailles, 20 mai 2008, n° 07-529 : *RJF* 2008 n° 1077, concl. P.

regard de cette prise de position par les juridictions inférieures, le Conseil d'État a, par un arrêt du 3 juillet 2009, *Société Accor*, également posé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne portant, effectivement, sur la compatibilité de ce système avec le droit de l'Union européenne²⁴⁴. En effet, la question était de savoir si les articles 49 et 63 du TFUE s'opposaient à une législation des États membres ayant pour objet l'élimination de la double imposition économique des dividendes, tels que la législation française relative à l'avoir fiscal et au précompte, qui permettait à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle était redevable lors de la distribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils provenaient d'une filiale établie dans cet État membre, mais n'offrait pas cette possibilité si ces dividendes provenaient d'une filiale établie dans un autre État membre dès lors que cette législation n'ouvrait pas droit, dans cette dernière hypothèse, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale²⁴⁵.

143. Dans le cadre d'un dialogue des juges, la Cour de justice répond au Conseil d'État, dans un arrêt du 15 septembre 2011²⁴⁶, *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA*, que la législation française relative à l'avoir fiscal et au précompte était effectivement contraire à l'article 49 et 63 du TFUE, c'est-à-dire tant au regard de la liberté d'établissement²⁴⁷ qu'au regard de la liberté de

BRUNELLI, *BDCF* 2008 n° 123 ; TA Paris, 28 décembre 2007, n° 03-768 ; n° 02-13879, *Société Alcan France*, n° 03-12496 ; *RJF* 2008 n° 671.

²⁴⁴ CE, 3 juillet 2009, n° 17075, *min. contre Société Accor* : *RJF* 2009, n° 834 ; *BDCF* 2009, n° 114, concl. OLLEON ; *RJF* 2009, p. 715, chron. V. DAUMAS. V. P. DIBOUT, « Éclairage sur le renvoi préjudiciel à la Cour de justice », *Dr. fisc.* 2009, n° 30-35, 427. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

²⁴⁵ C. CASSAN et E. RAINGEARD DE LA BLETHIERE, « Compatibilité du précompte avec le droit communautaire : le Conseil d'État saisit la CJCE », *Dr. fisc.* 2009, n° 29, comm. 236.

²⁴⁶ CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA*, Rec., p. I-8115 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 3, comm. 67, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 2011, n° 1402.

²⁴⁷ Au regard de la méconnaissance de l'article 49 du TFUE relative à la liberté d'établissement, le juge européen de l'impôt considère que « la circonstance que des actionnaires résidents pouvaient être dissuadés d'acquérir des parts dans une société mère en raison du fait que les dividendes provenant des filiales de celle-ci établies dans un État membre autre que la République française seraient moindres que les dividendes provenant des filiales résidentes pouvait dissuader à son tour cette société mère d'exercer ses activités par l'intermédiaire de filiales non résidentes. Il y a lieu de constater que, en tant qu'elle présente un lien avec les échanges intracommunautaires, une telle situation est susceptible de relever des dispositions du traité relatives aux libertés fondamentales (arrêt Keller Holding, précité, pt. 24) et que, en tant qu'elles défavorisaient, sur le plan fiscal, les situations communautaires par rapport aux situations purement internes, les dispositions du CGI en cause au principal constituaient donc une restriction en principe interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement (voir arrêt du 27 novembre 2008, *Papillon*, C-418/07, Rec. p. I-8947, pt. 32). Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'une restriction à la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général (voir, notamment, arrêt du 18 juin 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rec. p. I-5145, pt. 57. D'ailleurs, sur cet arrêt, v. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-

circulation des capitaux. Particulièrement au regard de la méconnaissance de l'article 63 du TFUE, la Cour de justice a jugé que « la différence de traitement [entre les dividendes distribués par une filiale résidente et ceux distribués par une filiale non résidente] pouvait avoir pour effet de dissuader les sociétés mères établies en France d'investir leurs capitaux dans des sociétés établies dans un autre État membre et produire également un effet restrictif à l'égard des sociétés établies dans d'autres États membres, en ce qu'elle constituait, à leur encontre, un obstacle à la collecte des capitaux en France »²⁴⁸.

Réceptionnant cette jurisprudence du juge européen de l'impôt, le Conseil d'État reprit l'interprétation dégagée par la Cour de justice et jugea dans deux affaires du 10 décembre 2012, *min. contre Rhodia*²⁴⁹ et *min. contre Société Accor*²⁵⁰ qu'« une atteinte à cette liberté existe lorsque les sommes versées par la société au titre du précompte sont supérieures à celles qu'elle aurait dû verser si un tel crédit d'impôt lui avait été octroyé. Il y est remédié par la restitution des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par les filiales de la société mère établies en France et à ceux distribués par les filiales de cette société établies dans d'autres États membres, lorsque ces dividendes ont donné lieu à redistribution par cette société mère »²⁵¹.

filie'' à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317). Or, ni la juridiction de renvoi ni les parties ayant présenté des observations n'ont fait état des éléments susceptibles de justifier ladite restriction. Il convient, par conséquent, de constater que l'article 49 TFUE s'oppose à une législation telle que celle en cause au principal ». V. en effet les pts. 61 à 63. V. D. GUTMANN, « Les enjeux de l'ACCIS pour les groupes français », *Dr. fisc.* 2012, 2012, 528. V. également sur l'arrêt *Papillon*, P. DIBOUT, « Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement », *Dr. fisc.* 2008, n° 52, 640.

²⁴⁸ CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA*, Rec., p. I-8115, pt. 65.

La Cour de justice ajoute ensuite que « dans la mesure où les revenus de capitaux d'origine étrangère étaient fiscalement traités de manière moins favorable que les dividendes distribués par les filiales établies en France, les actions des sociétés établies dans d'autres États membres étaient moins attrayantes pour les sociétés mères établies en France que celles de sociétés ayant leur siège dans cet État membre (voir arrêts du 6 juin 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, pt. 35 ; *Manninen*, [C-319/02, Rec., p. I-7477], pts. 22 et 23, ainsi que *Test Claimants in the FII Group Litigation*, [C-446/04, Rec., p. I-11753] pt. 64). Il en résulte que la différence de traitement opérée par la législation en cause au principal constituait une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE. Or, ni la juridiction de renvoi ni les parties ayant présenté des observations n'ont fait référence aux motifs exposés à l'article 65 TFUE et aux raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une telle restriction ».

²⁴⁹ CE, 10 décembre 2012, n° 317074, *min. contre Société Rhodia* : *Dr. fisc.* 2013, n° 10, concl. 184, concl. Mme ESCAUT, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 2013, n° 161 ; *BDCF* 2013, n° 19, concl. Mme ESCAUT. V. également, Cl. ACARD, « La directive ''mère-fille'' à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

²⁵⁰ *Ibid.*

²⁵¹ G. BLANLUET, « Affaire du précompte : le crédit d'impôt indirect en question », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 314.

144. Ainsi, ces arrêts sont une illustration de l'intégration négative de la liberté européenne de circulation des capitaux en matière de fiscalité des sociétés, et plus particulièrement en matière d'impôt et de précompte, rendue possible par un dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne.

2. La différence de technique d'imposition

145. Deux autres affaires du Conseil d'État ont été l'occasion d'illustrer, de nouveau, une intégration négative de la fiscalité relative, particulièrement, à la différence des techniques d'imposition au regard de la libre circulation des capitaux. En effet, par deux arrêts du 4 juin 2012, *Société Aggreko France*²⁵² et *Société Aqualon France*²⁵³, le Conseil d'État a eu à se prononcer sur les conditions du prélèvement libérateur sur les intérêts versés à une société non résidente prévues à l'article 125 A III du CGI dans sa rédaction alors en vigueur.

146. Si ces deux affaires sont relatives à des sociétés différentes sans liens entre elles, elles posent néanmoins une même problématique juridique. En effet, l'article 125 A III du CGI soumettait obligatoirement au prélèvement libérateur à la source les sommes assimilables à des intérêts versés à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France alors que pour les sociétés résidentes en France cette obligation de retenue à la source n'existait pas. Dès lors, les sociétés requérantes ont fait valoir que l'article 125 A du CGI créait une discrimination entre les résidents et les non-résidents d'un État membre et méconnaissait ainsi notamment les dispositions de l'article 63 du TFUE²⁵⁴.

²⁵² CE, 4 juin 2012, n° 330075, *Société Aggreko France* : *RJF* 2012, n° 916 ; *BDCF* 2012, n° 114, concl. Mme D. HEDARY ; *Dr. fisc.* 2012, n° 24, act. 259. V. également, Cl. ACARD, « Fiscalité financière », *Dr. fisc.* 2012, n° 38, ét. 438.

²⁵³ CE, 4 juin 2012, n° 330088, *Société Aqualon France* : *RJF* 2012, n° 917 ; *BDCF* 2012, n° 114, concl. Mme D. HEDARY ; *Dr. fisc.* 2012, n° 24, act. 259. V. également, Cl. ACARD, « Fiscalité financière », *Dr. fisc.* 2012, n° 38, ét. 438.

²⁵⁴ CE, 4 juin 2012, n° 330075, *Société Aggreko France* : *RJF* 2012, n° 916 ; *BDCF* 2012, n° 114, concl. Mme D. HEDARY ; *Dr. fisc.* 2012, n° 24, act. 259 ; CE, 4 juin 2012, n° 330088, *Société Aqualon France* : *RJF* 2012, n° 917 ; *BDCF* 2012, n° 114, concl. Mme D. HEDARY ; *Dr. fisc.* 2012, n° 24, act. 259. V. également, Cl. ACARD, « Fiscalité financière », *Dr. fisc.* 2012, n° 38, ét. 438.

147. Dans ces affaires, les juges du fond ont considéré que l'article 125 A du CGI ne créait pas de discrimination entre les résidents et les non-résidents²⁵⁵. En effet, la cour administrative d'appel avait jugé que cet article n'instaurait pas de différence de traitement discriminatoire dès lors que, si les sociétés non résidentes supportaient un prélèvement à la source, les sociétés résidentes étaient assujetties à l'IS pour les intérêts qu'elles percevaient. Selon la cour administrative d'appel, l'article 125 A du CGI n'instaure une différence que sur la technique d'imposition et non sur le principe d'imposition des intérêts. De plus, cette différence concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables tant du point de vue de l'État membre, car dans un cas il s'agit de l'État de résidence des sociétés et dans l'autre l'État de la source des intérêts, que du point de vue des sociétés au regard du recouvrement de l'impôt et de leur contrôle par l'administration fiscale²⁵⁶.

148. Faisant une stricte application de la jurisprudence de la Cour de justice du 22 décembre 2008, *État belge - SPF Finances contre Truck Center SA*, la Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que l'article 125 A du CGI ne méconnaissait pas les dispositions de l'article 63 du TFUE relatives à la libre circulation des capitaux. En effet, dans l'arrêt du 22 décembre 2008, la Cour de justice avait répondu à une question préjudicielle posée par la cour d'appel de Liège (Belgique), dans le cadre d'une affaire similaire à celle présentée devant les juges français de l'impôt, et jugé que l'article 63 du TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas « à une réglementation fiscale d'un État membre (...) qui prévoit une retenue à la source de l'impôt sur les intérêts versés par une société résidente de cet État à une société bénéficiaire résidente d'un autre État membre, tout en exonérant de cette retenue les intérêts versés à une société bénéficiaire résidente du premier État membre dont les revenus sont imposés dans ce dernier État membre au titre de l'impôt sur les sociétés »²⁵⁷.

149. Au regard de cette interprétation et de l'application de cette jurisprudence européenne par la cour administrative d'appel de Versailles, le Conseil d'État juge en

²⁵⁵ CAA Versailles, n° 07VE02423, *Société Aggreko France : RJF 2009*, n° 1089, concl. P. BRUNELLI, *BDCF 2009*, n° 138.

²⁵⁶ V. *BDCF 2012*, n° 114, concl. Mme D. HEDARY.

²⁵⁷ CJUE, 22 décembre 2008, aff. C-282/07, *État belge — SPF Finances contre Truck Center SA*, Rec., p. I-10767.

ces termes qu'« une cour administrative d'appel ne commet pas d'erreur de droit en jugeant que les dispositions du III de l'article 125 A du CGI, combinées avec les stipulations de l'article 16 de la convention fiscale conclue entre la France et la Belgique, assujettissant une personne morale n'ayant pas son siège social en France à un prélèvement libératoire de 15 % sur les intérêts qui lui sont payés depuis la France, n'est pas de nature à instituer une différence de traitement discriminatoire dès lors que les intérêts perçus par les sociétés résidentes, s'ils sont exemptés de cette retenue à la source de 15 %, sont imposés, au moins pour le même montant, à l'impôt sur les sociétés. Les possibles différences d'assiette résultant de la non-déductibilité des charges sont sans incidence à cet égard, compte tenu de l'écart entre les taux d'imposition applicables aux intérêts versés aux sociétés résidentes, soumis à l'impôt sur les sociétés et ceux correspondant aux prélèvements sur les intérêts versés aux sociétés non résidentes, plafonnés à seulement 15 % des intérêts en vertu de l'article 16 de la convention fiscale conclue entre la France et la Belgique »²⁵⁸.

150. Ainsi, pour le Conseil d'État, la Cour administrative d'appel a fait une correcte application de la jurisprudence du juge européen de l'impôt. En effet, la discrimination n'existe que lorsque les revenus perçus par une société résidente sont exonérés alors que ceux perçus par une société non résidente sont soumis à une retenue à la source. Pour le Conseil d'État et les juges du fond, lorsque la différence de traitement ne porte que sur la technique d'imposition comme la retenue à la source ou l'imposition future, il n'y a pas de discrimination illégale dans la mesure où il existe des différences objectives entre sociétés résidentes et sociétés non résidentes²⁵⁹.

151. En effet, le juge européen de l'impôt avait déjà affirmé depuis 2006 dans un arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue* que, « quel que soit le mécanisme adopté pour prévenir ou atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les libertés de circulation garanties par le traité s'opposent à ce qu'un État membre traite de manière moins

²⁵⁸ CE, 4 juin 2012, n° 330075, *Société Aggreko France* : *RJF* 2012, n° 916 ; *BDCF* 2012, n° 114, concl. Mme D. HEDARY ; *Dr. fisc.* 2012, n° 24, act. 259 ; CE, 4 juin 2012, n° 330088, *Société Aqualon France* : *RJF* 2012, n° 917 ; *BDCF* 2012, n° 114, concl. Mme D. HEDARY ; *Dr. fisc.* 2012, n° 24, act. 259. V. également, Cl. ACARD, « Fiscalité financière », *Dr. fisc.* 2012, n° 38, ét. 438.

²⁵⁹ CJUE, 22 décembre 2008, aff. C-282/07, *État belge — SPF Finances contre Truck Center SA, Rec.*, p. I-10767.

avantageuse les dividendes d'origine étrangère que les dividendes d'origines nationales, à moins que cette différence de traitement ne concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables (...) »²⁶⁰. Ainsi, en l'espèce, s'il existait une obligation de retenue à la source pour les intérêts versés à des sociétés non résidentes, ceux versés à des sociétés résidentes n'étaient pas exonérés, mais taxés ultérieurement à l'IS.

152. Ces affaires ont été l'occasion de voir une illustration d'un dialogue des juges triangulaire, à savoir, la confirmation par l'un des juges suprêmes de l'impôt français de l'application par la juridiction nationale inférieure de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Cette intégration négative de la jurisprudence de la Cour de justice permet une application harmonisée des mesures fiscales européennes dans le droit fiscal national français et participe, dès lors, de la construction d'un ordre fiscal européen.

²⁶⁰ CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-446/04, pt. 46; *Dr. fisc.* 2006, n° 52, activité. 265. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

Section 2. L'intégration négative par la libre circulation des personnes

153. Outre la libre prestation de services²⁶¹ et la libre circulation des capitaux et des moyens de paiements²⁶², la liberté européenne de circulation des personnes, regroupant sous ce titre tant la libre circulation des travailleurs (§1) que le droit d'établissement (§2), a également fait l'objet d'un remarquable dialogue des juges aboutissant à une certaine intégration négative de ces libertés par les juges français de l'impôt. En cette matière, force est également de constater que l'intégration négative qui en résulte participe de la construction d'un ordre fiscal européen rendue possible par un dialogue coopératif entre les juges.

§1 — L'intégration négative par la libre circulation des travailleurs

154. L'intégration négative de la libre circulation des travailleurs en matière fiscale se traduit tout d'abord par l'affirmation d'un principe général de prohibition des discriminations par la Cour de justice (A). Pour autant, l'admission des différences de traitements a fait l'objet d'un dialogue avec les juridictions françaises de l'impôt (B).

A) Le principe de la prohibition des discriminations

155. L'article 45 du TFUE dispose notamment que « la libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union. 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. Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique : de répondre à des emplois effectivement offerts, de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres, de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs

²⁶¹ Article 56 du TFUE.

²⁶² Article 63 du TFUE.

nationaux, de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements établis par le Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi »²⁶³.

156. Par ailleurs, depuis le règlement n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union, un article 7 relatif à l'exercice de l'emploi et de l'égalité de traitement dispose également que « le travailleur ressortissant d'un État membre ne peut, sur le territoire des autres États membres, être, en raison de sa nationalité, traité différemment des travailleurs nationaux, pour toutes conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, de licenciement et de réintégration professionnelle ou de réemploi s'il est tombé au chômage »²⁶⁴. La réglementation en matière de libre circulation des travailleurs est donc relativement claire : la libre circulation en est le principe, les restrictions en sont les exceptions.

157. La portée fiscale de cette liberté européenne fut affirmée très tôt par le juge européen de l'impôt. En effet, dans un arrêt *Klaus Biehl contre Administration des contributions du Grand-duché de Luxembourg* du 8 mai 1990, la Cour de justice a jugé que l'article 45 du TFUE « fait obstacle à ce que la législation fiscale d'un État membre prévoit que les retenues d'impôt sur les traitements et salaires opérés à charge d'un salarié ressortissant d'un État membre, qui est contribuable résident pendant une partie de l'année seulement parce qu'il s'établit au pays ou parce qu'il quitte le pays au courant de l'année fiscale, restent acquises au Trésor et ne puisse être sujettes à restitution »²⁶⁵.

158. Cette affaire était relative à un litige qui opposait M. BIEHL, un citoyen allemand, à l'administration des contributions du Grand-duché de Luxembourg au regard du remboursement d'un trop-perçu au titre de l'impôt sur le revenu. Pendant une dizaine d'années, de 1973 à 1983, M. BIEHL était domicilié au grand-duché de Luxembourg, période pendant laquelle il exerçait une activité salariée dans cet État

²⁶³ Article 45 du TFUE.

Une exception tout de même à cette liberté concerne les emplois dans l'administration publique.

²⁶⁴ V. article 7 du règlement n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union.

²⁶⁵ CJCE, 8 mai 1990, aff. C-175/88, *Klaus Biehl contre Administration des contributions du Grand-duché de Luxembourg*, Rec., p. I-1779.

membre. Puis, avant la fin de la dernière année civile en novembre 1983, il a transféré son domicile en Allemagne où il exerça une activité professionnelle. Pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 1983 et le 31 octobre 1983, l'employeur luxembourgeois de M. BIEHL avait opéré des retenues sur salaires au titre de l'impôt sur le revenu. Néanmoins, lors de l'établissement définitif de l'impôt pour l'exercice fiscal de 1983, il s'est avéré que le montant des retenues opérées était supérieur au montant total des impôts réellement dus. Contestant ce trop-perçu d'imposition en demandant son remboursement à l'administration fiscale luxembourgeoise, cette dernière lui adressa son refus²⁶⁶.

159. Saisie d'une question préjudicielle par le Conseil d'État luxembourgeois, la Cour de justice fut donc amenée à se prononcer sur le fait de savoir si le droit de l'Union européenne s'opposait à ce que la législation fiscale d'un État membre prévoie que les retenues d'impôts sur les traitements et salaires opérées à charge d'un ressortissant d'un autre État membre, qui est contribuable pendant une partie de l'année seulement notamment parce qu'il s'établit dans un autre pays ou quitte l'État membre au courant de l'année fiscale, restent acquises au Trésor et ne puisse pas être sujettes à restitution²⁶⁷.

160. Le juge européen de l'impôt répondit positivement en considérant que « le principe d'égalité de traitement en matière de rémunération serait privé d'effet s'il pouvait y être porté atteinte par des dispositions nationales discriminatoires en matière d'impôt sur le revenu »²⁶⁸. Afin de justifier la mesure nationale litigieuse, l'administration fiscale avait fait valoir que « l'objectif de cette disposition était de garantir le système de progressivité de l'impôt »²⁶⁹. Le juge européen de l'impôt balaya

²⁶⁶ Ce refus de l'administration fiscale luxembourgeoise se fondait sur l'article 154 (6) de la loi sur l'impôt sur le revenu, *Mémorial A n° 79, du 6 décembre 1967*.

²⁶⁷ CJCE, 8 mai 1990, aff. C-175/88, *Klaus Biehl contre Administration des contributions du Grand-duché de Luxembourg*, Rec., p. I-1779.

²⁶⁸ *Ibid.*, pt. 12.

²⁶⁹ En effet, l'administration fiscale luxembourgeoise ajoute que « le contribuable qui s'établit au Grand-Duché ou qui le quitte en cours d'année (...) répartit ses revenus, et donc son imposition, sur au moins deux États, à savoir, d'une part, le Grand-Duché et, d'autre part, l'État membre qu'il a quitté ou celui dans lequel il s'établit. Cette circonstance fausserait le système d'imposition. En effet, pour un revenu annuel égal, le contribuable résident temporaire, du fait qu'il a perçu successivement des revenus dans deux États membres, bénéficierait, s'il obtenait le remboursement du trop-perçu d'impôt, d'un taux d'imposition plus favorable que celui appliqué aux revenus d'un contribuable résident qui, lui, doit déclarer au Grand-Duché l'ensemble de ses revenus, qu'ils soient ou non d'origine nationale ». *Ibid.*, pt. 15.

cette argumentation en considérant que « cette justification ne peut être retenue. En effet, une disposition nationale comme celle en cause est susceptible d'enfreindre le principe de l'égalité de traitement dans différentes situations. Tel est notamment le cas lorsque le contribuable résident temporaire n'a pas perçu durant l'exercice fiscal des revenus dans le pays qu'il a quitté ou dans celui où il s'est établi. Dans une telle situation, ce contribuable est désavantagé par rapport au contribuable résident puisqu'il sera privé du droit au remboursement du trop-perçu d'impôt auquel a toujours droit le contribuable résident »²⁷⁰.

161. Si la portée fiscale et l'affirmation d'un principe de prohibition des discriminations en matière de libre circulation des travailleurs ont pu être affirmées pour la première fois lors de l'arrêt *Klaus Biehl contre Administration des contributions du Grand-duché de Luxembourg* du 8 mai 1990, la portée de l'arrêt *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker* du 14 février 1995 a ôté tout doute quant à une possible remise en cause de ce principe. En effet, dans l'affaire *Schumacker*, le juge européen de l'impôt a également sanctionné une discrimination au regard de la liberté européenne de circulation des travailleurs²⁷¹. Cette jurisprudence du juge européen de l'impôt a été confirmée par la suite dans d'autres affaires.

162. En effet, par un arrêt du 28 janvier 1999, *F.C. Terhoeve contre Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland*, la Cour de justice a jugé que l'article 45 du TFUE « s'oppose à ce qu'un État membre perçoive, d'un travailleur ayant transféré en cours d'année sa résidence d'un État membre dans un autre pour y exercer une activité salariée, des cotisations d'assurances sociales plus lourdes que celles qui seraient dues, dans des circonstances analogues, par un travailleur qui aurait conservé pendant toute l'année sa résidence dans l'État membre en question, sans que le premier travailleur bénéficie au demeurant de prestations sociales supplémentaires »²⁷². En l'espèce fut sanctionnée une disposition fiscale néerlandaise qui avait pour

²⁷⁰ *Ibid.*, pt. 16.

²⁷¹ V. CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225. En effet, les arrêts *Bachmann* du 28 janvier (C-201/90) et *Werner* du 26 janvier 1993 (C-112/91) ont pu, à un certain moment, laisser penser qu'il n'existait pas de principe de prohibition à la libre circulation des travailleurs sanctionné au regard de l'article 45 du TFUE, mais que l'arrêt *Biehl* du 8 mai 1990 ne fut qu'une solution d'espèce. V. en ce sens A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, pp. 130-131.

²⁷² CJCE, 26 janvier 1999, aff. C-18/95, *F.C. Terhoeve contre Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland*, Rec., p. I-345.

conséquence qu'un travailleur qui transférait sa résidence fiscale vers les Pays-Bas ou en dehors des Pays-Bas en cours d'année était plus lourdement imposé qu'un travailleur qui y résidait toute l'année.

163. Dans une seconde affaire du 14 septembre 1999, *Frans Gschwind contre Finanzamt Aachen-Außenstadt*, une question préjudicielle fut posée par la juridiction allemande à la Cour de justice qui souhaitait savoir si l'article 45 du TFUE s'opposait à ce que la législation allemande en matière d'impôt sur le revenu, qui reconnaît aux couples mariés résidents le droit d'opter pour la méthode et le barème d'imposition dits du « *splitting* », impose aux couples non résidents, pour pouvoir bénéficier de cet avantage fiscal du « *splitting* », qu'au moins 90 % de leur revenu mondial soient soumis à l'impôt en Allemagne ou, à défaut, que les revenus de source étrangère, non soumis à l'impôt en Allemagne, ne dépassent pas un certain plafond²⁷³.

164. En rappelant les principes qu'il avait affirmés dans son arrêt *Schumacker*, le juge européen de l'impôt dit pour droit que si « une discrimination consiste dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes (...) la situation des résidents et celle des non-résidents dans un État ne sont, en règle générale, pas comparable dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et que la capacité contributive personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle »²⁷⁴. Aussi, le fait de ne pas faire bénéficier d'avantages fiscaux à un non-résident alors que l'État membre accorde ce bénéfice aux résidents n'est pas, généralement, discriminatoire dans la mesure où il peut y avoir des différences objectives entre la situation des résidents et des non-résidents, notamment au regard de la source des revenus, de la capacité contributive personnelle ou encore de la situation personnelle et familiale²⁷⁵. Le juge européen de l'impôt poursuit son raisonnement et affirme qu'il y a discrimination « lorsque le non-résident ne perçoit pas

²⁷³ CJCE, 14 septembre 1999, aff. C-391/97, *Frans Gschwind contre Finanzamt Aachen-Außenstadt*, Rec., p. I-5451.

²⁷⁴ *Ibid.*, pts. 21 et 22 ; V. également CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225, pts. 31 et 32.

²⁷⁵ *Ibid.*, pt. 23.

de revenu significatif dans l'Etat de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'Etat d'emploi. En effet, [si] dans ces conditions, l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale, de telle sorte qu'il n'existe entre un tel non-résident et un résident exerçant une activité salariée aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l'imposition, de la situation personnelle et familiale du contribuable », cet État membre méconnaîtrait les dispositions de l'article 45 du TFUE²⁷⁶.

165. Néanmoins, à la différence avec l'arrêt *Schumacker*, dans le cas d'espèce analysé, la Cour de justice juge que la législation allemande avait établi un pourcentage et un seuil de revenus respectivement imposables en Allemagne et non soumis à l'impôt qui tenaient précisément compte de la possibilité de prendre en considération, sur une base imposable suffisante, de la situation personnelle et familiale des contribuables dans l'État de résidence. En effet, en l'espèce, 42 % du revenu mondial du couple étaient perçus dans leur État de résidence. Aussi, était-il possible de prendre en considération la situation personnelle et familiale du couple dans la mesure où la base imposable était suffisante. Le juge européen de l'impôt a décidé que, dans ces conditions, « il n'est pas établi que, pour l'application des dispositions fiscales telles que celles en cause au principal, un couple marié non résident dont l'un des conjoints travaille dans l'État d'imposition considéré et qui peut, en raison de l'existence d'une base imposable suffisante dans l'État de résidence, y voir prise en compte par l'administration fiscale de ce dernier État sa situation personnelle et familiale est dans une situation comparable à celle du couple marié résident, même si l'un des conjoints travaille dans un autre État membre »²⁷⁷.

166. Dès lors, la Cour de justice a jugé que l'article 45 du TFUE « doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application d'une réglementation d'un État membre qui à la fois reconnaît aux couples mariés résidents le bénéfice d'un avantage fiscal, tel que celui résultant de l'application du régime du “*splitting*”, et

²⁷⁶ *Ibid.*, pt. 27. V. également CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225, pts. 36 et 37.

²⁷⁷ *Ibid.*, pt. 30.

subordonne l'octroi du même avantage fiscal aux couples mariés non résidents à la condition que 90 % au moins de leur revenu mondial soient soumis à l'impôt dans ledit État membre ou, si ce pourcentage n'est pas atteint, que leurs revenus de source étrangère non soumis à l'impôt dans cet État ne dépassent pas un certain plafond, en préservant ainsi la possibilité de prise en compte de leur situation personnelle et familiale dans leur État de résidence »²⁷⁸.

167. Enfin, il est intéressant de noter que cette jurisprudence du juge européen de l'impôt, protectrice du respect du principe de prohibition des discriminations relatives à liberté européenne de circulation des travailleurs appliquée à la matière fiscale, est toujours d'actualité et régulièrement réaffirmée²⁷⁹. En effet, dans un arrêt du 24 février 2015, *C. G. Sopora contre Staatssecretaris van Financiën*, la Cour de justice a jugé que « l'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, par laquelle un État membre prévoit, en faveur des travailleurs qui résidaient dans un autre État membre avant d'occuper un emploi sur son territoire, l'octroi d'un avantage fiscal consistant en l'exonération forfaitaire d'une indemnité pour frais extraterritoriaux allant jusqu'à 30 % de la base imposable, à la condition que ces travailleurs aient résidé à une distance supérieure à 150 kilomètres de sa frontière, à moins que, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, ces limites aient été fixées de manière à ce que cette exonération donne systématiquement lieu à une nette surcompensation des frais extraterritoriaux réellement exposés »²⁸⁰.

²⁷⁸ *Ibid.*, pt. 32.

²⁷⁹ V. notamment CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-318/05, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-6957 ; CJCE, 16 octobre 2008, aff. C-527/06, *R. H. H. Renneberg contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-7735 ; CJCE, 10 septembre 2009, aff. C-269/07, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-7811 ; CJUE, 18 mars 2010, aff. C-440/08, *F. Gielen contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-2323 ; CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-240/10, *Cathy Schulz-Delzers et Pascal Schulz contre Finanzamt Stuttgart III*, Rec., p. I-8531 ; CJUE, 10 mai 2012, aff. C-39/10, *Commission européenne contre République d'Estonie*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ; CJUE, 12 décembre 2013, aff. C-303/12, *Guido Imfeld et Nathalie Garcet contre État belge*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ; CJUE, 24 février 2015, aff. C-512/13, *C. G. Sopora contre Staatssecretaris van Financiën*, non encore publié au Recueil ; CJUE, 18 juin 2015, aff. C-9/14, *Staatssecretaris van Financiën contre D. G. Kieback*, non encore publié au Recueil.

²⁸⁰ CJUE, 24 février 2015, aff. C-512/13, *C. G. Sopora contre Staatssecretaris van Financiën*, non encore publié au Recueil.

B) Les différences de traitements admises

168. Si l'article 45 du TFUE exclut toute discrimination « fondée sur la nationalité » entre les travailleurs des États membres, il autorise néanmoins les discriminations qui sont justifiées par « des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique »²⁸¹. De même, le juge européen de l'impôt a jugé que « la nécessité de garantir la cohérence du système fiscal » pouvait être une justification de nature à restreindre la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union européenne²⁸². Néanmoins, par un arrêt du 11 août 1995, *G. H. E. J. Wielockx contre Inspecteur der directe belastingen*, la Cour de justice a limité la portée du principe de garantie de la cohérence du système fiscal en tant que justification admissible aux discriminations en jugeant que doit exister une « stricte correspondance entre la déductibilité des montants (...) et le caractère imposable des montants qui en sont retirés »²⁸³. Autrement dit, il doit exister une stricte corrélation entre les sommes déduites de la base imposable et les sommes qui sont soumises à l'impôt. Dans la mesure où ce critère de justification est extrêmement rigoureux, rares sont les arrêts qui l'admettent. Dès lors, le dialogue se lie au regard du critère de la discrimination quant à la nationalité.

169. Aussi, ce fut effectivement le cas dans un arrêt du Conseil d'État du 8 juillet 2002, *ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre Lecat*²⁸⁴. En l'espèce, M. LECAT est un ressortissant français qui exerçait une activité d'agent général des assurances en France, mais habitait avec sa famille en Belgique et se considérait, par ailleurs, comme résident en Belgique au regard de la convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964 qui dispose en son article premier qu'« une personne physique est réputée résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer permanent d'habitation »²⁸⁵. En 1987 et 1988, M. LECAT avait souscrit des déclarations de

²⁸¹ Article 45 du TFUE.

²⁸² CJCE, 28 janvier 1992, aff. C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann contre État belge*, Rec., p. I-249, pt. 35.

²⁸³ CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx contre Inspecteur der directe belastingen*, Rec., p. I-2493, pt. 27.

²⁸⁴ CE, 8 juillet 2002, n° 225 159, *ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre Lecat* : JurisData n° 2002080194 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 41, comm. 801, concl. Mme M.-H. MITJAVILE ; *RJF* 11/2002, n° 1202 ; *BDCF* 11/2002, n° 133, concl. Mme M.-H. MITJAVILE. — V. B. CASTAGNEDE, Chronique de fiscalité internationale, *L'année fiscale* 2003, p. 399. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

²⁸⁵ V. Convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964, art. premier.

revenus de sources françaises au centre des impôts des non-résidents en faisant état de diverses charges qu'il considérait, pour certaines, comme déductibles de son revenu global et pour d'autres, comme donnant droit à réduction d'impôt.

Cependant, au regard des articles 164 A²⁸⁶ et 199 *septies* B²⁸⁷ du CGI, ces déductions et réductions d'impôt pour charges sont réservées aux personnes ayant leur domicile fiscal en France. Dès lors, l'administration fiscale française a remis en cause des déductions et réductions et assujetti M. LECAT à des cotisations supplémentaires. En effet, pour le fisc français, dans la mesure où M. LECAT avait un foyer d'habitation permanent en Belgique, il ne pouvait être considéré comme ayant son domicile fiscal en France, conformément au critère de résidence retenu dans la convention fiscale franco-belge.

170. Contestant cette interprétation de l'administration fiscale française, M. LECAT saisit le tribunal administratif de Paris en faisant valoir que si effectivement son foyer d'habitation permanent était la Belgique conformément aux dispositions de la convention franco-belge, il avait néanmoins son foyer professionnel en France. Dès lors, les articles 164 A et 199 *septies* B du CGI constituait une discrimination contraire tant à la convention bilatérale qu'au traité européen. Débouté par le juge de première instance, M. LECAT a interjeté appel devant la cour administrative d'appel de Paris qui ordonna la décharge des suppléments de cotisations²⁸⁸. Contestant cet arrêt, le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie se pourvut devant le Conseil d'État. En effet, la Cour administrative d'appel avait considéré que le requérant devait être vu comme ayant son domicile fiscal en France au regard des dispositions de l'article 4 B, 1-b) qui dispose que « sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A [les personnes] qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire »²⁸⁹ tout en écartant l'application de la convention bilatérale qui a pour seul objet, selon la cour administrative d'appel de Paris, de protéger les résidents des deux

²⁸⁶ L'article 164 A du CGI dispose, en effet, en ces termes que « les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite ».

²⁸⁷ L'article 199 *septies* B du CGI dispose en ces termes que « les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France ne bénéficient pas de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *septies* ».

²⁸⁸ CAA Paris, 6 juillet 2000, n° 96-27, *Lecat* : *RJF* 2000, n° 1401, concl. V. HAIM, *BDCF* 2000 n° 140.

²⁸⁹ Article 4 B du CGI.

États membres contre les doubles impositions et qui ne peut donc pas être utilement invoqué par l'administration fiscale française afin d'aggraver l'imposition d'un contribuable.

171. Pour répondre aux problématiques soulevées, le rapporteur public avait suggéré au Conseil d'État une lecture littérale des dispositions de l'article 4 A du CGI qui dispose que « les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française »²⁹⁰.

Ensuite, le rapporteur public avait fait valoir que les conventions bilatérales avaient un caractère subsidiaire et que le juge devait examiner si le contribuable était résident au regard du droit interne,²⁹¹ et ce, même dans le cas d'une convention qui définit directement les critères de résidence, sans renvoi au droit interne²⁹².

172. Si au regard du droit interne français et belge, le contribuable répond aux critères de résident des deux États, le juge, même d'office, peut se référer à la convention fiscale bilatérale pour déterminer l'État de résidence du contribuable. Néanmoins, bien qu'une convention fiscale bilatérale n'ait pas pour objet de fonder une imposition et ne puisse, dès lors, en aggraver le montant²⁹³, elle peut s'appliquer dans tous les litiges de double imposition effective ou virtuelle²⁹⁴. Il s'agit, en l'espèce, de

²⁹⁰ Article 4 A du CGI.

²⁹¹ V. notamment CE, 7 novembre 1986, n° 47158 : *RJF* 1987 n° 20 ; CE, 19 décembre 1986, n° 54101 : *RJF* 1987 n° 176. Dans ces arrêts, le Conseil d'État avait considéré qu'il appartenait au juge d'appliquer d'office les conventions fiscales bilatérales qui déterminent la résidence des contribuables. Néanmoins, au regard des autres accords, le juge ne peut les soulever d'office. V. en ce sens CE, Sect. 11 janvier 1991, n° 90995 : *RJF* 1991, n° 219.

²⁹² En effet, la portée de la convention internationale au regard du droit interne a été analysée par le rapporteur public J. ARRIGHI DE CASANOVA dans le cadre de l'affaire Memmi. V. CE, 17 mars 1993, n° 85894 : *RJF* 1993, n° 612, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA p. 359. Le rapporteur public avait considéré que la convention avait notamment pour objet de régler le cas des doubles impositions. Aussi, la convention est l'acte par lequel l'État renonce à une partie de son pouvoir d'imposition tel qu'il a été déterminé par le droit interne. Néanmoins, la convention n'a pas pour objet de fonder un pouvoir d'imposition qui ne trouverait pas sa source dans une disposition de droit interne. En ce sens, la convention fiscale n'a qu'un caractère « subsidiaire ». Ainsi, pour déterminer si une personne a son domicile fiscal dans un État, il faut rechercher en premier lieu si, au regard des dispositions internes, cette personne est réputée résider fiscalement dans l'État avant de rechercher une telle réponse dans les critères de la convention fiscale.

²⁹³ V. en ce sens CE, 17 décembre 1984, n° 47293 : *RJF* 1985 n° 308, concl. FOUQUET, *Dr. fisc.* 1985, comm. 553.

²⁹⁴ La Cour de justice avait déjà affirmé que lorsqu'elle analysait le droit fiscal d'un pays, elle le faisait « convention fiscale comprise ». V. en ce sens CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx contre Inspecteur der directe belastingen*, Rec., p. I-2493.

cette hypothèse dans laquelle le contribuable a son foyer en Belgique, mais pourrait avoir son domicile en France au regard des critères de l'article 4 B du CGI²⁹⁵. Aussi, dans la mesure où la convention fiscale bilatérale privilégie le critère du foyer, le contribuable doit être regardé comme ayant son domicile fiscal en Belgique.

Appliqué au regard de l'article 4 A du CGI, le rapporteur public considéra que le bénéfice des articles 164 A et 199 *septies* du CGI est bien réservé aux contribuables imposés en France sur l'ensemble de leurs revenus.

173. La question qui avait été soulevée par le requérant était de savoir si les articles 164 A et 199 *septies* du CGI étaient contraire à la convention fiscale bilatérale qui interdit les discriminations fondées sur la nationalité du contribuable. Si la question n'avait pas été posée au regard de la libre circulation des travailleurs directement, celle-ci lui est néanmoins transposable.

Afin d'écarter ce moyen, le Conseil d'État a considéré que dans la mesure où le contribuable avait la nationalité française, celui-ci était inopérant. En effet, l'article 25 de la convention fiscale bilatérale, qui prohibe les discriminations fondées sur la nationalité comme l'article 45 du TFUE, stipulait que « les nationaux de chaque État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation (...) plus lourde que celle à laquelle sont assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation ». Cependant, tant l'article 4 B du CGI qui définit la notion de « résidence fiscale » en France que les articles 164 A et 199 *septies* B du CGI qui octroient des avantages fiscaux ne tiennent aucunement compte de la nationalité des contribuables.

Aussi, si les dispositions de la convention fiscale bilatérale interdisent de faire peser sur les ressortissants étrangers des obligations plus lourdes que sur les ressortissants français placés dans la même situation, ce moyen est inopérant dans la mesure où le

²⁹⁵ En effet, M. LECAT qui a effectivement une activité professionnelle non accessoire en France et doit être regardé à ce titre comme ayant son domicile fiscal en France au regard de l'article 4 B du CGI, imposant qu'il soit soumis conformément aux dispositions de l'article 4 A du CGI à une obligation fiscale illimitée pesant sur son revenu global lui permettant de bénéficier de déductions et réductions fiscales des articles 164 A et 199 *septies* B du CGI. Néanmoins, le droit interne s'applique sous réserve des conventions internationales et notamment des conventions fiscales bilatérales qui imposent de les examiner d'office, et le requérant ayant son foyer en Belgique et répondant au critère de résidence posé par la convention bilatérale doit être regardé comme résident en Belgique.

requérant est un ressortissant français qui ne peut invoquer la violation de cette stipulation²⁹⁶.

174. Le rapporteur public, dans cette affaire, après avoir rappelé « *qu’aucune des décisions de la Cour [de justice de l’Union européenne] n’est transposable au cas de M. LECAT, ressortissant français exerçant une activité professionnelle en France, et habitant en Belgique avec sa famille, et qui conteste en réalité des dispositions législatives désavantageant celui qui n’a pas fixé son foyer d’habitation en France : de telles dispositions limitent sa liberté de résidence, au sens commun, dans tel ou tel lieu, d’un côté ou de l’autre de la frontière, mais cela ne heurte en rien (...) le principe de libre circulation, qui vise les ressortissants d’un État membre qui travaillent dans un autre État membre* » considéra que « *le requérant se trouve mutatis mutandis dans la situation de ce ressortissant allemand, titulaire de diplômes allemands et travaillant en Allemagne, M. Werner, pour lequel la [CJUE] a jugé que [les dispositions du traité européen ne font] pas obstacle à ce qu’un État membre frappe ses ressortissants qui exercent leur activité professionnelle sur son territoire et qui y perçoivent la totalité ou presque de leurs revenus, d’une charge fiscale plus lourde lorsqu’ils ne résident pas dans cet État que lorsqu’ils y résident* »²⁹⁷. Ce fut également la voie choisie par le Conseil d’État dans cette affaire qui, appliquant la jurisprudence du juge européen de l’impôt dégagé dans son arrêt *Werner* de 1993, a considéré qu’il n’y avait pas de discrimination au regard de la nationalité, prohibée par l’article 45 du TFUE. Dès lors, l’article 45 du TFUE ne fait pas obstacle à ce qu’un État soumette ses ressortissants, qui exercent leur activité professionnelle sur son territoire et qui y perçoivent la totalité ou presque de leur revenu, à une charge fiscale plus lourde lorsqu’ils ne résident pas dans cet État que lorsqu’ils y résident.

175. Une autre illustration du dialogue des juges au regard de l’admission de discriminations fondée sur la nationalité entre les travailleurs des États membres peut se

²⁹⁶ Le Conseil d’État interprète ici strictement les dispositions de l’article 25 de la convention bilatérale qui peut être interprété littéralement depuis 1990. V. en ce sens CE, 16 février 1990, n° 68627, 68 628, *SAS France* : *RJF* 1990, n° 393, concl. Ph. MARTIN, p. 230.

²⁹⁷ CE, 8 juillet 2002, n° 225 159, *ministre de l’Économie, des Finances et de l’Industrie contre Lecat* : *JurisData* n° 2002080194 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 41, comm. 801, concl. Mme M.-H. MITJAVILE ; *RJF* 11/2002, n° 1202 ; *BDCF* 11/2002, n° 133, concl. Mme M.-H. MITJAVILE. — V. B. CASTAGNEDE, *Chronique de fiscalité internationale, L’année fiscale 2003*, p. 399. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l’année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197. V. également, CJCE, 26 janvier 1993, aff. C-112/91, *Hans Werner contre Finanzamt Aachen-Innenstadt*, *Rec.*, p. I-429.

trouver dans un arrêt du Conseil d'État du 17 juin 2011²⁹⁸. En l'espèce, un ressortissant français, dont le domicile fiscal était situé en France et dont l'employeur était établi en Allemagne, a été envoyé pendant 224 jours en mission en Arabie Saoudite notamment pour livrer des grues sur un camion utilisé sur les gisements de pétrole et de gaz. Au regard des dispositions de l'article 81 A-II du CGI, dans sa rédaction alors en vigueur, « les traitements et salaires perçus en rémunération de leur activité à l'étranger par des personnes de nationalité française autre que les travailleurs frontaliers, qui ont leur domicile fiscal en France et qui, envoyées à l'étranger par un employeur établi en France, justifient d'une activité à l'étranger d'une durée supérieure à 183 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs, ne sont pas soumis à l'impôt »²⁹⁹.

176. L'administration fiscale refuse ces exonérations et lui adresse des cotisations supplémentaires au motif que son employeur était établi hors de France.

Pour débouter le requérant, la cour administrative d'appel avait considéré que les dispositions de l'article 81 A-II du CGI ne portaient pas atteinte aux principes de non-discrimination et de libre circulation de l'article 45 du TFUE en ce qu'elles réservaient l'exonération qu'elles prévoyaient aux salariés des seules entreprises implantées en France. Ainsi, dans la mesure où le requérant n'était pas dans cette situation, il ne pouvait bénéficier des exonérations.

177. Ceci n'est pas l'avis du Conseil d'État qui juge que « ni la différence de situation existant entre les résidents de France, salariés d'un employeur établi en France et ceux qui sont salariés d'un employeur établi dans un autre État membre sans établissement en France, ni aucun motif d'intérêt général, ne sont de nature à justifier, au regard des stipulations [de l'article 45 du TFUE], telles qu'elles ont été interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, que ces derniers soient exclus de l'exonération prévue par les dispositions de [l'article 81 A du CGI], en faveur des premiers ; qu'ainsi, en jugeant que ces dispositions ne portaient pas atteinte aux principes de non-discrimination et de libre circulation institués par [le traité européen] en ce qu'elles réservaient l'exonération qu'elles prévoyaient aux salariés des seules

²⁹⁸ CE, 9^e et 10^e sous-sections réunies, 17 juin 2011, n° 314392, inédit au recueil Lebon.

²⁹⁹ Cette exonération était accordée que si les rémunérations considérées se rapportaient aux activités suivantes à l'étranger : a) Chantiers de construction ou de montage, installation d'ensemble industriel, leur mise en route et leur exploitation, la prospection et l'ingénierie y afférent ; b) Prospection, recherche ou extraction de ressources naturelles.

entreprises implantées en France, la cour administrative d'appel de Nancy, qui a d'ailleurs insuffisamment motivé son arrêt en ne précisant pas la raison pour laquelle ces salariés seraient placés dans une situation qui n'est pas comparable à celle des salariés d'entreprises implantées dans un autre État membre, a commis une erreur de droit ».

178. Cet arrêt des juges du Palais Royal est en réalité une stricte application de la jurisprudence du juge européen de l'impôt au regard des justifications admises quant à la libre circulation des travailleurs. Si dans son arrêt *Wielockx* la Cour de justice avait admis que la cohérence du système fiscal pouvait justifier une réglementation de nature à restreindre la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union européenne, dans son arrêt du 17 juin 2011, le Conseil d'État semble l'avoir encore plus restreint en affirmant « qu'aucun motif d'intérêt général » n'était de nature à justifier la restriction fiscale à la libre circulation des travailleurs par l'exclusion du bénéfice de l'exonération³⁰⁰.

179. Sans doute ne faut-il voir là qu'une formulation générale appliquée strictement au cas d'espèce qui ne pouvait être jugé différemment tant la discrimination était manifeste. En tout état de cause, il est intéressant de noter qu'en matière de liberté de circulation des travailleurs, le dialogue des juges aboutit à une harmonisation de la démarche des juges français et européen de l'impôt. En effet, l'intégration jurisprudentielle de la libre circulation des travailleurs, sous l'angle d'un principe général de libre circulation et d'un encadrement strict des restrictions à cette liberté dans le domaine fiscal, participe, indéniablement, à la construction d'un ordre fiscal européen.

§2 — *L'intégration négative par la liberté d'établissement*

180. La liberté d'établissement, régie par l'article 49 du TFUE, dispose que « 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

³⁰⁰ En effet, selon les termes du Conseil d'État, « aucun motif d'intérêt général » n'est de nature à exclure de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 81 A du CGI les résidents français salariés d'un employeur établi en France et les résidents français salariés d'un employeur établi dans un autre État membre. Néanmoins, il convient de nuancer le propos dans la mesure où il s'agit d'un arrêt inédit du Conseil d'État.

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 (...) dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux »³⁰¹.

181. Cette liberté a fait l'objet d'une intéressante construction jurisprudentielle. En effet, depuis un arrêt du 21 juin 1974, *Jean Reyners contre État belge*, la Cour de justice a jugé que l'article 49 du TFUE est une disposition directement applicable depuis la fin de la période de transition³⁰². L'effet direct de l'article 49 du TFUE fut donc reconnu.

182. Puis, par un arrêt du 28 janvier 1986, *Commission des Communautés européennes contre République française*, le juge européen de l'impôt a également reconnu la portée fiscale de la liberté européenne d'établissement³⁰³. En effet, dans cette affaire relative à « l'avoir fiscal », la Cour de justice avait jugé qu'« en n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés d'assurance ayant leur siège social dans un autre État membre, dans les mêmes conditions qu'aux sociétés d'assurances dont le siège est situé en France, le bénéfice de l'avoir fiscal pour les dividendes de sociétés françaises que ces succursales ou agences perçoivent, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article [49] du traité »³⁰⁴.

183. À partir de 1988, la Cour de justice a admis, également, qu'il pouvait y avoir des restrictions fiscales à la liberté d'établissement non seulement à l'« entrée », mais également à la « sortie ». En effet, depuis un arrêt du 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries PLC (ICI) contre Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, la Cour de justice a jugé que « même si, selon leur libellé, les dispositions relatives à la liberté d'établissement visent notamment à assurer le bénéfice du traitement national

³⁰¹ Article 49 du TFUE.

³⁰² CJCE, 21 juin 1974, aff. C-2/74, *Jean Reyners contre État belge*, Rec., p. 631.

³⁰³ CJCE, 28 janvier 1986, aff. C-270/83, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 273. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

³⁰⁴ *Ibid.*, pt. 28.

dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre d'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation »³⁰⁵. Ainsi, la Cour de justice est-elle allée au-delà de la règle de non-discrimination liée au critère de la nationalité pour se reposer davantage sur l'usage du droit à la liberté de circulation³⁰⁶.

184. Depuis la fin des années 1990, la Cour de justice n'a eu de cesse de rappeler la nécessité de respecter la liberté d'établissement en matière fiscale. Aussi, par un arrêt du 21 septembre 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland contre Finanzamt Aachen-Innenstadt*, la Cour de justice avait déjà jugé que l'établissement stable d'une société d'un État membre localisé dans un autre État membre pouvait se trouver, dans cet autre État membre, dans une situation comparable à celle d'une société dont le siège social est localisé dans ce même État membre³⁰⁷.

185. Dans un autre arrêt du 13 décembre 2005, *Marks & Spencer PLC contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, la Cour de justice avait notamment considéré que l'article 49 du TFUE ne s'opposait pas à une législation d'un État membre qui interdit à une société mère disposant de filiales dans d'autres États membres de bénéficier du régime applicable aux sociétés disposant de succursales à l'étranger. Dès lors, si les filiales ne doivent pas nécessairement bénéficier du même

³⁰⁵ CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) contre Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-4695, pt. 21. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

³⁰⁶ V. en ce sens, pt. 21 des conclusions de l'avocat général FENNELLY dans l'affaire *Volker Graf contre Filzmoser Maschinenbau GmbH* (arrêt du 27 janvier 2000, C-190/98, Rec. p. I-493).

³⁰⁷ CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland contre Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161. concl. J. MISCHO ; *Dr. fisc.* 2000, n° 11, 100 098, P. DIBOUT ; D. 2000, p. 461, note G. TIXIER et A.-G. HARMONIC-GAUX ; *RJF* 12/1999, n° 1629. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

Dans cet arrêt, la Cour de justice avait, en effet, jugé que « [l'article 49 du TFUE] s'opposent à ce qu'un établissement stable situé en Allemagne et exploité par une société de capitaux ayant son siège dans un autre État membre ne bénéficie pas, dans les mêmes conditions que celles applicables aux sociétés de capitaux ayant leur siège en Allemagne, des avantages fiscaux suivants :

– l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes reçus de sociétés établies dans des pays tiers (le privilège d'affiliation internationale en matière d'impôt sur les sociétés), prévue par une convention fiscale conclue avec un pays tiers afin d'éviter la double imposition,

– l'imputation, sur l'impôt allemand sur les sociétés, de l'impôt sur les sociétés qui a été prélevé dans un État autre que la République fédérale d'Allemagne sur les bénéfices d'une filiale qui y est établie, prévue par la législation nationale, et

– l'exonération de l'impôt sur la fortune pour les participations dans des sociétés établies dans des pays tiers (le privilège d'affiliation internationale en matière d'impôt sur la fortune), également prévue par la législation nationale.

traitement fiscal que les succursales³⁰⁸, le juge européen de l'impôt a considéré, dans un arrêt du 23 février 2006, *CLT-UFA SA contre Finanzamt Köln-West*, que les dispositions de l'article 49 du TFUE s'opposaient à une réglementation nationale qui taxe plus lourdement les succursales par rapport aux filiales lorsque la législation fiscale n'opère généralement aucune distinction entre ces deux types de structure³⁰⁹.

En effet, dans cette affaire, l'administration fiscale allemande avait refusé d'appliquer un taux réduit aux succursales alors qu'il était accordé pour les filiales en considérant que cette différence de traitement est justifiée, car les deux structures ne se trouvent pas dans une situation comparable³¹⁰, ce qui a conduit le législateur à exclure l'application du taux d'imposition réduit aux bénéficiaires des succursales³¹¹. Pour répondre à cet argument, la Cour de justice affirme que « dans les deux cas, les bénéficiaires sont mis à la disposition de la société qui contrôle respectivement la filiale et la succursale. En effet, la seule véritable différence entre ces deux situations réside dans le fait que la distribution des bénéficiaires d'une filiale à sa société mère présuppose l'existence d'une décision formelle à cet égard tandis que les bénéficiaires d'une succursale d'une société font partie du patrimoine de cette société même en l'absence d'une décision formelle »³¹². La Cour de justice considère dans ce cas d'espèce que les succursales et les filiales allemandes des sociétés ayant leur siège social au Luxembourg sont placées dans une situation objectivement comparable.

186. Ainsi, si le juge européen de l'impôt considère que les États membres ne sont pas obligés de réserver automatiquement le même traitement fiscal aux filiales et succursales, ils doivent néanmoins le faire lorsque leurs législations nationales rendent les filiales et les succursales objectivement comparables³¹³. En effet, une réglementation inverse méconnaîtrait les dispositions de l'article 49 du TFUE qui « laissent

³⁰⁸ CJCE, 13 décembre 2005, aff. 446/03, *Marks & Spencer plc contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-10837. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 116-157.

³⁰⁹ CJCE, 23 février 2006, aff. C-253/03, *CLT-UFA SA contre Finanzamt Köln-West*, Rec., p. I-1831.

³¹⁰ *Ibid.*, pts. 16 à 21.

³¹¹ En effet, l'administration fiscale allemande avait fait valoir que les bénéficiaires, distribués par une filiale à sa société mère, quittent le patrimoine de la filiale alors que les bénéficiaires transférés par une succursale à sa maison mère continuent à faire partie du patrimoine interne de la même société. V. également, sur ce sujet, G. RUBECHI, « Aperçu de la fiscalité immobilière en Allemagne », *FR compt.* 2013, p. 33 à 39.

³¹² CJCE, 23 février 2006, aff. C-253/03, *CLT-UFA SA contre Finanzamt Köln-West*, Rec., p. I-1831, pt. 23.

³¹³ *Ibid.*

expressément aux opérateurs économiques la possibilité de choisir librement la forme juridique appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre, ce libre choix ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires »³¹⁴.

187. La portée et les spécificités fiscales de la liberté d'établissement dégagées, puis reconnues, par la Cour de justice, il convient d'analyser plus précisément l'incidence de cette reconnaissance sur le dialogue des juges au regard de la fiscalité des sociétés (**A**) et plus particulièrement, au regard de l'*exit tax* (**B**). Enfin, il conviendra d'envisager le cas de l'intégration négative des conventions fiscales internationales au regard de cette liberté (**C**).

A) Au regard de la fiscalité des sociétés

188. Le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne au regard de l'intégration de la fiscalité des sociétés, particulièrement quant à la liberté européenne d'établissement, est un sujet relativement substantiel³¹⁵. Par conséquent, nous avons choisi de présenter les exemples les plus manifestes et notables de ce dialogue au regard de la déduction des intérêts (**1**) d'une part, et au regard de la déduction des pertes transfrontalières (**2**) et d'autre part.

1. Droit à déduction des intérêts

189. L'article 49 du TFUE relatif au respect du principe de la liberté européenne d'établissement sanctionne les restrictions à cette liberté résultant de discriminations de toute nature entre les sociétés d'un État membre et les sociétés ayant leur siège social dans un autre État membre³¹⁶. Une application de ce principe par le juge français de l'impôt, qui prit en considération la jurisprudence de la Cour de justice, se retrouve

³¹⁴ CJCE, 23 février 2006, aff. C-253/03, *CLT-UFA SA contre Finanzamt Köln-West*, Rec., p. I-1831, pt. 14. V. également CJCE, 28 janvier 1986, aff. C-270/83, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 273, pt. 22.

³¹⁵ En effet, une analyse exhaustive de la jurisprudence en matière de fiscalité des sociétés au regard de la liberté européenne d'établissement dépasserait les limites de cette thèse. Les exigences méthodologiques commandent donc que nous fassions des choix afin de présenter, au regard des exemples que nous avons arbitrairement choisis, les illustrations les plus manifestes d'un dialogue des juges aboutissant à une intégration jurisprudentielle.

³¹⁶ Article 49 du TFUE.

dans une affaire du 30 décembre 2003, *SARL Coréal Gestion*³¹⁷, relative à la limitation du droit à déduction des intérêts versés par une filiale en rémunération de capitaux provenant d'une société mère³¹⁸.

190. Les faits de l'espèce permettront d'illustrer plus justement le propos. Dans cette affaire était en cause une société de droit français dont le capital était détenu majoritairement par une société allemande qui avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale avait réintégré à son résultat déclaré une fraction des intérêts que celle-ci avait versés à l'actionnaire principal en rémunération de son avance en compte courant, excédant la limite fixée par l'article 212 du CGI³¹⁹.

191. L'article 212 du CGI vise, en effet, à lutter contre l'évasion fiscale par sous-capitalisation en limitant les possibilités de déduction des intérêts versés servis aux associés ou actionnaires ayant la qualité de dirigeants à un montant égal à 1,5 fois le capital social de l'entreprise. Néanmoins, la limitation ne s'applique pas aux intérêts afférents aux avances consenties par une société à une autre société « lorsque la première possède, au regard de la seconde, la qualité de société mère au sens de l'article 145 » du CGI. Aussi, seules les sociétés assujetties à l'IS au taux normal peuvent se voir reconnaître cette qualité, ce qui exclut, dès lors, les sociétés étrangères qui ne disposent pas en France d'un établissement stable. Ainsi en résulte une différence de traitement entre les filiales de sociétés françaises et les filiales de sociétés étrangères.

192. Contestant cette réintégration, la société saisit le tribunal administratif qui prononça la décharge de cette imposition supplémentaire en considérant que celle-ci conduisait à établir une restriction à la liberté européenne d'établissement protégée par l'article 49 du TFUE, solution qui fut confirmée par la cour administrative d'appel. Aussi, le ministre s'est-il pourvu devant le Conseil d'État en ne cherchant pas à trouver

³¹⁷ CE, 30 décembre 2003, n° 249047, *SARL Coréal Gestion* : *Dr. fisc.* 2004, n° 16, comm. 428, note A. LEFEUVRE ; *RJF* 2003, n° 233, concl. GOULARD, chron. L. OLLEON. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

³¹⁸ V. également sur le sujet, Ph. MARTIN, « La jurisprudence fiscale de la CJCE du point de vue du Conseil d'État », *Revue Droit fiscal*, n° 12-13, 19 mars 2003, pp. 6-9.

³¹⁹ V. Article 212 du CGI.

une quelconque justification à l'entrave à la liberté d'établissement, mais en contestant l'existence d'une telle entrave dans la mesure où, selon le ministre et l'administration fiscale, le dispositif de l'article 212 du CGI n'opérait aucune discrimination.

193. Comme l'avait déjà rappelé l'avocat général dans ses conclusions au regard de l'affaire *Lankhorst-Hohorst GmbH contre Finanzamt Steinfurt* du 12 décembre 2002, s'agissant de la liberté d'établissement, la suppression des restrictions qui sont susceptibles de l'affecter concerne en particulier les restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un autre État membre³²⁰. Aussi, la Cour de justice exclut-elle également que l'État membre d'établissement puisse librement appliquer un traitement différent à une société du seul fait que son siège social soit situé dans un autre État membre³²¹.

194. Dans l'affaire du 12 décembre 2002, le juge européen de l'impôt avait eu à connaître d'une affaire dans laquelle une société allemande qui avait versé, à sa société mère néerlandaise, des intérêts dont l'administration fiscale avait refusé la déduction en les requalifiant de distributions de bénéfices occultes. Aussi, la Cour de justice, suivant les conclusions de son avocat général, avait jugé que la différence de traitement opérée par la législation fiscale allemande entre filiales résidentes en fonction du siège social de leur société mère constituait effectivement une entrave à la liberté européenne d'établissement dans la mesure où le dispositif litigieux rendait moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement par les sociétés établies dans d'autres États membres, lesquelles pourraient renoncer à l'acquisition, la création ou le maintien d'une filiale dans l'État membre qui édicte ces mesures³²². De plus, aucune « raison impérieuse d'intérêt général » n'avait été admise par la Cour de justice dans cette affaire³²³.

³²⁰ CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH contre Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779 : *RJF* 2003, n° 391, *BDCF* 2003, n° 43. Cette position avait d'ailleurs également déjà été affirmée dès le 8 mars 2001 dans une autre affaire *Metallgesellschaft Ltd et autres (C-397/98), Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) contre Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General*. V. CJCE, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd et autres (C-397/98), Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) contre Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General*, Rec., p. I-1727, *RJF* 2001 n° 734, *BDCF* 2003, n° 43.

³²¹ *Ibid.*

³²² V. *RJF* février 2004, chronique « Article 212 du CGI, suite et fin » par L. OLLEON.

³²³ CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH contre Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779 : *RJF* 2003, n° 391, *BDCF* 2003, n° 43. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

195. Dans l'analyse de la comparabilité de la situation, le droit français use du principe d'égalité. Ce principe ne s'oppose pas à ce que des traitements différents puissent être appliqués à des situations différentes. En droit de l'Union européenne, le juge européen de l'impôt use d'une approche similaire. Aussi, dans l'affaire litigieuse que devait analyser le Conseil d'État, le ministre et l'administration fiscale ont fait valoir qu'au regard du principe d'égalité, une société étrangère qui n'a pas d'établissement stable en France et qui est créancière d'une société française ne se trouve pas dans la même situation qu'une société mère constituée en France dans la mesure où le statut de ces deux structures au regard du critère de résidence fiscale n'est pas similaire. De fait, si la société étrangère avait eu un établissement stable en France, elle aurait pu bénéficier du régime des sociétés mère-filles et le dispositif de limitation prévu à l'article 212 du CGI ne lui aurait pas été appliqué³²⁴.

196. Si l'argumentation pouvait sembler juridiquement valable, en réalité, il faisait reposer la différence de situation sur le critère de résidence qui est régulièrement condamné par la jurisprudence du juge européen de l'impôt. De plus, depuis l'entrée en vigueur de la directive n° 90-435 du 23 juillet 1990 « concernant le régime des sociétés mères et filiales d'État membre différent » modifiée par la directive n° 2003/123 du 22 décembre 2003, le nouvel article 5 § 1 modifié dispose désormais que « les bénéficiaires distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source »³²⁵.

197. Dans le cadre d'un dialogue des juges « indirect » ou encore d'une « influence de jurisprudence », prenant en considération tant la jurisprudence de la Cour de justice qui avait condamné un dispositif analogue allemand³²⁶ que les dispositions de la directive « mère-filiales » afin d'éclairer son raisonnement, le Conseil d'État juge, dans un considérant de principe que « la circonstance qu'en seule raison de ce qu'elle n'a pas d'établissement en France une société ne se trouve pas soumise au régime fiscal

³²⁴ CE, 30 décembre 2003, n° 249047, *SARL Coréal Gestion* : *Dr. fisc.* 2004, n° 16, comm. 428, note A. LEFEUVRE ; *RJF* 2003, n° 233, concl. GOULARD, chron. L. OLLEON. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

³²⁵ V. article 5§1 de la directive 90/453/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents tel que modifié par la directive Européenne n° 2003-123 du 22 décembre 20 032 003/123/CE DU CONSEIL du 22 décembre 2003.

³²⁶ V. CJCE, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd et autres (C-397/98), Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) contre Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General*, Rec., p. I-1727, *RJF* 2001 n° 734, *BDCF* 2003, n° 43.

français des sociétés mères n'est pas de nature à caractériser l'existence, entre une société filiale constituée par elle en France et les sociétés filiales françaises de sociétés établies en France et soumises audit régime, d'une différence de situation objective telle que cette société filiale puisse, sans qu'il en résulte une restriction à la liberté d'établissement contraire aux stipulations de l'article [49 du TFUE], se voir appliquer un traitement moins favorable en vue de la détermination des bases d'impôt sur les sociétés dont elle est redevable ».

198. Autrement dit, le juge français de l'impôt retient la conception européenne de la restriction à la liberté d'établissement sans même avoir posé de question préjudicielle. Si certains ont pu voir là une instrumentalisation de la question préjudicielle, force est de constater que le Conseil d'État n'a pas cru opportun d'entrer en dialogue avec la Cour de justice dans la mesure où il avait suffisamment d'éléments pour donner une solution qui puisse répondre au litige et respecter le droit de l'Union européenne.

199. Ainsi, si comme l'ont précisé les professeurs LAMBERT et BIENVENU, « *le droit [de l'Union européenne] est devenu une source importante du droit fiscal dont il est difficile de mesurer l'incidence* »³²⁷, le dialogue des juges participe de l'intégration de ces sources et principes dégagés par la Cour de justice et appliqués par les juges français de l'impôt. Ainsi, si le dialogue peut être « direct » par le biais de la question préjudicielle, parfois il peut également être « indirect » et consister simplement en l'application d'une interprétation de la Cour de justice donnée dans le cadre d'une affaire similaire à une juridiction d'un autre État membre. En tout état de cause, force est de constater une certaine « coopération » par un dialogue indirect qui participe de la construction d'un ordre fiscal européen.

2. Droit à déduction des pertes transfrontalières

200. Au regard de la situation des sociétés mères et de leurs filiales, la Cour de justice a posé le principe selon lequel l'article 49 du TFUE ne s'opposait pas à la législation d'un État membre qui exclut de manière générale la possibilité pour une

³²⁷ J.-J. BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, coll. droit fondamental, 2003, 3e éd., p. 101.

société mère résidente de déduire de son bénéficiaire imposable des pertes subies par une filiale qui est établie dans un autre État membre alors qu'elle accorde cette possibilité pour des pertes subies par une filiale résidente³²⁸.

201. Selon la Cour de justice, cette limitation de l'application d'un avantage fiscal aux contribuables résidents est motivée par des éléments objectifs pertinents, susceptibles de justifier la différence de traitement. Aussi, pour apprécier si une telle limitation est justifiée, la Cour de justice a-t-elle affirmé qu'il convenait de prendre en considération trois éléments qui participaient d'une raison impérieuse d'intérêt général.

202. Le premier élément de justification est la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres qui pourrait rendre nécessaire l'application, aux activités économiques des sociétés établies dans l'un de ces États membres, des seules règles fiscales de celui-ci, en ce qui concerne tant les bénéfices que les pertes³²⁹. Le second élément de justification est relatif au risque de double emploi des pertes auquel les États membres doivent pouvoir y faire obstacle³³⁰. Enfin, le troisième élément de justification est relatif au risque d'évasion fiscale. À ce sujet, il convient de préciser que la possibilité de transférer les pertes d'une filiale non résidente à une société résidente comporte le risque que des transferts de pertes soient organisés au sein d'un groupe de sociétés en direction des sociétés établies dans les États membres appliquant les taux d'imposition les plus élevés et dans lequel, partant, la valeur fiscale des pertes est la plus importante³³¹.

203. De plus, depuis un arrêt du 15 mai 2008, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG contre Finanzamt Heilbronn*, le juge européen de l'impôt a admis également la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et la prévention du risque d'évasion fiscale comme raison impérieuse d'intérêt général³³².

³²⁸ CJCE, 13 décembre 2005, aff. 446/03, *Marks & Spencer plc contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-10837; *RJF* 2006, n° 227; *BDCF* 2006, n° 13, concl. L.-M. POIARES et P. MADURO. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 116-157.

³²⁹ *Ibid.*, pt. 45.

³³⁰ *Ibid.*, pt. 47.

³³¹ *Ibid.*, pt. 49.

³³² CJCE, 15 mai 2008, aff. C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG contre Finanzamt Heilbronn*, Rec., p. I-3601, pt. 41.

204. Si la jurisprudence *Marks & Spencer* avait fait naître des espoirs quant à la possibilité pour une société mère européenne de déduire fiscalement les pertes définitives subies par une de ses filiales résidentes d'un autre État membre, celle-ci s'est ensuite cristallisée sur la qualification du caractère « définitif » ou non de cette perte³³³. En effet, un arrêt du 25 février 2010, *X Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën* avait jeté un trouble sur la portée exacte de la jurisprudence *Marks & Spencers* en admettant la limitation d'une intégration fiscale aux seules filiales résidentes excluant ainsi les filiales non résidentes sans se prononcer pour autant sur le caractère définitif des pertes de la filiale³³⁴.

205. La réception de cette jurisprudence européenne, relativement complexe au regard de l'articulation des arrêts *Marks & Spencers* et *X Holding BV*, fut l'objet d'un dialogue des juges intéressant.

En effet, dans un arrêt *Société Agapes* du 26 février 2013, la Cour administrative d'appel de Versailles a apporté sa contribution à la jurisprudence relative à la déduction des pertes transfrontalières au regard de la liberté d'établissement³³⁵. En l'espèce, était en cause la société Agapes, société mère française d'un groupe de sociétés intégrées, qui avait demandé à l'administration fiscale française l'imputation sur son résultat d'ensemble des pertes subies par ses filiales établies en Italie et en Pologne. Dans la mesure où ces pertes étaient définitivement perdues dans ces deux États membres en raison de l'expiration du délai légal de report en avant sur les déficits et parce que les ces filiales ne sont pas françaises, l'administration fiscale française avait refusé de faire droit à la demande de la société mère française.

³³³ V. CJUE, 7 novembre 2013, aff. C-322/11, *Procédure engagée par K.*, publié au Recueil numérique (Recueil général). Dans cette affaire, la Cour de justice avait jugé que le caractère définitif de cette perte ne pouvait pas résulter du fait que l'État membre où réside ladite filiale exclut « toute possibilité » de report des pertes.

Dans un autre arrêt, CJUE, 3 février 2015, aff. C-172/13, *Commission européenne contre Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, non encore publié au Recueil, le juge européen de l'impôt a précisé que le caractère définitif de ces pertes ne peut être constaté que si la filiale ne perçoit plus de recettes dans l'État membre de résidence. Ainsi, la jurisprudence européenne semble avoir limité les cas d'imputation des déficits aux situations de liquidation ou de cessation d'activité de la filiale non résidente.

³³⁴ CJUE, 25 février 2010, aff. C-337/08, *X Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec. p. I-1215.

³³⁵ CAA Versailles, 26 février 2013, n° 10-04169, *Société Agapes : Dr. fisc.* 2013, n° 21, comm. 295, concl. F. LOCATELLI, note L. LECLERCQ et P. TREDANIEL.

Dès lors, en se prévalant de la jurisprudence du juge européen de l'impôt, *Marks & Spencer* du 13 décembre 2005, la société mère française soutint que le régime français de l'intégration fiscale entravait la liberté européenne d'établissement dans la mesure où il ne permettait pas d'utiliser fiscalement les pertes d'une filiale européenne non soumise à l'IS en France, restriction qu'elle jugeait excessive dès lors que les pertes étaient définitivement perdues dans les États membres dans lesquels les filiales étaient établies³³⁶.

206. Le juge français de l'impôt fut donc amené à se prononcer sur la question de savoir si l'impossibilité d'imputer les pertes d'une filiale étrangère lorsque celles-ci sont devenues caduques du fait de règles de report en avant limité de l'État membre de la filiale était compatible avec la liberté européenne d'établissement et la jurisprudence du juge européen de l'impôt. Débouté de ses demandes en première instance, la question fut laissée sans réponse, le tribunal administratif ayant simplement appliqué la jurisprudence *X Holding BV*³³⁷. Dès lors, en deuxième instance, la cour administrative d'appel décide d'y apporter une réponse.

207. Dans un considérant de principe, la Cour administrative d'appel de Versailles juge que le droit de l'Union européenne ne s'oppose pas « à la législation d'un État membre qui exclut de manière générale la possibilité pour une société mère résidente de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies dans un autre État membre par une filiale établie sur le territoire de celui-ci et dont les bénéficiaires ne sont ainsi pas soumis à la loi fiscale de l'État de la société mère, alors qu'elle accorde une telle possibilité pour des pertes subies par une filiale résidente, y compris dans le cas où la filiale non résidente a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son État de résidence »³³⁸.

³³⁶ *Ibid.*

³³⁷ T. A. Montreuil, 1^{re} ch., 14 octobre 2010, n° 0809608 et n° 0902754, *Société Agapes* : JurisData n° 2010-024842 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 27, comm. 415, note L. LECLERCQ et P. TREDANIEL.

³³⁸ CAA Versailles, 26 février 2013, n° 10-04169, *Société Agapes* : *Dr. fisc.* 2013, n° 21, comm. 295, concl. F. LOCATELLI, note L. LECLERCQ et P. TREDANIEL.

Le juge français de l'impôt considère en effet que cette restriction est justifiée³³⁹ et proportionnée « dès lors qu'il n'incombe pas à l'État de résidence de la société mère d'assurer la neutralisation de la charge fiscale que la société filiale supporte ou supportera du fait de la décision de l'État membre où elle réside d'exercer sa compétence fiscale en limitant le droit d'imputer les pertes subies »³⁴⁰.

Partant, si les juges du fond ne tiennent pas compte du sort des pertes localement inutilisables³⁴¹, ils affirment ensuite « qu'il ne pourrait en aller différemment que lorsque l'impossibilité d'imputer les pertes ne résulte pas de l'application de la législation fiscale de l'État membre de résidence de la filiale et, notamment, en cas de liquidation de la filiale »³⁴².

208. Ainsi, les juges d'appel opèrent un raisonnement en deux temps. Dans un premier temps, ils affirment que l'on ne peut imposer à l'État de résidence de la société mère d'admettre la déduction de pertes définitivement perdues en raison de l'application de la législation de l'État membre de résidence des filiales. Sur ce point, la législation française est reconnue comme compatible avec la liberté européenne d'établissement par la cour administrative d'appel de Versailles. Néanmoins, ils affirment dans un deuxième temps que cette compatibilité pourrait être contestée si les pertes de la filiale ne résultent non pas des caractéristiques de la législation fiscale à laquelle la filiale est soumise, mais d'une cause plus radicale telle que la liquidation.

209. Dans un arrêt du 15 avril 2015, le Conseil d'État confirme la décision de la cour administrative d'appel de Versailles et affirme qu'il « n'incombe pas à l'État de résidence de la société mère d'assurer la neutralisation de la charge fiscale que la société filiale supporte ou supportera du fait de la décision de l'État membre où elle réside elle-même, au titre de l'exercice de sa compétence fiscale, de limiter le droit

³³⁹ Cette justification est justifiée, selon la cour administrative d'appel de Versailles, par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.

³⁴⁰ CAA Versailles, 26 février 2013, n° 10-04169, *Société Agapes* : *Dr. fisc.* 2013, n° 21, comm. 295, concl. F. LOCATELLI, note L. LECLERCQ et P. TREDANIEL.

³⁴¹ Cette approche fait, en effet, abstraction des principes posés par le juge européen de l'impôt dans son arrêt *Schumacker*.

³⁴² CAA Versailles, 26 février 2013, n° 10-04169, *Société Agapes* : *Dr. fisc.* 2013, n° 21, comm. 295, concl. F. LOCATELLI, note L. LECLERCQ et P. TREDANIEL.

d'imputer les pertes subies »³⁴³. Partant, le juge français de l'impôt écarte le moyen tiré de ce que le refus d'imputer en France les pertes des sociétés situées dans un autre État membre sur le résultat d'ensemble du groupe fiscalement intégré méconnaîtrait les dispositions de l'article 49 du TFUE relatif à la liberté d'établissement.

210. En faisant une stricte application de la jurisprudence européenne *X Holding BV*, le Conseil d'État juge que les « stipulations, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 25 février 2010 *X Holding BV* (affaire 337/08), ne s'opposent pas à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec ses filiales résidentes, mais font obstacle à la constitution d'une entité fiscale unique avec une filiale non résidente, dès lors que les bénéficiaires de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre »³⁴⁴. Si l'articulation entre les deux jurisprudences européennes n'est pas chose aisée, le Conseil d'État s'est néanmoins positionné. En tout état de cause, il y a là une manifestation évidente d'un dialogue des juges par la reprise et la mention formelle et textuelle d'un arrêt de la Cour de justice par le juge français de l'impôt. Indéniablement, ce dialogue « coopératif » participe de la construction d'un ordre fiscal européen.

B) Au regard de la taxation des plus-values latentes lors du transfert de domicile hors de France (« Exit tax »)

211. Dans sa rédaction antérieure, l'article 167 bis du CGI prévoyait l'assujettissement immédiat des contribuables qui souhaitaient transférer hors de France leur domicile fiscal à une imposition assise sur des plus-values non encore réalisées, mais qui ne seraient pas taxées si ces derniers maintenaient en France leur domicile fiscal³⁴⁵. Le mécanisme comportait néanmoins des dispositions permettant d'éviter, en cas de sursis de paiement, que le contribuable n'ait à supporter une telle charge fiscale alors qu'il ne le serait pas, ou moins, s'il avait conservé son domicile fiscal en France. En effet, le dispositif leur accordait, au terme d'un délai de cinq ans, le bénéfice d'un

³⁴³ CE, 15 avril 2015, n° 368135, *Société Agapes*, *La Semaine Juridique Entreprise et Affaire*, n° 17, 23 avril 2015, activité. 369.

³⁴⁴ *Ibid.*

³⁴⁵ V. art. 167 bis du CGI dans sa rédaction antérieure.

dégrèvement si les droits sociaux porteurs des plus-values continuaient à figurer dans leur patrimoine.

De plus, les contribuables avaient également la faculté de solliciter le sursis au paiement de l'imposition jusqu'à ce terme³⁴⁶. Cependant, ce sursis n'était pas automatique et était subordonné à la condition que le contribuable constituât auprès du comptable chargé du recouvrement, préalablement à son départ, des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor³⁴⁷.

212. Manifestation supplémentaire d'un dialogue des juges, le Conseil d'État, a considéré, dans un arrêt du 14 décembre 2001 *de Lasteyrie du Saillant*, « qu'eu égard aux sujétions que peut comporter la constitution de telles garanties, la question, soulevée par le requérant, de savoir si le principe de la liberté d'établissement posé par l'article [49 du TFUE] s'oppose à ce qu'un État membre institue, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale³⁴⁸, un mécanisme d'imposition des plus-values en cas de transfert du domicile fiscal, tel que [celui de l'article 167 bis du CGI], présente une difficulté sérieuse ; que par suite (...) il y a lieu d'en saisir, à titre préjudiciel, la Cour de justice [de l'Union européenne] »³⁴⁹.

213. Dans un arrêt du 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contre ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, le juge européen de l'impôt répond à la question qui lui a été posée par son homologue français et juge que « le principe de la liberté d'établissement posé par l'article [49 du TFUE] doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values latentes, tel que celui prévu à l'article 167 bis du CGI, en cas de transfert du domicile fiscal d'un

³⁴⁶ P. VIAULT, « L'exit tax ou comment imposer les transferts de domicile hors de France », *FR compt.* 2013, p. 5 à 6.

³⁴⁷ V. article 167 bis du CGI, issu de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

³⁴⁸ V. déjà sur le sujet P. DIBOUT, « Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la communauté européenne », *Dr. fisc.*, n° 48/1998, pp. 1475-1483.

³⁴⁹ CE, 14 décembre 2001, n° 211341, *de Lasteyrie du Saillant* : *RJF* 2002, n° 160, p. 112, concl. G. GOULARD. *Dr. fisc.* 2004, n° 20, comm. 483, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *Europe* 2004, comm.137, note L. IDOT ; *D.* 2004, p. 933, J. LE CALVEZ ; *JDI* 2005, p. 422, M. LUBY ; *RJF* 5/2004, n° 558. V. également, Fr. TEPER, « Transfert de sièges, transferts d'actifs au sein de l'Union européenne », *Dr. fisc.* 2012, n° 47, 530.

contribuable hors de cet État »³⁵⁰. Autrement dit, pour la Cour de justice, l'imposition des plus-values latentes prévue à l'article 167 bis du CGI en cas de transfert du domicile hors de France est contraire à la liberté d'établissement³⁵¹.

214. Tirant toutes les conséquences de la décision rendue par le juge européen de l'impôt, le Conseil d'État juge, dans un arrêt du 10 novembre 2004, que les dispositions de l'article 167 bis du CGI sont inapplicables à ceux des contribuables qu'elles visent qui, exerçant la liberté européenne d'établissement, transfèrent dans un autre État membre leur domicile fiscal. Partant, le juge français de l'impôt considère illégales les dispositions du décret 99-590 du 6 juillet 1999 dans la mesure où elles ont trait à l'application à ces contribuables des dispositions de l'article 167 bis du CGI³⁵². Il s'agit bien là d'un cas de « dialogue des juges » entre juge suprême de l'impôt français et juge suprême de l'impôt européen³⁵³ aboutissant à une certaine intégration de l'interprétation des dispositions du droit fiscal de l'Union européenne dans le droit fiscal national français qui participe, par ailleurs, de la construction d'un certain ordre fiscal de l'Union européenne applicable dans l'ordre fiscal français.

215. De même, ce dialogue entre juridictions peut se réaliser entre un juge du fond et la Cour de justice de l'Union européenne comme l'illustre la décision suivante. En effet, prenant également en considération cette décision du juge européen de l'impôt, la cour administrative d'appel de Lyon, dans un arrêt du 30 novembre 2006, *Regnault de Maulmin*, a considéré que la similarité entre le mécanisme d'imposition des plus-values latentes, censuré par le juge européen de l'impôt, et celui appliqué au contribuable, dans le cas d'espèce, conduit à admettre la recevabilité de la réclamation du contribuable.

³⁵⁰ CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contre ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* : *Dr. fisc.* 2004, n° 20, comm. 483, note BOUTEMY et MEIER, *RJF* 2004, n° 558, chron. OLLEON, p. 347 ; *LPA*, 15 mars 2004, chron. BOUTEMY et MEIER. Fr. TEPER, « Transfert de sièges, transferts d'actifs au sein de l'Union européenne », *Dr. fisc.* 2012, n° 47, 530.

³⁵¹ B. BOUTEMY et E. MEIER, « LIBERTÉ D'ÉTABLISSEMENT – L'imposition des plus-values latentes prévue à l'article 167 bis du CGI en cas de transfert du domicile hors de France est contraire à la liberté d'établissement », *Dr. fisc.* 2004, n° 20, comm. 483.

³⁵² CE, 10 novembre 2004, n° 211341, *de Lasteyrie du Saillant* : *Dr. fisc.* 2005, n° 2, comm. 101, concl. S. VERCLYTTE ; *RJF* 2005, n° 135.

³⁵³ V. à ce sujet, J.-L. CLERGERIE, « L'impôt européen : mythe ou réalité ? », *Les Petites Affiches*, n° 51, 28 avril 1995, pp. 20-23.

En l'espèce, le contribuable avait demandé la restitution des impositions auxquelles il avait été assujéti sur le fondement de l'article 167, 1 bis du CGI alors même que le juge européen de l'impôt ne s'était pas référé à ces dispositions. Selon la cour administrative d'appel, « si l'arrêt de la Cour de justice [de l'Union européenne], qui interprète le principe de la liberté d'établissement comme s'opposant à ce qu'un État membre de l'Union européenne institue un mécanisme d'imposition des plus-values non encore réalisées en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable dans un autre État membre, ne se réfère qu'au mécanisme prévu par l'article 167 bis alors en vigueur du CGI, au sujet duquel il avait été saisi par la décision du Conseil d'État du 14 décembre 2001, il résulte de ses termes mêmes qu'il a également pour effet de déclarer incompatibles avec le traité l'ensemble des mécanismes similaires d'imposition immédiate des plus-values non encore réalisées en cas de transfert du domicile fiscal d'un État membre à un autre État membre et, ainsi, notamment, celui institué par les dispositions (...) du 1 bis de l'article 167 mettant fin au report d'imposition des plus-values constatées dans le cadre de l'article 92 B, ces dernières dispositions ayant d'ailleurs été instituées, comme celles de l'article 167 bis, par le même article 24 de la loi de finances pour 1999, et abrogées comme celles-ci par la loi de finances pour 2005 aux fins de mettre l'imposition des plus-values en report d'imposition en conformité avec le droit communautaire ».

Autrement dit, pour la cour administrative d'appel, l'incompatibilité avec d'un tel mécanisme d'imposition le droit fiscal de l'Union européenne devait être regardée comme ayant été révélée par cette décision juridictionnelle³⁵⁴.

216. Conséquence du dialogue des juges, la taxation des plus-values latentes lors du transfert de domicile hors de France est supprimée par la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004, loi de finances pour 2005. Cette suppression a concerné les contribuables qui ont transféré leur domicile hors de France à compter du 1^{er} janvier 2005. Néanmoins, ceux qui s'étaient acquittés de cette taxe avant cette date pouvaient encore engager une action en décharge ou restitution de la taxe³⁵⁵.

³⁵⁴ CAA Lyon, 30 novembre 2006, n° 06-901, *Regnault de Maulmin* : *RJF* 2007, n° 494 ; *BDCF* 2007, n° 50, concl. GIMENEZ.

³⁵⁵ V. en ce sens l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales.

217. Depuis 2011, un nouveau régime a été institué dans le paysage fiscal par l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2011, n° 2011-900 du 29 juillet 2011, qui prévoit que le transfert de domicile fiscal hors de France entraîne l'imposition immédiate à l'IR et aux prélèvements sociaux des plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, sous condition tenant à l'importance des participations détenues, des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et de certaines plus-values en report d'imposition³⁵⁶. Le nouveau régime automatise³⁵⁷ le sursis de paiement sans nécessaire prise de garantie³⁵⁸ lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal dans un autre État membre ou un autre État parti à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale³⁵⁹ ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive n° 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures³⁶⁰.

218. On le voit, le dialogue des juges peut, dans certains cas, modifier radicalement le paysage fiscal national dès lors que l'ensemble des juridictions nationales de l'impôt reconnaissent et adoptent, par un dialogue des juges, la même interprétation que la Cour de justice constatant une méconnaissance, par la disposition fiscale nationale, du droit fiscal de l'Union européenne. Ce dialogue participe, dès lors, d'une certaine harmonisation, mais, plus encore, de la construction d'un ordre fiscal de l'Union européenne qui s'intègre dans l'ordre fiscal national des États membres.

³⁵⁶ V. *Dr. fisc.* 2011, n° 30, comm. 45. V. également pour plus d'information le BOFPI au lien suivant :

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8036-PGP.html?identifiant=BOI-RPPM-PVBMI-50-20121031>

³⁵⁷ Néanmoins le contribuable doit tout de même le demander.

³⁵⁸ C'est notamment le cas pour les transferts de domicile pour des raisons professionnelles.

³⁵⁹ M. FOURRIQUES, « Les armes de l'administration fiscale française pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en relation avec l'étranger », *RFC* 2013, n° 464, p. 30 à 34.

³⁶⁰ V. directive n° 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts, article 167 bis IV.

C) Le cas des conventions fiscales internationales

219. En matière de conventions fiscales internationales, force sera de constater que tant les conditions d'applicabilité des conventions fiscales internationales en droit interne (**1**) que l'articulation entre conventions fiscales internationales et droit de l'Union européenne (**2**) ont fait l'objet d'un dialogue des juges, particulièrement sur le fondement de la liberté d'établissement.

1. Le dialogue des juges et les conditions d'applicabilité des conventions fiscales internationales en droit interne

220. Les conditions d'applicabilité des conventions fiscales internationales se rapportent à l'existence d'un engagement (en ce compris les problématiques relatives à la ratification ou à l'approbation de l'engagement), à l'entrée en vigueur, à la réciprocité et à l'interprétation³⁶¹.

Si les deux premières conditions ne soulèvent pas véritablement de problèmes particuliers, les deux dernières, tenant à la condition de réciprocité (**a**) et à l'interprétation (**b**) des stipulations de la convention fiscale internationale, ont fait l'objet d'un remarquable dialogue des juges.

a) Au regard de la condition de réciprocité

221. Les conventions fiscales internationales, constitutives d'actes conventionnels de l'Union européenne lorsqu'ils sont établis entre États membres, sont soumises à une condition de réciprocité. En effet, l'article 55 de la Constitution française dispose en ces termes que « les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie »³⁶².

³⁶¹ V. pour une étude détaillée sur le sujet J. LAMARQUE, *JurisClasseur Procédures fiscales*, fasc. 115, 1999 (mise à jour au 1^{er} juin 2003).

³⁶² V. article 55 de la Constitution.

222. Dans une intéressante décision n° 80-126 DC du 30 novembre 1980, rendue en matière fiscale, le Conseil constitutionnel avait considéré que la condition de réciprocité n'était pas une condition de conformité des lois à la Constitution. En effet, le juge constitutionnel considère que « la condition de réciprocité (...) n'a d'autre portée que de constituer une réserve mise à l'application du principe selon lequel les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois ; que cette règle ne trouve à s'appliquer que dans le cas où il existe une discordance entre un texte de loi et les stipulations d'un traité ; qu'en revanche, l'article 55 de la Constitution ne s'oppose pas à ce que la loi édicte (...) des mesures ayant pour objet d'harmoniser la législation nationale avec les dispositions découlant d'un traité, alors même que celles-ci ne seraient pas appliquées par l'ensemble des parties signataires ; que la règle de réciprocité (...), si elle affecte la supériorité des traités ou accords sur les lois, n'est pas une condition de conformité des lois à la Constitution »³⁶³.

223. Aussi, prenant en considération la jurisprudence du juge constitutionnel, le Conseil d'État a considéré la condition de réciprocité ne trouve à s'appliquer que dans le cas où il existe une discordance entre un texte de loi et les stipulations d'un traité international. En effet, dans un arrêt du 16 février 1983, le Conseil d'État a jugé que lorsqu'une imposition litigieuse trouve une base légale « soit dans les stipulations [d'une convention fiscale internationale], soit à défaut, dans les dispositions (...) du code général des impôts, il n'y a pas lieu de rechercher (...) si la convention doit, ou non, être tenue pour inapplicable en vertu de l'article 55 de la Constitution en raison de la méconnaissance par les autorités [étrangères] des obligations leur incombant par réciprocité »³⁶⁴.

³⁶³ Cons. const., déc. 30 décembre 1980, n° 80-126 DC, *Loi de finances pour 1981* : *Rec. jurispr. Const.* 1980 : *Dr. fisc.* 1981, comm. 85 ; *RDP* 1982, p. 127. V. également Cons. const., déc. 22 janvier 1999, n° 98-408 DC, *Traité portant statut de la Cour pénale internationale* dans lequel le Conseil constitutionnel juge « qu'il résulte [du préambule de la Constitution de 1958, de l'article 3 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, de l'article 3, 53 et 55 de la Constitution] que le respect de la souveraineté nationale ne fait pas obstacle à ce que, sur le fondement des dispositions précitées du préambule de la Constitution de 1946, la France puisse conclure des engagements internationaux en vue de favoriser la paix et la sécurité du monde et d'assurer le respect des principes généraux du droit public international ; que les engagements souscrits à cette fin peuvent en particulier prévoir la création d'une juridiction internationale permanente destinée à protéger les droits fondamentaux appartenant à toute personne humaine, en sanctionnant les atteintes les plus graves qui leur seraient portées, et compétente pour juger les responsables de crimes d'une gravité telle qu'ils touchent l'ensemble de la communauté internationale ; qu'eu égard à cet objet, les obligations nées de tels engagements s'imposent à chacun des États parties indépendamment des conditions de leur exécution par les autres États parties ; qu'ainsi, la réserve de réciprocité mentionnée à l'article 55 de la Constitution n'a pas lieu de s'appliquer ».

³⁶⁴ CE, 16 février 1983, n° 28383, publié au recueil Lebon : *Dr. fisc.* 1983, comm. 144 ; *RJF* 1983, n° 496.

224. Au regard de la mise en œuvre de la condition de réciprocité, le Conseil d'État a également considéré dans un important arrêt *Rekhou* du 29 mai 1981 qu'aux termes de l'article 55 de la Constitution, il n'appartenait pas « au juge administratif d'apprécier si et dans quelle mesure les conditions d'exécution par l'autre partie d'un traité ou d'un accord sont de nature à priver les stipulations de ce traité ou de cet accord de l'autorité qui leur est conférée par la Constitution »³⁶⁵. Dès lors, le juge doit surseoir à statuer jusqu'à ce que le ministre des Affaires étrangères se prononce sur « la question de savoir (...) si les conditions dans lesquelles les autorités [étrangères] appliquaient [les stipulations du traité ou de l'accord] étaient de nature à [les] priver de leur autorité »³⁶⁶.

225. Cette jurisprudence du juge français de l'impôt avait pour effet d'écarter de son office l'interprétation des conditions de réciprocité d'une convention fiscale internationale au bénéfice du ministre des Affaires étrangères et était justifiée, pour une plume autorisée, pour des raisons « d'opportunités politiques »³⁶⁷. Cette position des juges du Palais Royal fut confirmée dans une autre affaire du 9 avril 1999, *Chevrol-Benkeddach*³⁶⁸, malgré les conclusions contraires de son rapporteur public, et le Conseil d'État considéra que si aux termes de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958, les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie³⁶⁹, il n'appartenait pas « au juge administratif d'apprécier si et dans quelle mesure les conditions d'exécution par l'autre partie d'un traité ou d'un accord sont de nature à priver les stipulations de ce traité ou de cet accord de l'autorité qui leur est conférée par la Constitution ; que, par des observations produites le 2 novembre 1998, le ministre des Affaires étrangères a fait savoir que les stipulations précitées de l'article 5 de la déclaration relative à la coopération culturelle entre la France et l'Algérie ne pouvaient être regardées comme ayant été en vigueur à la date de la décision attaquée dès lors que, à cette date, la condition de réciprocité posée à

³⁶⁵ CE, 29 mai 1981, n° 15092, *Rekhou* : *Rec. CE* 1981, p. 219 ; *RDP* 1981, p. 1717.

³⁶⁶ *Ibid.*

³⁶⁷ CE, 20 octobre 1989, n° 108243, *Nicolo* : *RFDA* 1989, p. 830 ; V. en particulier la note de B. GENEVOIS sur cet arrêt.

³⁶⁸ CE, 9 avril 1999, n° 180277, *Chevrol* : *Rec. CE* 1999, p. 115 ; *RFDA* 1999, p. 937 ; *AJDA* 1999, p. 401

³⁶⁹ Art. 55 de la Constitution.

l'article 55 de la Constitution n'était pas remplie ; que, par suite [la requérante] n'est pas fondée à invoquer ces stipulations »³⁷⁰.

226. Si dialogue des juges il y a, parfois il se réalise de manière triangulaire avec, dans le dialogue qui s'établit entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne, un autre acteur qui influence la position du juge français de l'impôt dans un sens ou dans un autre, sans toutefois toujours attendre qu'un dialogue s'instaure sur le sujet entre ces juges.

227. En effet, cette position du juge français de l'impôt aurait pu être directement sanctionnée par la Cour de justice, soit dans le cadre d'une question préjudicielle qui lui aurait été posée — mais l'on voit bien ici la limite du mécanisme préjudiciel dans la mesure où il apparaît légitime de penser que le juge français de l'impôt ne serait pas allé jusqu'à tendre le bâton pour se faire battre —, soit dans le cas d'un arrêt en manquement. En effet, dans un arrêt du 16 octobre 1997, *Veuve G. Vaassen-Göbbels contre direction du Beambtenfonds voor het Mijnbedrijf*, la Cour de justice avait déjà dégagé cinq critères pour apprécier la notion de juridiction : « l'origine légale de l'organe, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, le caractère contradictoire de la procédure, l'application par l'organe des règles de droit, ainsi que son indépendance »³⁷¹. Il est particulièrement évident que la démarche du juge français de l'impôt, en l'espèce, méconnaissait le critère de l'indépendance et partant, aurait du être sanctionnée par la Cour de justice.

228. Néanmoins, ce fut la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) qui condamna cette jurisprudence du Conseil d'État dans un arrêt du 13 février 2003, *Chevrol*³⁷². La CEDH considéra qu'il y avait violation de l'article 6 §1 de la Convention en ce que la cause de la requérante n'avait pas été entendue par un « tribunal » de pleine juridiction dans la mesure où le Conseil d'État s'était « fondé exclusivement sur l'avis du ministre des Affaires étrangères ». Ce faisant, la Cour jugea en ces termes que dans

³⁷⁰ CE, 9 avril 1999, n° 180277, *Chevrol* : *Rec. CE* 1999, p. 115 ; *RFDA* 1999, p. 937 ; *AJDA* 1999, p. 401

³⁷¹ CJCE, 30 juin 1966, aff. 61/65, *Veuve G. Vaassen-Göbbels contre direction du Beambtenfonds voor het Mijnbedrijf*, *Rec.*, p. 377.

³⁷² CEDH, 13 février 2003, req. n° 49636/99, *Chevrol* : *AJDA* 2003, p. 606 ; *D.* 2003, p. 931. V. également, F. SUDRE, J.-P. MARGUENAUD, J. ANDRIANTSIMBAZOVINA, A. GOUTTENOIRE et M. LEVINET, *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, PUF, coll. « Thémis », 2° éd., 2004.

la mesure où « le Conseil d'État s'est considéré comme lié par cet avis ; il s'est ainsi privé volontairement de la compétence lui permettant d'examiner et de prendre en compte des éléments de fait qui pouvaient être cruciaux pour le règlement *in concreto* du litige qui lui était soumis ». Dans ces conditions, la CEDH considéra que la requérante n'avait pu avoir accès à un tribunal « ayant ou s'étant reconnu une compétence suffisante pour trancher le litige sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour statuer sur ce litige »³⁷³.

229. La Cour de cassation, saisie de la question de la réciprocité avait dans un premier temps fait prévaloir la même position que celle du Conseil d'État et a sursis à statuer jusqu'à ce que le ministre des Affaires étrangères se soit prononcé sur la problématique³⁷⁴. La Cour de cassation a ensuite précisé dès 1984, dans un arrêt *Mme Kappy, épouse Lisak*, « qu'en l'absence d'initiative prise par le gouvernement pour dénoncer une convention ou suspendre son application, il n'appartient pas aux juges d'apprécier la condition de réciprocité prévue dans les rapports entre États par l'article 55 de la Constitution »³⁷⁵. Position qui a d'ailleurs été maintenue depuis lors³⁷⁶. En effet, pour la Cour de cassation, l'article 55 de la Constitution française autorise la suspension ou la dénonciation d'une convention fiscale internationale par une décision de l'autorité qui a prononcé son approbation ou ratification. Dès lors, tant qu'une telle mesure n'est pas intervenue, la convention fiscale internationale doit être appliquée en droit interne avec une autorité supérieure à la loi³⁷⁷.

230. Dans le cadre d'un dialogue des juges, le Conseil d'État, prenant acte de la décision de la CEDH et de la jurisprudence de la Cour de cassation, a effectué un revirement de jurisprudence dans une importante affaire du 9 juillet 2010, *Cheriet-Benseghir*, en estimant « qu'il appartient au juge administratif, lorsqu'est soulevé devant lui un moyen tiré de ce qu'une décision administrative a à tort, sur le fondement de la réserve énoncée à l'article 55, soit écarté l'application de stipulations d'un traité

³⁷³ *Ibid.*

³⁷⁴ Cass. crim., 29 juin 1972, *Males*, *Bull. crim.* 1973, p. 595, n° 227.

³⁷⁵ Cass., 1^{re} civ., 6 mars 1983, *Mme Kappy, épouse Lisak*, *Bull. civ.* 1984, I, n° 85, p. 69 ; *Revue générale de droit international public*, 1985, p. 538.

³⁷⁶ V. Cass., 1^{re} civ., 16 février 1994, *Ordre des avocats près la cour d'appel de Paris contre Aït Kaci*, *Bull. cass.* n° 65 ; Cass., 1^{re} civ., 23 mars 1994, *N'Guyen Duy Thong contre Conseil de l'ordre des avocats de la Seine-Saint-Denis*, *Bull. cass.* n° 105.

³⁷⁷ *Ibid.*

international, soit fait application de ces stipulations, de vérifier si la condition de réciprocité est ou non remplie ; qu'à cette fin, il lui revient, dans l'exercice des pouvoirs d'instruction qui sont les siens, après avoir recueilli les observations du ministre des Affaires étrangères et, le cas échéant, celles de l'État en cause, de soumettre ces observations au débat contradictoire, afin d'apprécier si des éléments de droit et de fait suffisamment probants au vu de l'ensemble des résultats de l'instruction sont de nature à établir que la condition tenant à l'application du traité par l'autre partie est, ou non, remplie »³⁷⁸.

231. Ainsi, le dialogue des juges, qui se traduit également par l'analyse de la jurisprudence des autres juges internes et par la prise en considération de la condamnation de la CEDH, a permis d'aboutir à une intégration jurisprudentielle de la condition de réciprocité posée par une disposition nationale sans avoir à attendre qu'un justiciable se trouve dans une situation aboutissant à une question préjudicielle qui serait posée à la Cour de justice. Aussi, si le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne aboutit parfois à une certaine intégration du droit fiscal de l'Union européenne dans le droit fiscal interne et participant de la construction d'un ordre fiscal européen, la CEDH tient également une place particulière dans ce dialogue en permettant, dans certains cas, de pallier les limites du mécanisme préjudiciel, mais également en participant à la construction dudit ordre. En effet, si chaque juge interne devait, dans son travail judiciaire, se référer à l'interprétation du pouvoir exécutif pour rendre une décision, il porterait véritablement atteinte à l'essence même de la fonction judiciaire, à son indépendance et à la séparation des pouvoirs.

b) Au regard de l'interprétation des stipulations des conventions fiscales internationales

232. L'interprétation des stipulations des conventions internationales, en ce compris les conventions fiscales internationales, a fait l'objet d'un intéressant dialogue des juges.

³⁷⁸ CE, 9 juillet 2010, n° 317747, *Cheriet-Benseghir*, publié au recueil Lebon : *RFDA* 2010, p. 133 ; *AJDA* 2010, p. 1635.

Les règles relatives à l'interprétation des stipulations d'une convention internationale ont été très tôt élaborées par le juge français de l'impôt. En effet, dès 1823, le Conseil d'État a considéré que seul le ministre des Affaires étrangères était compétent pour interpréter les traités conclus par la France³⁷⁹. Ensuite, à partir de 1931, le juge français de l'impôt a considéré que le renvoi pour interprétation au ministre des Affaires étrangères s'imposait en conséquence³⁸⁰. Enfin, par un arrêt du 27 janvier 1989, *Beaumartin*, le Conseil d'État a considéré que le renvoi pour interprétation au ministre des Affaires étrangères liait le juge³⁸¹.

233. Néanmoins, quelques brèches furent laissées ouvertes par le Conseil d'État dès 1938 malgré l'élaboration de sa jurisprudence relative à l'« acte clair »³⁸². En effet, lorsque l'acte était « clair », le renvoi au ministre des Affaires étrangères ne s'imposait pas³⁸³. Poursuivant sur cette lignée jurisprudentielle, le Conseil d'État a également considéré, dans un autre arrêt du 19 mai 1972 rendu en matière fiscale, que « la solution du litige dépend en ce qui concerne les revenus des capitaux mobiliers [de la requérante] du point de savoir si, en vertu [des dispositions] de la convention, il y a lieu d'admettre que le lieu du domicile est celui où les personnes intéressées ont leur résidence habituelle ou au contraire celui où se trouve le centre de leurs intérêts patrimoniaux, que le texte de la convention n'est pas clair sur ce point ; que, dès lors, le ministre des Affaires étrangères est seul qualifié pour en donner l'interprétation »³⁸⁴.

³⁷⁹ CE, 23 juillet 1823, *Veuve Murat* : Rec., p. 545 ; V. également CE, 6 août 1823, *Le Corsaire* « La Représaille », Rec., p. 558 ;

³⁸⁰ CE, 3 juillet 1931, *Karl et Toto Samé* : Rec. Lebon, p. 722.

³⁸¹ CE, 27 janvier 1989, *Beaumartin et a.* : *JurisData* n° 1989-640279 ; *Rec. CE* 1989, p. 35 ; *AFDI* 1990, p. 953, chron. J.-F. LACHAUME.

³⁸² V. notamment, CE, 31 mars 1978, n° 1683, *Richard* : Rec., Lebon : *RJF* 1978 n° 5/150, concl. B. MARTIN-LAPRADE ; CE, 6 mars 1992, n° 107530, *SCI Unipierre I*, Rec., Lebon : *RJF* 1992 n° 4/486, concl. N. CHAHID-NOURAI, p. 271 ; CE, 18 octobre 2000, n° 209324, *Min. c/Commune de Pantin* : *RJF* 2001 n° 1/46 ; CE, 12 octobre 1992, *Préfet de la Manche* : *RJF* 1992, n° 12/1661 ; CE, 26 juillet 2006, n° 284930, *Société Natexis Banques Populaires* : *RJF* 2006, n° 1421, concl. P. COLLIN, *BDCF* 2006, n° 142 ; CE, 21 juin 1985, *Deruelle*, Rec., Lebon 203 : *RJF* 1985 n° 8 — 9/633, concl. CHAHID-NOURAI, p. 593 ; CE, 22 mai 1992, *Société Raffaella* : *RJF* 1993, n° 11/1434 ; CE, 4 novembre 1992, *GFA Château Clos Lafitte* : *RJF* 1993, n° 1/26 ; CE, 8 octobre 1993, *Gérard Unger Conseil* : *RJF* 1993, n° 11/1434, concl. contraires O. FOUQUET, p. 819 ; CE, 7 juillet 2006, n° 270899, *Société Cadev* : *RJF* 2006, n° 10/1156. V. également, H. CAPITANT, « Les travaux préparatoires et l'interprétation des lois », in *Mélanges Gény*, t. 2, p. 204, Sirey 1935 ; H. CAPITANT, « L'interprétation des lois d'après les travaux préparatoires », *D.*, RH, 1935, n° 35 ; B. GENEVOIS, « Le Conseil d'Etat et l'interprétation de la loi », *RFDA* 2002, p. 877 ; M. COZIAN, « Propos désobligeant sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *DF* 1999, n° 13 530 ; L. OLLEON, « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *RJF* 2002, n° 5, p. 355 ; C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 23-42.

³⁸³ CE, 1^{er} juillet 1938, *Jabin-Dudognon* : Rec., Lebon, p. 607.

³⁸⁴ CE, 19 mai 1972, n° 76534 : *Dr. fisc.* 1973, comm. 736.

234. Or, si le ministre des Affaires étrangères est « seul qualifié pour en donner l'interprétation », encore faut-il que le contribuable se situe hors du champ d'application de la loi fiscale française pour que le juge puisse se référer à la convention internationale. C'est d'ailleurs ce qu'a jugé le Conseil d'État dans un arrêt du 19 décembre 1975 dans lequel il a considéré que le tribunal administratif a sursis à statuer à tort jusqu'à ce que le ministre des Affaires étrangères se soit prononcé sur l'interprétation d'une convention internationale alors que le Tribunal devait préalablement examiner la situation du contribuable au regard de la législation interne non contredite par la convention³⁸⁵.

235. Le Conseil d'État a ensuite précisé sa jurisprudence dans un arrêt du 25 mars 1983 dans lequel il a jugé que dans la mesure où la solution d'un litige dépend de l'interprétation d'une disposition d'une convention fiscale internationale et que celle-ci a « un caractère sérieux », il y a lieu de surseoir à statuer sur ce point jusqu'à ce que le ministre des Affaires étrangères ait donné son interprétation³⁸⁶.

236. Dans un autre arrêt du 13 mai 1983, le Conseil d'État a de nouveau précisé sa jurisprudence de 1938. En effet, dans cette affaire rendue en matière fiscale, le juge français de l'impôt a considéré qu'« il ressort clairement des stipulations (...) de la convention dont l'objet est d'éviter les doubles impositions que, pour la détermination de la résidence fiscale d'un contribuable, l'utilisation des différents critères définis à l'article 3 [de ladite convention] doit être envisagé dans l'ordre où ils sont énoncés, chacun de ces critères ne pouvant être utilisé qu'à défaut de pouvoir appliquer le précédent, par rapport auquel il présente un caractère subsidiaire »³⁸⁷. Certains auteurs ont pu alors affirmer, à juste titre, que « *l'atténuation apportée [au principe du refus de l'interprétation des stipulations d'une convention fiscale internationale] résulte de*

³⁸⁵ CE, 19 décembre 1975, n° 84774 : *Dr. fisc.* 1976, comm. 925 ; *RJF* 1976, n° 77.

³⁸⁶ CE, 25 mars 1983, n° 16649 : *Dr. fisc.* 1983, comm. 1658 ; *RJF* 1983, n° 763. V. également l'application de la réponse du ministre des Affaires étrangères au regard de la question qui lui a été posée par le Conseil d'État dans un arrêt du 27 juillet 1984, n° 16649 : *Dr. fisc.* 1984, comm. 1570 ; *RFJ* 1984, n° 1247.

³⁸⁷ CE, 13 mai 1983, n° 28831 : *Dr. fisc.* 1983, comm. 1568 ; *RJF* 1983, n° 848. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 67-94.

*l'application de la théorie de l'acte clair ; le juge se prononce lui-même lorsqu'une interprétation résulte clairement du texte »*³⁸⁸.

237. Dans l'élaboration de sa jurisprudence sur cette problématique, le Conseil d'État a finalement opéré sinon un revirement du moins un « infléchissement » de sa jurisprudence, dans le cadre d'un arrêt du 19 juin 1990, *Groupement d'information et de soutien des travailleurs immigrés (GISTI)*³⁸⁹. Cet arrêt était relatif à l'interprétation à donner aux stipulations de l'accord franco-algérien du 27 décembre 1968 sur les conditions d'entrée et de séjour des ressortissants algériens en France. Dans cette affaire, le Conseil d'État décide que le juge administratif n'est tenu, ni de renvoyer pour interprétation au ministre des Affaires étrangères une disposition conventionnelle dont le sens n'est pas clair, ni, lorsque le ministre des Affaires étrangères a été amené à exprimer son interprétation, de s'incliner devant celle-ci³⁹⁰.

238. Néanmoins, avant ce revirement de jurisprudence de 1990, la CEDH avait eu à connaître d'un litige relatif à la position du Conseil d'État dans son arrêt *Beaumartin* de 1989³⁹¹. En effet, dans une décision *Beaumartin contre France* du 24 novembre 1994³⁹², la CEDH juge que « seul mérite l'appellation de « tribunal » au sens de l'article 6 § 1 un organe jouissant de la plénitude de juridiction et répondant à une série d'exigences telles que l'indépendance à l'égard de l'exécutif comme des parties en cause »³⁹³, ce qui ne fut pas le cas du Conseil d'État et constituait donc une méconnaissance de l'article 6 §1 de la Conv. EDH.

³⁸⁸ V. J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3^e édition, 2014, p. 271.

³⁸⁹ CE, 29 juin 1990, n° 78 519, *Groupement d'information et de soutien des travailleurs immigrés (GISTI)* : *Rec. CE* 1990, p. 171 ; *RJF* 1990, n° 1096 ; *RFDA* 1990, p. 923 ; *AJDA* 1990, p. 621.

³⁹⁰ V. CE, 29 juin 1990, n° 78 519, *Groupement d'information et de soutien des travailleurs immigrés (GISTI)* : *Rec. CE* 1990, p. 171 ; *RJF* 1990, n° 1096.

³⁹¹ CE, 27 janvier 1989, *Beaumartin et a.* : *JurisData* n° 1989-640279 ; *Rec. CE* 1989, p. 35 ; *AFDI* 1990, p. 953, chron. J.-F. LACHAUME.

³⁹² CEDH, 24 novembre 1994, req. n° 15287/89, *Beaumartin contre France* : *AJDA* 1995, p. 137, chron. J.-F. FLAUSS ; *D.* 1995, *jurispr.* p. 273, note X. PRETOT. V. également, F. SUDRE, J.-P. MARGUENAUD, J. ANDRIANTSIMBAZOVINA, A. GOUTTENOIRE et M. LEVINET, *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, PUF, coll. « Thémis », 2^e éd., 2004.

³⁹³ CEDH, 24 novembre 1994, req. n° 15287/89, *Beaumartin contre France*, : *AJDA* 1995, p. 137, chron. J.-F. FLAUSS ; *D.* 1995, *jurispr.* p. 273, note X. PRETOT. V. également sur cette position de la CEDH, les arrêts *Ringeisen contre Autriche* du 16 juillet 1971, série A no 13, p. 39, par. 95, *Le Compte, Van Leuven et De Meyere contre Belgique* du 23 juin 1981, série A no 43, p. 24, par. 55, et *Belilos contre Suisse* du 29 avril 1988, série A no 132, p. 29, par. 64.

239. À la suite de la sanction de la CEDH et, prenant en considération la position de ce dernier, le Conseil d'État a confirmé sa jurisprudence *GISTI* dans deux arrêts. Dans un premier arrêt du 9 février 1996, *Ettalibi*³⁹⁴, le Conseil d'État a considéré au regard de l'interprétation d'une stipulation d'une convention générale de sécurité sociale entre la France et le Maroc que « la circulaire (...) de la caisse nationale des allocations familiales, qui reprend les termes d'une lettre du ministre des Affaires sociales et de l'Emploi (...), relative aux conditions d'ouvertures des droits aux prestations familiales dans le cadre des accords bilatéraux de la sécurité sociale, selon lesquels seuls les travailleurs en activité, à l'exclusion des chômeurs indemnisés, entrent dans le champ d'application des accords bilatéraux de sécurité sociale applicables aux travailleurs "salariés ou assimilés", se borne à donner de ces accords et, notamment, de la convention franco-marocaine, une interprétation qui leur est conforme, et n'est donc entachée d'aucune illégalité »³⁹⁵. Dans cet arrêt, le juge relève que l'interprétation administrative est conforme aux accords en cause, ce faisant, il affirme de manière implicite sa compétence pour interpréter les conventions internationales³⁹⁶.

240. Dans un autre arrêt du 25 novembre 1998, *Teytaud*, le Conseil d'État a jugé que pour interpréter les stipulations des déclarations gouvernementales du 19 mars 1962 relatives à l'Algérie, dites « accords d'Evian », « la cour administrative d'appel ne s'est pas crue liée par l'interprétation qui a pu être donnée par le ministre des Affaires étrangères, et n'a donc méconnu ni les stipulations de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ni en tout état de cause, le premier alinéa de l'article 14 du pacte international relatif aux droits civils et politiques ; que, d'autre part, en jugeant que lesdites déclarations ne comportaient pas de clauses ou de promesses garantissant aux Français résidant en Algérie qu'au cas où ils seraient spoliés de leurs biens par l'État algérien, l'État français les indemniserait du préjudice en résultant, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

³⁹⁴ CE, 9 févr. 1996, *Ettalibi* : *JurisData* n° 1996-050399 ; *RFDA* 1996, p. 830, obs. D. RUZIE ; *AFDI* 1997, p. 874, chron. J.-F. LACHAUME.

³⁹⁵ CE, 9 févr. 1996, *Ettalibi* : *JurisData* n° 1996-050399 ; *RFDA* 1996, p. 830, obs. D. RUZIE ; *AFDI* 1997, p. 874, chron. J.-F. LACHAUME.

³⁹⁶ En effet, dans cet arrêt le juge affirme l'exactitude de l'interprétation ministérielle.

qu'elle a pu légalement en déduire que la responsabilité de l'État ne pouvait être engagée pour avoir méconnu les stipulations desdites déclarations »³⁹⁷.

241. Si la position du Conseil d'État est désormais claire, celle de son homologue judiciaire fut également l'objet d'une saga jurisprudentielle dont le « dialogue des juges » a permis d'éviter une divergence dangereuse pour la construction d'un ordre fiscal européen.

En effet, depuis 1839, les formations civiles de la Cour de cassation reconnaissent aux juridictions judiciaires le droit d'interpréter les clauses d'un traité « dès lors qu'elles ne mettent pas en cause l'ordre public international »³⁹⁸. Aussi, si les clauses de la convention internationale se rapportent à l'ordre public international et manquent de clarté, la chambre civile, le juge judiciaire de l'impôt imposaient que la question soit renvoyée au ministre des Affaires étrangères³⁹⁹.

242. Néanmoins, la position de la chambre criminelle de la Cour de cassation fut bien plus rigoureuse en refusant toute interprétation⁴⁰⁰. Dans le cadre d'un dialogue des juges prenant en considération tant la jurisprudence du Conseil d'État que celle de la CEDH à défaut de celle de la Cour de justice de l'Union européenne qui resta spectatrice sans participer activement au dialogue, la chambre sociale de la Cour de cassation a considéré, dans un arrêt du 29 avril 1993, *Caisse autonome mutuelle de retraite des agents de chemins de fer contre Djaidir*, qu'il n'était pas nécessaire d'envoyer une question préjudicielle au ministre des Affaires étrangères dans le cadre de l'interprétation des dispositions d'une convention internationale⁴⁰¹. Cette solution fut suivie par la première chambre civile de la Cour de cassation qui a considéré, dans un arrêt du 19 décembre 1995, *Banque africaine de Développement*, qu'« il est de l'office

³⁹⁷ CE, 25 novembre 1998, *Teytaud* : *JurisData* n° 1998-051099 ; *Rec. CE* 1998, p. 436 ; *RFDA* 1999, p. 411, obs. D. RUZIE.

³⁹⁸ Cas., 24 juin 1839, *Fox, Bumbury et consorts contre duc de Richmond*, Dalloz 1839, 1^{re} partie, p. 257.

³⁹⁹ Cass., 1^{re} civ., 7 juin 1989, *JurisClasseur périodique* 1990, II, n° 21448.

⁴⁰⁰ V. *JurisClasseur Administratif*, fasc. 22, « Application juridictionnelle des normes internationales », 1^{er} mai 2015.

⁴⁰¹ Cass. soc., 29 avril 1993, *Caisse autonome mutuelle de retraite des agents de chemins de fer contre Djaidir et a.* : *Gaz. Pal.* 1994, 1 p. 179, concl. Y. CHAUVY.

du juge d'interpréter les traités internationaux invoqués dans la cause soumise à son examen, sans qu'il soit nécessaire de solliciter l'avis d'une autorité juridictionnelle »⁴⁰².

243. Si la première phase d'un dialogue peut être source de divergence, telle fut également le cas au regard de l'application de ce renouveau jurisprudentiel par la chambre criminelle de la Cour de cassation. En effet, dans un arrêt du 10 mai 1998, *Arrospide Sarasola*, elle a considéré que « les conventions internationales sont des actes de haute administration qui ne peuvent être interprétés, s'il y a lieu, que par les puissances entre lesquelles elles sont intervenues »⁴⁰³. Néanmoins, si l'objet du dialogue est la recherche de compromis, tel fut également l'attitude de la chambre criminelle de la Cour de cassation qui, dans un arrêt du 11 février 2004, rendu en matière fiscale et qui illustre parfaitement un dialogue des juges aboutissant à un compromis, juge que « dès lors qu'il est de l'office du juge d'interpréter les traités internationaux invoqués dans la cause soumise à son examen, sans qu'il soit nécessaire de solliciter l'avis d'une autorité non juridictionnelle, la cour d'appel, qui a répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie, a justifié sa décision »⁴⁰⁴.

2. L'intégration négative de l'articulation entre conventions fiscales internationales et droit de l'Union européenne

244. L'articulation entre conventions fiscales internationales et droit de l'Union européenne a également fait l'objet d'un dialogue des juges aboutissant à une intégration négative de cette articulation. En effet, le principe dégagé par le juge européen de l'impôt (a) a été effectivement réceptionné et appliqué par le juge français de l'impôt (b).

a) Un principe dégagé par la Cour de justice de l'Union européenne

245. Le principe relatif à l'articulation entre conventions fiscales internationales et droit de l'Union européenne a été dégagé dans le cadre d'un « dialogue des juges »

⁴⁰²Cass. 1re civ., 19 décembre 1995, *Banque africaine de Développement* : *JurisData* n° 1995-003737 ; *Gaz. Pal.* 1996, 2, p. 686, note G. COHEN-JONATHAN ; *RGDI publ.* 1996, p. 599, étude D. ALLAND.

⁴⁰³ Cass. crim., 10 mai 1988, *Arrospide Sarasola* : *Gaz. Pal.* 1988, 2, p. 846, note J.-P. DOUCET.

⁴⁰⁴ Cass. crim., 11 févr. 2004, n° 02-84.472 : *JurisData* n° 2004-022707 ; *Bull. crim.* 2004, n° 37 ; *Rev. sc. crim.* 2005, p. 574, obs. H. MATSOPOULOU.

entre la Cour de justice de l'Union européenne et le juge français de l'impôt. Cette articulation, et particulièrement son intégration, est fondamentale pour la construction d'un ordre fiscal européen. Dans une affaire du 15 décembre 2004, *Société Denkavit International BV et SARL Denkavit France*, le Conseil d'État a eu à se prononcer sur la compatibilité des dispositions du Code général des impôts avec le droit de l'Union européenne⁴⁰⁵.

246. Les faits de l'espèce sont particulièrement éclairants. La *Société Denkavit International BV* est une société néerlandaise possédant deux filiales en France, à savoir la société *Agro finances* et la société *Denkavit France*. Au cours des exercices 1988 et 1990, ces deux filiales ont versé des dividendes à leur société mère et ont été soumises à une retenue à la source prévue par les dispositions de l'article 119 bis, 2 du CGI lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas en France leur domicile fiscal ou leur siège social. Aussi, l'article 119 bis, 2 du CGI, renvoyant aux dispositions de l'article 187 du CGI fixait le taux de retenue à la source à 25 % alors que ce taux était fixé à 5 % par les stipulations de l'article 10 de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973 lorsqu'une société mère possède plus de 25 % du capital des sociétés à l'origine des dividendes, ce qui était le cas en l'espèce. Le taux de 5 % fut donc appliqué.

247. Néanmoins, dans la mesure où la société mère et la filiale française avaient entre temps absorbés la seconde filiale *Agro finances*, elles ont contesté l'imposition relative à la retenue à la source de 5 % au regard du principe de la liberté d'établissement énoncé à l'article 49 du TFUE et la clause de non-discrimination figurant à l'article 25 de la convention fiscale internationale. L'administration fiscale, ayant rejeté cette réclamation relative à la décharge de cette imposition, les sociétés requérantes ont donc saisi le tribunal administratif de Nantes qui fit droit à leur demande dans une décision du 10 avril 1997 en considérant que l'administration avait effectivement méconnu le principe de libre établissement posé par l'article 49 du TFUE⁴⁰⁶.

⁴⁰⁵ En particulier, la liberté européenne d'établissement.

⁴⁰⁶ V. TA Nantes, 10 avril 1997 n° 93-2743 et 93-2744 : *RJF* 1997, n° 791, concl. C. JACQUIER ; *Dr. fisc.* 1997, comm. 1261 ; V. également P. DIBOUT, « Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales », *Dr. fisc.* 11/00 p. 474, pt. N° 57.

248. En seconde instance, et contrairement aux conclusions de son rapporteur public, la cour administrative d'appel de Nantes rétablit l'imposition litigieuse dans un arrêt du 13 mars 2001⁴⁰⁷. Dans leur arrêt, les juges d'appel ont considéré que « les dispositions de l'article 119 bis, 2 du CGI, en soumettant à la retenue à la source les produits nets des participations lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur siège en France, visent des sociétés qui ne se trouvent pas dans une situation objectivement comparable à celles qui, ayant leur siège en France, sont soumises à l'IS à raison d'un bénéfice comprenant, notamment, ces produits ; qu'ainsi, si les dividendes distribués par une filiale à sa société mère française ne sont pas soumis à cette retenue à la source, ils n'échappent pas pour autant à l'impôt dès lors que cette société mère est imposable en France à l'IS ; que si certaines sociétés mères de sociétés filiales françaises peuvent toutefois, en application de l'article 216 du CGI et quelle que soit leur nationalité, défalquer de leur bénéfice net total les produits nets de leurs participations c'est cependant à la condition qu'elles puissent prétendre au statut de société mère prévu par l'article 145 du même code qui suppose, en particulier, qu'elles soient assujetties à l'impôt sur les sociétés au taux normal, soit parce qu'elles ont leur siège en France soit parce que bien qu'étant étrangères, elles disposent en France d'un établissement stable ; que les dispositions de l'article 119 bis, 2 du CGI ne sont pas, par suite, et contrairement à ce qu'a jugé le tribunal administratif de Nantes, incompatibles avec les stipulations (...) de l'article [49 du TFUE], dès lors qu'elles s'appliquent à des sociétés dont la situation n'est pas objectivement comparable à celle des sociétés mères au sens de l'article 145 du CGI »⁴⁰⁸.

249. De même, la cour administrative d'appel écarte, par un raisonnement similaire, le moyen tiré de la méconnaissance de la clause de non-discrimination figurant dans la convention fiscale internationale.

La société mère et sa filiale française se pourvoient donc devant le Conseil d'État. Les requérantes soutiennent en effet que « le fait générateur de la retenue à la source, à savoir le versement de dividendes par leurs filiales, les sociétés mères françaises et

⁴⁰⁷ CAA Nantes, 13 mars 2001, n° 97-1922 : *RJF* 2002, n° 644 ; *Dr. fisc.* 2002, comm. 121 ; V. également B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 6^e édition p. 896.

⁴⁰⁸ CAA Nantes, 13 mars 2001, n° 97-1922 : *RJF* 2002, n° 644 ; *Dr. fisc.* 2002, comm. 121 ; V. également B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 6^e édition p. 896.

étrangères se trouvent, contrairement à ce qu'a jugé la cour, dans une situation comparable et que c'est au prix d'une erreur de droit que la cour a retenu comme critère de distinction l'existence ou non d'un établissement stable en France. Elles en déduisent que le 2 de l'article 119 bis est incompatible avec l'article [49 du TFUE] ».

250. Suivant les conclusions de son rapporteur public, M. F. DONNAT, et dans le cadre d'un « dialogue des juges », le Conseil d'État pose trois questions préjudicielles à la Cour de justice. La première est la suivante : « un dispositif qui fait supporter le poids d'une imposition à une société mère, bénéficiaire du versement de dividendes, qui ne réside pas en France, en dispensant les sociétés mères qui résident en France, est-il susceptible d'être critiqué au regard du principe de la liberté d'établissement ? ».

La deuxième est de savoir si « un tel dispositif de retenue à la source est (...) en lui-même critiquable au regard du principe de la liberté d'établissement, ou, dès lors qu'une convention fiscale entre la France et un autre État membre, autorisant cette retenue à la source, prévoit la possibilité d'imputer sur l'impôt dû dans cet autre État la charge supportée en application du dispositif critiqué, y-a-t-il lieu de tenir compte de cette convention pour apprécier la compatibilité de ce dispositif avec le principe de la liberté d'établissement ? ».

Enfin, la troisième est, « dans l'hypothèse où est retenue la seconde branche de l'alternative présentée au 2, l'existence de la convention susmentionnée suffit-elle à faire regarder le dispositif critiqué comme un simple mécanisme de répartition de la matière imposable entre les deux États concernés, sans incidence pour les entreprises, ou la circonstance qu'une société mère qui ne réside pas en France peut être dans l'impossibilité de procéder à l'imputation prévue par la convention doit-elle conduire à regarder ce dispositif comme méconnaissant le principe de la liberté d'établissement ? »⁴⁰⁹.

251. Dans le cadre d'un dialogue des juges, la Cour de justice répond, dans un arrêt du 14 décembre 2006, *Denkavit Internationaal BV et Denkavit France SARL contre ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, aux questions préjudicielles qui

⁴⁰⁹ CE, 15 décembre 2004 n° 235069, *Société Denkavit International BV et SARL Denkavit France* : RJF 2005, n° 233, concl. F. DONNAT, p. 143.

lui ont été posées par le Conseil d'État⁴¹⁰. Néanmoins, avant de répondre à ces questions, la Cour de justice commence par reformuler la première question qui lui a été posée qui correspond au fait de savoir si « l'article [49 du TFUE] s'oppose à ce qu'une législation nationale soumette à l'impôt des dividendes versés par des filiales résidentes à leur société mère établie dans un autre État membre, alors que les sociétés mères résidentes en sont presque totalement exonérées ». En effet, en l'espèce, le Conseil d'État demandait en substance s'il est en principe contraire à l'article 49 du TFUE que la France pratique une retenue à la source sur les dividendes payés par une filiale française à une société mère néerlandaise alors qu'elle n'applique aucune imposition similaire aux dividendes payés par une filiale française à une société mère française.

252. Dans ses conclusions, l'avocat général, M. L. A. GEELHOED, considère que les bénéfices distribués par la société pourraient subir une double imposition économique et juridique⁴¹¹. En effet, selon lui, « *la question est de savoir si une telle différence de traitement constitue une discrimination illégale et contraire à l'article [49 du TFUE] entre les sociétés mères françaises et les sociétés mères néerlandaises* ». Et d'ajouter qu'« *ainsi que nous l'avons observé dans nos conclusions dans les affaires Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation ainsi que Kerckhaert et Morres, les [articles 43 et 52 du TFUE] sont violés lorsque la différence de traitement appliqué par l'État membre à ses redevables n'est pas une conséquence directe et logique du fait que, au stade actuel de développement du droit communautaire, les obligations fiscales des redevables peuvent être différentes selon qu'il s'agit de situations transfrontalières ou de situations purement internes. Cela signifie en particulier que, pour relever des dispositions du traité CE relatives à la liberté de circulation, le traitement fiscal défavorable doit être*

⁴¹⁰ CJCE, 14 décembre 2006, aff. 170/05, 1^{er} ch., *Société Denkavit International BV et SARL Denkavit France*, Rec. CJCE 2006, p. I-11949 : *Dr. fisc.* 2006, n° 52, act. 264; *Dr. sociétés* 2007, comm. 39, note J.-L. PIERRE ; *Europe* 2007, comm. 56, note F. MARIATTE ; *RJF* 2007, n° 375 ; *BDCF* 2007, n° 39, concl. L. A. GEELHOED. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, 172.

⁴¹¹ La double imposition économique apparaît notamment lorsque les mêmes bénéfices sont imposés auprès de la société au titre de l'IS puis auprès de l'actionnaire au titre de l'IR (il s'agit donc d'une double imposition du même revenu auprès de deux contribuables différents).

La double imposition juridique apparaît notamment lorsque l'actionnaire subit un premier impôt retenu à la source puis s'acquitte de l'IR, perçu par différents États, sur les mêmes bénéfices (il s'agit donc d'une double imposition du même revenu auprès du même contribuable). V. concl. de l'avocat général, CJCE, 14 décembre 2006, aff. 170/05, 1^{er} ch., *Société Denkavit International BV et SARL Denkavit France*, Rec. CJCE 2006, p. I-11949 : *Dr. fisc.* 2006, n° 52, act. 264; *Dr. sociétés* 2007, comm. 39, note J.-L. PIERRE ; *Europe* 2007, comm. 56, note F. MARIATTE ; *RJF* 2007, n° 375 ; *BDCF* 2007, n° 39, concl. L. A. GEELHOED. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, 172.

le fruit d'une discrimination, directe ou occulte, résultant des règles imposées par une autorité fiscale unique, et non simplement de disparités ou de la répartition des compétences fiscales entre les systèmes fiscaux de deux ou plusieurs États membres ou encore de la coexistence d'administrations fiscales nationales ».

Ainsi, pour l'avocat général, « *la compétence fiscale exercée par la France sur les dividendes sortants versés à des sociétés mères néerlandaises — et donc ne résidant pas en France — est limitée à ce que le droit fiscal international dénomme la compétence territoriale ou compétence de "l'État de la source" : autrement dit, elle se limite au revenu tiré par la société mère néerlandaise du territoire ressortissant à la juridiction de l'État de la source* »⁴¹². En effet, l'Etat de la source a une obligation de ne pas faire de discrimination entre résidents et non-résidents et d'appliquer un traitement comparable à celui qu'il réserve aux revenus de résident.

253. L'avocat général poursuit et considère que « *le système français permettait d'éviter presque totalement la double imposition économique des bénéficiaires versés par une filiale française à sa société mère française (en exonérant cette dernière du paiement de l'impôt), mais il entraînait (par un mécanisme de retenue à la source appliquée aux dividendes sortants) une double imposition économique des bénéficiaires distribués par une filiale française à sa société mère néerlandaise. Partant, pris isolément, sans tenir compte des effets d'éventuelles conventions préventives de double imposition (qui sont abordés dans les deuxième et troisième questions préjudicielles), ce traitement est parfaitement et manifestement discriminatoire au sens de l'article [49 du TFUE] puisque la France imposait une charge fiscale plus élevée aux dividendes sortants versés à des sociétés mères néerlandaises qu'aux dividendes nationaux versés à des sociétés mères françaises* »⁴¹³.

254. Ce raisonnement fut suivi par la Cour de justice qui considéra la mesure française comme « une mesure discriminatoire incompatible avec le traité, en ce qu'elle

⁴¹² CJCE, 14 décembre 2006, aff. 170/05, 1^{er} ch., *Société DenkaVit International BV et SARL DenkaVit France*, Rec. CJCE 2006, p. I-11949 : *Dr. fisc.* 2006, n° 52, act. 264; *Dr. sociétés* 2007, comm. 39, note J.-L. PIERRE ; *Europe* 2007, comm. 56, note F. MARIATTE ; *RJF* 2007, n° 375 ; *BDCF* 2007, n° 39, concl. L. A. GEELHOED. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, 172. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

⁴¹³ *Ibid.*

prévoit une imposition des dividendes versés par des filiales résidentes à des sociétés mères néerlandaises plus lourde que celle des mêmes dividendes versés à des sociétés mères françaises », et de juger que « les [articles 43 et 52 du TFUE] s'opposent à une législation nationale qui, en ce qu'elle fait supporter le poids d'une imposition de dividendes à une société mère non résidente en dispensant presque totalement les sociétés mères résidentes, constitue une restriction discriminatoire à la liberté d'établissement ».

255. Sur les deuxième et troisième questions, la Cour de justice considère, conformément à sa jurisprudence élaborée dans ses arrêts *Époux Robert Gilly contre Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* du 21 mai 1998⁴¹⁴, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland contre Finanzamt Aachen-Innenstadt* du 21 septembre 1999⁴¹⁵ et *Margaretha Bouanich contre Skatteverket* du 19 janvier 2006⁴¹⁶, qu'« en l'absence de mesure d'harmonisation [européenne] ou de conventions conclues entre tous les États membres (...), les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'impositions des revenus en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions. Dans ce contexte, les États membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales conclues afin d'éviter la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale »⁴¹⁷. Néanmoins, poursuit la Cour de justice, « en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les États membres ne peuvent s'affranchir du respect des règles [européennes] »⁴¹⁸. En effet, « cette répartition de la

⁴¹⁴ CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly contre Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec., p. I-2793, pts 24 et 30 : *Dr. fisc.* 1998, n° 28, 100 270 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 38, 100 315 ; *Europe* 1998, comm. 242, obs. F. BERROD ; *RJF* 7/1998, n° 890 ; *BDCF* 4/1998, n° 97, concl. D. RUIZ-JARABO COLOMER. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

⁴¹⁵ CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland contre Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161, pt. 57, concl. J. MISCHO ; *Dr. fisc.* 2000, n° 11, 100 098, P. DIBOUT ; D. 2000, p. 461, note G. TIXIER et A.-G. HARMONIC-GAUX ; *RJF* 12/1999, n° 1629. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

⁴¹⁶ CJCE, 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Margaretha Bouanich contre Skatteverket*, Rec., p. I-923, pt. 49 : *Dr. fisc.* 2006, n° 5, activité. 17 ; *RAE* 2006, p. 137 à 150, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 4/2006, n° 484. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

⁴¹⁷ CJCE, 14 décembre 2006, aff. 170/05, 1^{er} ch., *Société Denkvit International BV et SARL Denkvit France*, Rec. CJCE 2006, p. I-11949, pt. 43 : *Dr. fisc.* 2006, n° 52, act. 264 ; *Dr. sociétés* 2007, comm. 39, note J.-L. PIERRE ; *Europe* 2007, comm. 56, note F. MARIATTE ; *RJF* 2007, n° 375 ; *BDCF* 2007, n° 39, concl. L. A. GEELHOED. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, 172.

⁴¹⁸ *Ibid.* pt. 44

compétence fiscale ne permet pas aux États membres d'introduire une discrimination contraire aux règles [européennes] »⁴¹⁹.

256. Au regard de l'application de la convention fiscale internationale litigieuse, la Cour de justice relève que celle-ci avait pour effet qu'une société mère néerlandaise qui percevait des dividendes d'une filiale française était soumise à une imposition à la source de 5 % du montant des dividendes versés alors qu'une société mère française en était presque exonérée⁴²⁰. Pour le juge européen de l'impôt, cette « différence de traitement fiscal qui résulte de l'application de ces conventions et législations constitue une discrimination au détriment des sociétés mères à raison du lieu de leur siège, incompatible avec la liberté d'établissement garantie par le traité », et écarte le moyen tiré de ce qu'au regard des principes de droit fiscal international et des dispositions de la convention fiscale internationale, c'est à l'État de la résidence du contribuable qu'il appartient de corriger les effets d'une double imposition et non à celui de la source des revenus imposés⁴²¹.

En effet, un État membre ne peut exciper d'une convention fiscale internationale aux fins d'échapper aux obligations qui lui incombent en vertu du traité européen⁴²². De plus, l'application de la convention fiscale internationale combinée aux dispositions de la législation néerlandaise ne permet pas d'éviter la double imposition à laquelle est soumise une société mère non résidente à la différence d'une société mère résidente, et ne permettait également pas de neutraliser les effets de la restriction à la liberté d'établissement⁴²³, et de juger que partant, « il y a lieu de répondre à la deuxième et

⁴¹⁹ *Ibid.* V. également, CJCE, 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Margaretha Bouanich contre Skatteverket*, Rec., p. I-923, pt. 50 : *Dr. fisc.* 2006, n° 5, activité. 17 ; *RAE* 2006, p. 137 à 150, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 4/2006, n° 484. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197.

⁴²⁰ *Ibid.*, pt. 48.

⁴²¹ *Ibid.*, pt. 51.

⁴²² V. sur ce point., CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 273, pt. 26. Dans cette affaire, le juge français de l'impôt a jugé que « c'est à tort que le gouvernement français fait valoir que la différence de traitement en question est due aux conventions relatives à la double imposition (...). En outre, les droits découlant pour les bénéficiaires de l'article 52 du traité sont inconditionnels et un État membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention conclue avec un autre État membre. En particulier, cet article ne permet pas de soumettre ces droits à une condition de réciprocité dans le but d'obtenir des avantages correspondants dans d'autres États membres ».

⁴²³ CJCE, 14 décembre 2006, aff. 170/05, 1^{er} ch., *Société Denkavit International BV et SARL Denkavit France*, Rec. CJCE 2006, p. I-11949, pts 46 à 48 : *Dr. fisc.* 2006, n° 52, act. 264 ; *Dr. sociétés* 2007, comm. 39, note J.-L. PIERRE ; *Europe* 2007, comm. 56, note F. MARIATTE ; *RJF* 2007, n° 375 ; *BDCF* 2007, n° 39, concl. L. A. GEELHOED. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, 172. En effet, la Cour de justice juge qu'« alors que les sociétés mères résidentes bénéficient d'un régime fiscal

troisième question que les articles [articles 43 et 52 du TFUE] doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale prévoyant, pour les seules sociétés mères non résidentes, une imposition par voie de retenue à la source des dividendes distribués par des filiales résidentes, quand bien même une convention fiscale entre l'État membre en cause et un autre État membre, autorisant cette retenue à la source, prévoit la possibilité d'imputer sur l'impôt dû dans cet autre État la charge supportée en application de ladite législation nationale, lorsqu'une société mère est dans l'impossibilité, dans cet autre État membre, de procéder à l'imputation prévue par ladite convention ».

257. Ainsi, dans le cadre d'un dialogue des juges, la solution dégagée par le juge européen de l'impôt est claire en matière d'articulation entre convention fiscale internationale et droit de l'Union européenne : l'application d'une convention fiscale internationale ne peut contrevenir aux dispositions du droit de l'Union européenne. Cette solution est en réalité logique. Une convention fiscale internationale, constitutive d'un acte conventionnel de l'Union européenne fait donc partie du droit dérivé de l'Union européenne. Au regard de la hiérarchie des normes, il semble tout à fait logique que cet acte de droit dérivé se soumette au droit primaire de l'Union européenne⁴²⁴, en ce compris les dispositions de l'article 49 du TFUE relatif à la liberté d'établissement. Il convient à présent d'analyser comment ce principe est appliqué par le juge français de l'impôt.

b) Un principe appliqué par le juge français de l'impôt

258. Dans le cadre d'un dialogue avec la Cour de justice de l'Union européenne, le Conseil d'État a tiré toutes les conséquences de la solution dégagée par son homologue européen dans un arrêt du 6 avril 2007, *Société Denkavit International BV et Société Denkavit France*⁴²⁵. En effet, par cet arrêt, le Conseil d'État juge que les dispositions de l'article 119 bis, 2, du CGI faisaient supporter le poids d'une imposition de dividendes

leur permettant d'éviter une imposition en chaîne, (...) les sociétés mères non résidentes se voient au contraire soumises à une telle imposition des dividendes distribués par leurs filiales établies en France ».

⁴²⁴ V. P. — Y. MONJAL, *Recherches sur la hiérarchie des normes communautaires*, LGDJ, coll. « Bibl. de droit international et communautaire », t. 112, 2000.

⁴²⁵ CE, 6 avril 2007, n° 235069, *Sté Denkavit international BV et Sté Denkavit France* : RJF 2007, n° 807 ; BDCF 2007, n° 87, concl. C. LANDAIS. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, 172.

aux sociétés mères non résidentes alors que les sociétés mères résidentes en étaient presque totalement dispensées. Aussi, si la convention fiscale internationale conclue entre la France et les Pays-Bas permettaient à la société mère néerlandaise d'imputer sur l'impôt dont elle devait s'acquitter aux Pays-Bas la charge qui correspondait à la retenue à la source prélevée sur les dividendes versés par ses deux filiales françaises, « il résulte de l'instruction que les sociétés mères néerlandaises étaient exonérées par les Pays-Bas de l'impôt sur les dividendes de source étrangère et notamment française et, par suite, étaient dans l'impossibilité de procéder à l'imputation de la retenue à la source supportée en application de l'article 199 bis »⁴²⁶.

259. Ainsi, eu égard à la combinaison des dispositions du CGI, du droit fiscal néerlandais et aux stipulations de la convention fiscale internationale, le juge français de l'impôt a considéré que « qu'une société mère néerlandaise supportait le poids d'une retenue à la source sur les dividendes versés par ses filiales françaises alors qu'une société mère française était presque totalement dispensée de cette imposition »⁴²⁷.

260. Dans cette affaire, et pour conseiller l'admission de la décharge de l'imposition litigieuse, le rapporteur public, Mme C. LANDAIS, avait pris en considération la jurisprudence de la Cour de justice selon laquelle une différence de traitement discriminatoire résultant de dispositions du droit national puisse être « neutralisée » par l'application d'une convention fiscale bilatérale⁴²⁸. En effet, afin d'apprécier la conformité d'une réglementation nationale au regard du droit de l'Union européenne, le juge européen de l'impôt avait confirmé qu'il acceptait de prendre en compte les effets combinés de cette réglementation nationale et de la convention fiscale internationale applicable⁴²⁹. Néanmoins, dans son analyse de la neutralisation par la convention fiscale internationale des effets de la discrimination résultant du droit français, la Cour de justice prend également en considération la législation néerlandaise afin de vérifier les conditions d'application de la convention fiscale internationale.

⁴²⁶ *Ibid.*

⁴²⁷ *Ibid.*

⁴²⁸ *Ibid.*

⁴²⁹ *Ibid.*

261. Or, selon le rapporteur public, si la Cour de justice avait pu constater que « *la convention fiscale bilatérale permettait effectivement à la mère néerlandaise d'imputer sur l'imposition néerlandaise des dividendes la retenue à la source effectuée en France, cette imputation s'avérait dans les faits impossible dès lors que les Pays-Bas avaient choisi d'exonérer d'impôt les dividendes perçus de filiales résidentes d'autres pays membres de [l'Union européenne]* »⁴³⁰. Ainsi, le rapporteur public rappelle que dans la mesure où la convention fiscale internationale n'a pu permettre de neutraliser la discrimination résultant du dispositif national français, les dispositions combinées de l'article 199 bis, 2 du CGI, de la convention fiscale internationale et du droit fiscal néerlandais aboutissaient à une restriction de la liberté d'établissement justifiant la restitution de l'imposition indûment versée par la société⁴³¹.

262. Prenant en considération tant la solution dégagée par la Cour de justice que celle de son rapporteur public, le Conseil d'État juge également que cette situation méconnaît les dispositions du traité européen, particulièrement celle de l'article 49 du TFUE relatif à la liberté d'établissement, en ce qu'elle constitue une restriction discriminatoire. Et d'ajouter qu'« en se bornant à considérer que les dispositions de l'article 119 bis n'étaient pas incompatibles avec les stipulations de l'article [49 du TFUE], la cour administrative d'appel de Nantes a donc commis une erreur de droit ; que par suite les sociétés requérantes sont fondées à demander l'annulation de l'arrêt attaqué »⁴³².

263. Dans une autre affaire du 27 juillet 2012, *Regazzacci*, le Conseil d'État est allé encore plus loin en analysant la compatibilité des stipulations d'une convention fiscale internationale avec le droit de l'Union européenne, en particulier, la liberté de circulation des capitaux et des moyens de paiement⁴³³. En l'espèce, cette affaire est relative à un litige qui opposait l'administration fiscale française à un citoyen français

⁴³⁰ CE, 6 avril 2007, n° 235069, *Sté Denkvit international BV et Sté Denkvit France* : *RJF* 2007, n° 807 ; *BDCF* 2007, n° 87, concl. C. LANDAIS.

⁴³¹ *Ibid*

⁴³² CE, 6 avril 2007, n° 235069, *Sté Denkvit international BV et Sté Denkvit France* : *RJF* 2007, n° 807 ; *BDCF* 2007, n° 87, concl. C. LANDAIS.

⁴³³ CE, 27 juillet 2012, n° 337656, *min. c/M. Regazzacci* et n° 337810, concl. F. ALADJIDI, note F. LE MENTEC : *JurisData* n° 2012-019035 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. ALADJIDI ; *RJF* 2012, n° 1012, chron. E. BOKDAM-TOGNETTI, p. 979 ; *BDCF* 2012, n° 126. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

demeurant au Royaume-Uni ainsi qu'à trois sociétés françaises dont il était actionnaire et qui lui ont versé des dividendes qui ont fait l'objet de retenues à la source. En effet, au regard du droit français, de tels dividendes sont soumis à une retenue à la source de 25 % et le bénéficiaire ne peut prétendre à l'obtention d'un avoir fiscal en l'absence de convention fiscale bilatérale. Néanmoins, dans l'affaire commentée, une convention fiscale franco-britannique prévoyait une retenue à la source de 15 % pour les dividendes versés par une société française à un « résident fiscal britannique » ainsi que le remboursement de l'avoir fiscal sous certaines conditions. Si tant le citoyen français que les sociétés distributrices des dividendes estimaient devoir relever des dispositions fiscales plus clémentes de la convention franco-britannique, telle ne fut pas la position de l'administration fiscale française.

264. Afin de contester l'imposition litigieuse, l'un des moyens des requérants renvoyait à la question de savoir si le fait de subordonner le remboursement de l'avoir fiscal au rapatriement des dividendes au Royaume-Uni, pour les résidents non britanniques de cet État membre, était compatible avec les principes de non-discrimination en fonction de la nationalité, la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux et des moyens de paiement.

265. Dans ses conclusions, le rapporteur public, M. F. ALADJIDI proposait alors, avant de répondre à ce moyen, de déterminer la nature et les modalités du contrôle que le Conseil d'État exerce sur la compatibilité des stipulations d'une convention fiscale internationale avec le droit de l'Union européenne⁴³⁴. Et de rappeler, tout d'abord, que par une décision du 23 décembre 2011, *Kandyrine de Brito Paiva*, le Conseil d'État avait déjà admis que pouvait être utilement invoqué à l'appui de conclusions dirigées contre une décision administrative qui fait une application des stipulations inconditionnelles d'un traité ou d'un accord international, un moyen tiré de ce que ces stipulations seraient incompatibles avec un autre traité ou accord international, à l'exception des cas « où serait en cause l'ordre juridique intégré que constitue l'Union européenne »⁴³⁵, ce qui, selon le rapporteur public, « *visé non seulement le cas dans*

⁴³⁴ V. *Dr. fisc.* 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. ALADJIDI.

⁴³⁵ V. CE, 23 décembre 2011, n° 303678, *Kandyrine de Brito Paiva* : *JurisData* n° 2011-028866 ; *JCP A* 2012, act. 9, obs. L. ERSTEIN ; *RFDA* 2012, p. 1, concl. J. BOUCHER, p. 26, note D. ALLAND ; *AJDA* 2012, p. 201, chron. X. DOMINO et A. BRETONNEAU ; *Gaz. Pal.* 11 mars 2012, n° 71-73, p. 17, note B. SEILLER ; *RJF* 2012, n° 288.

lequel une situation née du [droit de l'Union européenne] serait contestée au regard d'un autre engagement international, mais aussi le cas inverse qui est celui de l'espèce »⁴³⁶. Néanmoins, le rapporteur public a précisé que pour le cas particulier des conventions fiscales bilatérales conclues entre États membres, une solution peut être dégagée qui consiste reprendre le raisonnement du juge européen de l'impôt⁴³⁷ pour contrôler la compatibilité des stipulations de la convention fiscale bilatérale avec le droit de l'Union européenne.

266. En effet, par un arrêt du 30 mars 2005, *Villatte*, le Conseil d'État avait déjà jugé qu'un article d'une convention fiscale internationale n'était pas incompatible avec les dispositions du traité européen relatif à la liberté des services au motif que si la stipulation en cause rendait imposable en France un non-résident à raison et pour le montant des revenus qu'il tire de son activité en France à partir d'une base fixe, cette circonstance n'était pas de nature à instituer une différence de traitement entre prestataires de services fournis en France⁴³⁸.

⁴³⁶ CE, 27 juillet 2012, n° 337656, *min. c/M. Regazzacci* et n° 337810, concl. F. ALADJIDI, note F. LE MENTEC : *JurisData* n° 2012-019035 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. ALADJIDI ; *RJF* 2012, n° 1012, chron. E. BOKDAM-TOGNETTI, p. 979 ; *BDCF* 2012, n° 126. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

⁴³⁷ En effet, dans l'arrêt *Gilly*, la Cour de justice s'est prononcée sur la compatibilité entre les dispositions d'une convention fiscale conclue entre deux États membres et les stipulations du traité européen, en particulier la libre circulation des travailleurs. V. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly contre Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec., p. I-2793, pts 24 et 30 : *Dr. fisc.* 1998, n° 28, 100 270 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 38, 100 315 ; *Europe* 1998, comm. 242, obs. F. BERROD ; *RJF* 7/1998, n° 890 ; *BDCF* 4/1998, n° 97, concl. D. RUIZ-JARABO COLOMER. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

Et dans une autre affaire *Compagnie de Saint-Gobain*, elle a jugé que si la répartition de la compétence fiscale par les conventions bilatérales relève de l'autonomie des États membres en matière de fiscalité directe, l'exercice du pouvoir d'imposition doit respecter le droit de l'Union européenne. V. CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland contre Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161, concl. J. MISCHO ; *Dr. fisc.* 2000, n° 11, 100 098, P. DIBOUT ; D. 2000, p. 461, note G. TIXIER et A.-G. HARMONIC-GAUX ; *RJF* 12/1999, n° 1629. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

⁴³⁸ V. CE, 30 mars 2005, n° 230053, *min. contre Villatte* : *RJF* 7/05 n° 751, conclusions Mme M.-H. MITJAVILE ; *BDCF* 7/05 n° 96. Le Conseil d'État juge, en effet, en ces termes que : « Considérant que si M. Villatte soutient que l'article 14 précité de la convention franco-britannique est incompatible avec les articles 59 et 60, devenus articles 49 et 50, du traité instituant la Communauté européenne et établissant la liberté des services, la circonstance que les stipulations de l'article 14 de la convention franco-britannique précitée rendent imposable en France un non-résident à raison et pour le montant des revenus qu'il tire de son activité exercée en France à partir d'une base fixe, n'est toutefois pas de nature, contrairement à ce que soutient le requérant, à instituer une différence de traitement entre prestataires de services fournis en France ; que, par suite, ce moyen ne peut qu'être écarté ».

267. Ainsi, suivant les conclusions de son rapporteur public, le Conseil d'État décide, en sa qualité de juge de droit commun du droit de l'Union européenne⁴³⁹, de contrôler la compatibilité de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 au regard de la liberté de circulation des capitaux⁴⁴⁰.

268. Cette position du juge français de l'impôt illustre indéniablement une certaine coopération entre les juridictions françaises de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne. Cette coopération résulte d'une influence de jurisprudence rendue possible par un dialogue des juges. Ce dialogue aboutit, particulièrement en matière fiscale, à une certaine intégration des dispositions du droit fiscal de l'Union européenne dans le droit fiscal national. Également, il aboutit à une certaine convergence dans l'interprétation des dispositions du droit fiscal de l'Union européenne par une certaine volonté de coopération des juridictions françaises de l'impôt. Partant, ce dialogue participe d'une certaine construction de l'ordre fiscal européen.

⁴³⁹ V. CJCE, 12 mai 1998, aff. 336/96 plén., Gilly : RJF 7/98 n° 890, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer BDCF 4/98 n° 97 ; CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland contre Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161, concl. J. MISCHO ; *Dr. fisc.* 2000, n° 11, 100 098, P. DIBOUT ; D. 2000, p. 461, note G. TIXIER et A.-G. HARMONIC-GAUX ; *RJF* 12/1999, n° 1629. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

⁴⁴⁰ CE, 27 juillet 2012, n° 337656, *min. c/M. Regazzacci* et n° 337810, concl. F. ALADJIDI, note F. LE MENTEC : *JurisData* n° 2012-019035 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. ALADJIDI ; *RJF* 2012, n° 1012, chron. E. BOKDAM-TOGNETTI, p. 979 ; *BDCF* 2012, n° 126. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170.

CHAPITRE SECOND. LE DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES ET L'INTÉGRATION NÉGATIVE PAR LES DROITS FONDAMENTAUX ET LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE EN MATIÈRE FISCALE

269. Le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne a également pour objet les droits fondamentaux et les principes généraux du droit de l'Union européenne afin de parvenir à la construction d'un ordre fiscal européen. Ces principes généraux du droit de l'Union européenne procèdent d'une création jurisprudentielle opérée par le juge à partir d'un fonds commun de valeurs et de normes constitutif de l'ordonnancement juridique du droit de l'Union européenne⁴⁴¹. L'opération de « découverte » de ces principes généraux dans l'ordre juridique de l'Union européenne résulte de l'identification de principes érigés en principes généraux du droit de l'Union européenne faisant appel à des emprunts au droit international, au droit interne des États membres, mais également dégagés de la structure même du système européen⁴⁴². Autrement dit, la Cour de justice trouve ses sources d'inspiration dans le droit de l'Union européenne, dans le droit international, dans les systèmes juridiques et les droits internes des États membres⁴⁴³.

270. Pour découvrir les droits fondamentaux⁴⁴⁴ sous la forme de principes généraux du droit de l'Union européenne, la Cour de justice, s'inspirant des « traditions constitutionnelles communes aux États membres »⁴⁴⁵ notamment, a affirmé qu'elle était également tenue de puiser dans les sources que constituent les droits fondamentaux afin d'éviter « des mesures incompatibles » avec ces droits⁴⁴⁶. De même, a-t-elle affirmé devoir prendre en considération, dans le même but, des indications fournies par « les instruments internationaux concernant la protection des droits de l'homme auxquels les

⁴⁴¹ D. SIMON, « Y a-t-il des principes généraux du droit communautaire ? », *Droits*, 1991, n° 14, 73.

⁴⁴² D. SIMON, *Le système juridique communautaire*, PUF, 3^e éd., 2001, p. 358.

⁴⁴³ J.-L. CLERGERIE, A. GRUBER et P. RAMBAUD, *L'Union européenne*, Dalloz, 10^e éd., 2014, p. 267.

⁴⁴⁴ V. sur ce point, G. COHEN-JONATHAN, *Aspect européen des droits fondamentaux*, Montchrestien, 3^e éd., 2002.

⁴⁴⁵ CJCE, 17 décembre 1970, aff. 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH contre Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Rec., p. 1125.

⁴⁴⁶ CJCE, 14 mai 1974, aff. 4/73, *J. Nold, Kohlen — und Baustoffgroßhandlung contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 491, pt. 13.

États membres ont coopéré ou adhéré »⁴⁴⁷ comme la Convention européenne des droits de l'homme⁴⁴⁸.

271. D'ailleurs, la Cour de justice a très tôt affirmé que cette dernière revêt « une signification particulière » dans la mesure où elle a été adoptée par l'ensemble des États membres⁴⁴⁹. Il en résulte que la Convention est « *interprétée et mise en œuvre non seulement par la Cour de Strasbourg qu'elle a instituée, et sous son contrôle, par les juridictions des États parties, mais aussi par la Cour de Luxembourg* »⁴⁵⁰. Aussi, des divergences peuvent-elles s'instaurer entre les juges en matière de droits fondamentaux, notamment au regard du principe de l'inviolabilité du domicile par exemple — qui peut avoir des conséquences importantes en matière de procédure fiscale — que la CEDH étend aux locaux professionnels⁴⁵¹ alors que la Cour de justice s'y était dans un premier temps refusée⁴⁵² avant d'adopter par la suite la même solution que son homologue strasbourgeois⁴⁵³.

272. Ainsi, la Cour de justice prend-elle véritablement en considération la jurisprudence de la CEDH dans la définition et la mise en œuvre des principes généraux du droit de l'Union européenne qui s'inspirent des stipulations de la Convention⁴⁵⁴.

273. Enfin, il est désormais possible de considérer que le droit de l'Union européenne est passé de l'« emprunt à l'appropriation » du droit de la Convention, autorisant certains auteurs à penser que « *tout se passe comme si la Convention européenne des droits de l'homme était devenue l'une des sources formelles du droit*

⁴⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁴⁸ CJCE, 28 octobre 1975, aff. 36/75, *Roland Rutili contre ministre de l'Intérieur*, Rec., p. 1219, pt. 32.

⁴⁴⁹ CJCE, 18 juin 1991, aff. C-260/89, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE et Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou contre Dimotiki Etairia Pliroforissis et Sotirios Kouvelas et Nicolaos Avdellas et autres*, Rec., p. I-2925, pt. 41.

⁴⁵⁰ J. ROUX, *Droit général de l'Union européenne*, LexisNexis, 4^e éd., 2012, p. 57.

⁴⁵¹ CEDH, 30 mars 1989, req. n° 10461/83, *Chappell contre Royaume-Uni* ; V. également, CEDH, 16 avril 2002, req. n° 37971/97, *Société Colas Est et autres contre France*.

⁴⁵² CJCE, 21 septembre 1989, aff. jointes 46/87 et 227/88, *Hoechst AG contre Commission des Communautés européennes*, Rec. p. 2859.

⁴⁵³ CJCE, 22 octobre 2002, aff. C-94/00, *Roquette Frères SA contre Directeur général de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes, en présence de la Commission des Communautés européennes*, Rec., p. I-9011.

⁴⁵⁴ J. ROUX, *Droit général de l'Union européenne*, LexisNexis, 4^e éd., 2012, p. 57.

[de l'Union européenne] »⁴⁵⁵. Dès lors, il semble que « *tout se passe comme si la Cour de justice appliquait directement la Convention* »⁴⁵⁶. Cette affirmation semble être également défendue par des avocats généraux qui ont pu affirmer que « *la convention peut être considérée comme [faisant partie du droit de l'Union européenne] et être invoquée comme telle devant la Cour de justice et devant les juridictions nationales lorsque le droit [de l'Union européenne] est en cause* »⁴⁵⁷.

274. Aussi, c'est par un dialogue triangulaire des juges entre le juge français de l'impôt, la Cour de justice de l'Union européenne et la CEDH que l'intégration négative des droits fondamentaux (**Section 1**) puis des principes généraux du droit de l'Union européenne (**Section 2**) se réalise et participe de la construction d'un ordre fiscal européen.

Section 1. L'intégration négative par les droits fondamentaux

275. Avant de devenir des principes généraux du droit de l'Union européenne, les droits fondamentaux doivent être « découverts » par la Cour de justice⁴⁵⁸. Dans le cadre des traités européens, force est de constater l'absence de catalogue de référence des droits fondamentaux, sinon la seule mention du principe de l'égalité de rémunération pour les hommes et pour les femmes inscrites à l'article 157 du TFUE⁴⁵⁹. Aussi, c'est en élargissant ses sources d'inspiration que la Cour de justice a pu intégrer les droits fondamentaux aux principes généraux du droit de l'Union européenne⁴⁶⁰, applicable en matière fiscale et fondamentale dans la construction d'un ordre fiscal européen. Pour assurer la sauvegarde de ces droits fondamentaux, dont l'importance est capitale en matière fiscale, la Cour de justice utilise une source d'inspiration particulièrement riche, à savoir « les indications fournies par les instruments internationaux concernant

⁴⁵⁵ J.-P. PUISSOCHET, « La Cour de justice et les principes généraux du droit », in *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Xe Congrès de l'union des avocats européens, Bruylant, 1997, p. 9.

⁴⁵⁶ J.-P. PUISSOCHET, « Conclusions », in J. RIDEAU (sous la dir. de), *De la Communauté de droit à l'Union de droit, continuité et avatars européens*, LGDJ, 2000, p. 497.

⁴⁵⁷ CJCE, 30 juillet 1996, C-84/95, *Bosphorus*, Rec., p. I-3972, concl. JACOBS, § 53.

⁴⁵⁸ V. G. COHEN-JONATHAN, *Aspect européen des droits fondamentaux*, Montchrestien, 3^e éd., 2002.

⁴⁵⁹ C. BLUMANN et L. DUBOUIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Litec, 4^e éd., 2011, p. 123 ; V. également, art. 157 du TFUE.

⁴⁶⁰ J.-L. CLERGERIE, A. GRUBER et P. RAMBAUD, *L'Union européenne*, Dalloz, 10^e éd., 2014, p. 270.

la protection des droits de l'homme auxquels les États membres ont coopéré ou adhéré »⁴⁶¹. Parmi ces instruments, la Convention européenne des droits de l'Homme (§1) et le premier protocole additionnel à la Convention (§2) revêtent une signification particulière et la Cour de justice s'est très souvent référé à leurs dispositions dans le cadre d'un dialogue triangulaire avec le juge français de l'impôt et la CEDH pour élargir l'éventail des principes généraux du droit de l'Union européenne et ce, avant même que le Traité de Lisbonne ne porte l'adhésion de l'Union européenne à la Convention par son article 6 du TUE.

§1 — *Le dialogue des juges et la Convention européenne des droits de l'Homme*

276. La Cour de justice de l'Union européenne a pu intégrer au droit de l'Union européenne un certain nombre de droits fondamentaux issus de la Convention, notamment le droit de propriété⁴⁶², la protection de la vie privée⁴⁶³, le droit à la non-rétroactivité des dispositions pénales ou encore le droit à un procès équitable⁴⁶⁴. En matière fiscale, les contribuables n'hésitent d'ailleurs plus à invoquer régulièrement la Convention européenne des droits de l'Homme pour tenter de protéger leur droit face à l'administration fiscale⁴⁶⁵.

277. Particulièrement, le droit à un procès équitable, protégé par l'article 6 §1 de la Convention et par la Cour de justice, a fait l'objet d'un intéressant dialogue des juges en matière fiscale dans la mesure où tant la CEDH, la Cour de cassation et le Conseil d'État ont pour position commune le principe selon lequel le volet civil de l'article 6 §1 de la Convention n'est pas applicable à la matière fiscale (A). Si cette position peut sembler aller à l'encontre de celle de la Cour de justice qui a d'ailleurs érigé le droit à un procès équitable en tant que principe général du droit de l'Union européenne — sans mentionner de limitation particulière à la matière fiscale —, force sera de constater que par un dialogue des juges résultant de l'influence de jurisprudence, le juge français de

⁴⁶¹ CJCE, 14 mai 1974, aff. 4/73, *J. Nold, Kohlen — und Baustoffgroßhandlung contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 491, pt. 13.

⁴⁶² *Ibid.*

⁴⁶³ CJCE, 26 juin 1980, aff. 136/79, *National Panasonic (UK) Limited contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 2033.

⁴⁶⁴ CJCE, 29 octobre 1980, aff. jointes 209 à 215 et 218/78, *Heintz van Landewyck SARL et autres contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 3125.

⁴⁶⁵ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3^e éd., 2014, p. 188.

l'impôt et la CEDH ont néanmoins autorisé l'application du volet pénal de l'article 6 §1 par voie d'exception (**B**) afin de converger vers la position de la Cour de justice.

A) Au regard de la non-application du volet civil de l'article 6 § 1 à la matière fiscale

278. La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 est entrée en vigueur le 3 septembre 1953 et fut ratifiée par la France le 31 décembre 1973. Depuis le 2 octobre 1981, la déclaration d'acceptation du droit de recours individuel a fait l'objet de renouvellement continu, par période de cinq années, puis, devenue obligatoire par tous les États parties à la Convention depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} novembre 1998 du Protocole n° 11, portant restructuration du mécanisme de contrôle établi par la Convention⁴⁶⁶.

279. Aussi, depuis l'entrée en vigueur de la déclaration d'acceptation du droit de recours individuel, les contribuables ont commencé à tenter d'invoquer la méconnaissance des dispositions de l'article 6 §1 de la Convention au moyen de leur prétention. En effet, l'article 6 § 1 de la Convention dispose en ces termes que « toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent, ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice »⁴⁶⁷.

⁴⁶⁶ V. Protocole n° 11 à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales, portant restructuration du mécanisme de contrôle établi par la Convention.

Ce Protocole fait partie intégrante de la Convention depuis son entrée en vigueur le 1er novembre 1998.

⁴⁶⁷ V. article 6 §1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

280. Naturellement, la question s'est donc posée de l'applicabilité de l'article 6 §1 de la Convention à la matière fiscale. Si le premier temps du dialogue des juges fut oppositionnel (1), le second temps du dialogue a abouti à une harmonisation de la position des juges (2) sur la problématique, bien que cette position finale fut contraire à celle de la Cour de justice⁴⁶⁸. Enfin, un dialogue des juges particulier a également eu lieu en matière de litiges rattachables à des droits de caractère civil (3).

1. Un premier temps de dialogue oppositionnel

281. Dans le cadre d'une jurisprudence constante, le Conseil d'État a toujours considéré, et ce depuis un arrêt du 2 juin 1989, *Bussoz*, que le juge, ne statuant pas en matière pénale et ne tranchant pas de contestations sur des droits et obligations de caractère civil dans la mesure où il s'agit d'une contestation portant sur la matière pénale, « les dispositions (...) de l'article 6 §1 de la Convention européenne (...) ne sont pas applicables aux procédures relatives aux taxations fiscales »⁴⁶⁹.

282. Dans un autre arrêt du 10 juillet 1989, *Brancourt*, un contribuable avait invoqué les articles 6 § 1 et 14 de la Convention afin de contester une imposition. Dès le premier considérant, le Conseil d'État écarte ce moyen en jugeant « qu'il résulte clairement de ces dispositions qu'elles sont inapplicables aux procédures relatives aux taxations fiscales » et qu'il en était de même de l'article 14 de la Convention « lorsque, comme en l'espèce, elles sont invoquées en relation avec celles de l'article 6 § 1 »⁴⁷⁰.

283. Si la position du Conseil d'État fut claire dès l'origine, telle ne fut pas celle de la Cour de cassation qui avait admis, dans un arrêt rendu par sa chambre commerciale le 20 novembre 1990, *Donsimoni*, l'applicabilité de l'article 6 §1 de la Convention en matière fiscale⁴⁷¹. En l'espèce, le justiciable, M. Donsimoni, reprochait à l'arrêt de la cour d'appel de Paris rendu, le 20 avril 1989, en matière de recouvrement de l'impôt sur le revenu, d'avoir déclaré irrecevable le moyen tiré de la nullité du commandement qui

⁴⁶⁸ CJCE, 29 octobre 1980, aff. jointes 209 à 215 et 218/78, *Heintz van Landewyck SARL et autres contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 3125.

⁴⁶⁹ CE, 2 juin 1989, n° 62 978, *M. Bussoz : Dr. fisc.* 1990, comm. 342 ; *RJF* 1989, n° 912.

⁴⁷⁰ CE, 10 juillet 1989, n° 67268, *Brancourt : RJF* 1989, n° 1072.

⁴⁷¹ Cass. com., 20 novembre 1990, *Donsimoni : RJF* 1991, n° 123 ; *Bull. civ.* 1994, IV, n° 8.

lui fut notifié au motif que ce dernier ne fut pas préalablement soumis à l'administration fiscale. Or, selon les dispositions combinées des articles L. 281 et R. 281-5 du LPF alors applicables, ainsi que celles de l'article 6 de la Convention, le justiciable faisait valoir que dans les contestations relatives au recouvrement des impôts, un contribuable peut soumettre au tribunal un moyen de droit qu'il n'a pas préalablement soumis au chef du service des impôts.

284. Tel ne fut pas l'avis de la chambre commerciale de la Cour de cassation qui décida, en prenant en considération les dispositions de l'article 6 de la Convention que « le litige porté devant les juridictions judiciaires statuant en matière de recouvrement d'impôt est délimité par le contenu de la réclamation préalable adressée à l'administration, qu'il s'ensuit qu'en refusant d'accueillir un moyen de droit nouveau qui n'avait pas été soumis à cette dernière, la cour d'appel, loin d'avoir méconnu les dispositions invoquées et l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en a fait l'exacte application » et écarta le moyen⁴⁷². Ainsi, la solution de la chambre commerciale de la Cour de cassation admit implicitement l'applicabilité de l'article 6 §1 de la Convention en matière fiscale, solution radicalement opposée à celle de son homologue administratif, mais en conformité avec celle de la Cour de justice⁴⁷³.

285. Dans un autre arrêt du 4 janvier 1994, *Bruyelle*, rendue en matière de taxation d'office des droits d'enregistrement, la chambre commerciale de la Cour de cassation a apprécié l'existence de la méconnaissance de l'article 6 de la Convention et partant, a considéré ladite Convention comme applicable au litige. En l'espèce, un contribuable avait acquis en 1984 un immeuble où un couple exerçait leur commerce de débit de boissons. Ce couple ayant arrêté l'exploitation en 1985, le contribuable propriétaire reprit l'immeuble. L'administration fiscale considéra que cette cession d'activité constituait une mutation soumise au droit d'enregistrement de l'article 719 du CGI alors applicable et poursuivit par notification le recouvrement de ces droits selon la procédure de taxation d'office⁴⁷⁴.

⁴⁷² *Ibid.*

⁴⁷³ CJCE, 29 octobre 1980, aff. jointes 209 à 215 et 218/78, *Heintz van Landewyck SARL et autres contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 3125.

⁴⁷⁴ Cass. com., 4 janvier 1994, n° 91-15601, *Bruyelle : Dr. fisc.* 1994, comm. 1339 ; *RJF* 1994, n° 448 ; *Bull. civ.* 1994, IV, n° 8.

286. Contestant cette imposition, le justiciable saisit le tribunal qui rejeta sa demande de dégrèvement. L'affaire fut donc portée, après appel, devant la chambre commerciale de la Cour de cassation. Au moyen de ses prétentions, le justiciable faisait valoir que les juridictions du fond ne pouvaient accueillir les prétentions de l'administration fiscale sans exiger de sa part la preuve de l'existence d'un contrat. Ainsi, les juridictions du fond ont méconnu son droit à ce que sa cause soit entendue équitablement par un tribunal indépendant et impartial conformément aux dispositions de l'article 6 de la Convention.

287. Néanmoins, la chambre commerciale de la Cour de cassation considéra qu'« il incombait à M. Bruyelle, invité à répondre à la demande de justification que lui avait adressée cette Administration à la fois sur l'existence de la mutation, qu'elle tirât du transfert de la licence intervenu en février 1985 à son profit, et sur l'estimation du fonds de commerce cédé, de faire cette réponse dans le délai réglementaire ; que, faute pour lui d'avoir répondu à cette demande, le tribunal, en entérinant les prétentions de l'Administration, n'a pas inversé la charge de la preuve, ni méconnu l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme »⁴⁷⁵.

288. Et s'il y avait encore un quelconque doute, la Cour de cassation jugea dans un arrêt d'assemblée plénière du 16 juin 1996, *Kloekner*, que « le droit de toute personne à un procès équitable, garanti par l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, peut être invoqué devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale ». Si la Cour de cassation affirme avec solennité l'invocabilité de l'article 6 §1 de la Convention devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale, elle confirme également la position prise antérieurement par la chambre commerciale, financière et économique, spécialisée en matière fiscale, dont les arrêts étaient sans ambiguïté, quoi qu'en aient pu dire dit certains commentateurs autorisés⁴⁷⁶.

⁴⁷⁵ *Ibid.*

⁴⁷⁶ Cass. ass. plén., 14 juin 1996, n° 402 P, *Kloekner* : *RJF* 1996, n° 1118.

289. Si dialogue des juges il y a, la position des juges suprêmes français de l'impôt souffrit néanmoins d'une sévère contradiction. La question de l'applicabilité de l'article 6 §1 de la Convention à la matière fiscale avait ouvert la voie sinon à une certaine « guerre des juges », du moins à un dialogue oppositionnel où chacun des juges campa sur sa position et faisait valoir ses arguments — le juge administratif de l'impôt, par une application littérale des dispositions de l'article 6 §1 de la Convention qui ne mentionne que la matière civile et pénale, et le juge judiciaire de l'impôt, par une interprétation des mêmes dispositions qu'il considéra comme susceptibles de recevoir une application en matière fiscale, conforme avec celle de la Cour de justice⁴⁷⁷.

2. Un second temps de dialogue harmonieux

290. Il a fallu attendre la décision de la CEDH, du 12 juillet 2001, *Ferrazzini contre Italie*⁴⁷⁸, afin que la solution soit tranchée au regard de l'applicabilité de l'article 6 §1 de la Convention à la matière fiscale. Dans cette affaire, le requérant alléguait la violation de l'article 6 §1 de la Convention en raison de la durée de trois procédures fiscales qui le concernait. De plus, il se plaignait d'une violation de l'article 14 de la Convention, car il considérait avoir été persécuté par la justice italienne.

291. Dans son arrêt, la CEDH considère qu'il ne s'agissait pas en l'espèce d'une « accusation en matière pénale » dans la mesure où elle ne distinguait aucune « coloration pénale »⁴⁷⁹. De même, elle considère que le litige ne porte pas sur un « droit de caractère civil ». Le requérant mettait néanmoins en avant l'aspect patrimonial de ses demandes et faisait valoir que celles-ci portaient donc sur des « droits et obligations de caractère civil ».

292. Dans son analyse, la CEDH prend donc en considération la notion de « droits et obligations de caractère civil » qu'elle apprécie comme une notion « autonome » au

⁴⁷⁷ CJCE, 29 octobre 1980, aff. jointes 209 à 215 et 218/78, *Heintz van Landewyck SARL et autres contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 3125.

⁴⁷⁸ CEDH, 12 juillet 2001, req. n° 44759/98, *Ferrazzini contre Italie : Dr. fisc.* 2002, comm. 187 ; *RJF* 2002, n° 128. V. par ailleurs, A. LOUVARIS, « Lutte contre la fraude fiscale, constitution, loi : brèves notations sur un triangle périlleux », *La revue fiscale du patrimoine*, n° 10, 2014, dossier 3.

⁴⁷⁹ En effet, dans un arrêt CEDH, 24 février 1994, req. n° 12547/86, *Bendenoun contre France*, elle avait considéré, au regard de l'applicabilité de l'article 6 §1 de la Convention, qu'une majoration fiscale présente « une coloration pénale » qui confère à l'accusation litigieuse un « caractère pénal » au sens de l'article 6 §1 de la Convention.

sens de l'article 6 §1 de la Convention⁴⁸⁰ et répond que si une procédure fiscale a évidemment un enjeu patrimonial, ce seul fait n'est pas suffisant pour entraîner l'applicabilité de l'article 6 §1 de la Convention au regard de son aspect « civil »⁴⁸¹.

293. La CEDH relève ensuite que dans la mesure où « la Convention est (...) un instrument vivant qui doit être interprété à la lumière des conditions de vie actuelles »⁴⁸², elle est appelée « à vérifier, eu égard aux changements survenus dans la société quant à la protection juridique accordée aux individus dans leur relation avec l'État, si le champ d'application de l'article 6 §1 doit ou non être étendu aux litiges entre les citoyens et les autorités publiques concernant la légalité en droit interne des décisions de l'administration fiscale ».

⁴⁸⁰ V. en ce sens, CEDH, 28 juin 1978, req. n° 6232/73, *König contre Allemagne*, §§88-89.

En effet, la CEDH juge dans cet arrêt que « Commission et Gouvernement s'accordent pour penser que la notion de "droits et obligations de caractère civil" ne peut être interprétée seulement par référence au droit interne de l'État défendeur. Le problème de l'"autonomie" du sens des termes de la Convention par rapport à leur sens en droit interne a déjà été posé à plusieurs reprises devant la Cour. Ainsi, elle a jugé que le mot "accusation", qui apparaît à l'article 6 par. 1 (art. 6-1), doit se comprendre "au sens de la Convention" (arrêt Neumeister du 27 juin 1968, série A no 8, p. 41, par. 18, à rapprocher du deuxième alinéa de la p. 28 et du premier alinéa de la p. 35 ; voir aussi arrêt Wemhoff du 27 juin 1968, série A no 7, pp. 26-27, par. 19 ; arrêt Ringelsen du 16 juillet 1971, série A no 13, p. 45, par. 110 ; arrêt Engel et autres du 8 juin 1976, série A no 22, p. 34, par. 81). Elle a affirmé d'autre part, dans le contexte de l'affaire Engel et autres, l'"autonomie" de la notion de "matière pénale" au sens de l'article 6 par. 1 (art. 6-1) (arrêt Engel et autres précité, p. 34, par. 81). La Cour a aussi déjà reconnu, implicitement, celle du concept de "droits et obligations de caractère civil" (arrêt Ringelsen précité, p. 39, par. 94). La Cour confirme cette jurisprudence en l'espèce. Elle estime en effet que le même principe d'autonomie s'applique au concept en question. Toute autre solution risquerait de conduire à des résultats incompatibles avec l'objet et le but de la Convention (cf., mutatis mutandis, arrêt Engel et autres précité, p. 34, par. 81). 89. Si la Cour conclut ainsi à l'autonomie de la notion de "droits et obligations de caractère civil", elle ne juge pas pour autant dénuée d'intérêt, dans ce domaine, la législation de l'État concerné. C'est en effet au regard non de la qualification juridique, mais du contenu matériel et des effets que lui confère le droit interne de l'État en cause, qu'un droit doit être considéré ou non comme étant de caractère civil au sens de cette expression dans la Convention. Il appartient à la Cour, dans l'exercice de son contrôle, de tenir compte aussi de l'objet et du but de la Convention ainsi que des systèmes de droit interne des autres États contractants (cf., mutatis mutandis, arrêt Engel et autres précité, p. 35, par. 82) ».

V. également dans un autre arrêt, CEDH, 8 juillet 1987, req. n° 10092/82, *Baraona contre Portugal*, §42.

Dans cet arrêt, la CEDH juge que « quant au "caractère civil" du droit, la Cour renvoie à sa jurisprudence constante, d'ailleurs non contestée par le Gouvernement (voir, entre autres, les arrêts König du 28 juin 1978, série A no 27, pp. 31-32, §§ 91-95 ; Sporong et Lönnroth du 23 septembre 1982, série A no 52, pp. 29-30, §§ 79-80 ; Zimmermann et Steiner du 13 juillet 1983, série A no 66, p. 10, § 22). Il en ressort notamment que la notion de "droits et obligations de caractère civil" ne doit pas s'interpréter par simple référence au droit interne de l'État défendeur (arrêt König précité, série A no 27, pp. 29-30, §§ 88-89) et que l'article 6 § 1 (art. 6-1) s'applique indépendamment de la qualité des parties comme de la nature de la loi régissant la "contestation" et de l'autorité compétente pour trancher ; il suffit que l'issue de la procédure soit "déterminante pour des droits et obligations de caractère privé" (arrêt Ringelsen du 16 juillet 1971, série A no 13, p. 39, § 94) ».

⁴⁸¹ V. les arrêts CEDH, 21 octobre 1997, req. n° 120/1996/732/938, *Pierre-Bloch contre France*, Recueil des arrêts et décisions 1997 — VI, p. 2223, § 51 ; CEDH, 8 décembre 1999, req. n° 28541/95, *Pellegrin contre France*, § 60 ; à comparer avec l'arrêt CEDH, 26 mars 1992, req. n° 11760/85, *Éditions Périscope contre France 2*, série A no 234-B, p. 66, § 40.

⁴⁸² CEDH, 12 juillet 2001, req. n° 44759/98, *Ferrazzini contre Italie*, §26. V. également CEDH, 18 décembre 1986, req. n° 9697/82, *Johnston et autres contre Irlande*, §53.

294. Aussi, la CEDH considère que dans la mesure où tant les relations entre les individus et l'État que l'intervention de ce dernier dans la sphère de droit privé ont évolué dans différents domaines depuis l'adoption de la Convention, des procédures dépendant du « droit public » peuvent relever du champ d'application de l'article 6 §1 sous l'angle « civil » lorsque l'issue de ces procédures était déterminante au regard des droits et obligations de caractère privé. Ainsi, au regard de la matière fiscale, « les évolutions qui ont pu avoir lieu dans les sociétés démocratiques ne concernent toutefois pas la nature essentielle de l'obligation pour les individus ou les entreprises de payer des impôts. Par rapport à l'époque de l'adoption de la Convention, il n'y a pas là d'intervention nouvelle de l'État dans le domaine "civil" de la vie des individus ». Dans cette perspective, la Cour estime que « la matière fiscale ressortit encore au noyau dur des prérogatives de la puissance publique, le caractère public du rapport entre le contribuable et la collectivité restant prédominant ».

295. Dans la mesure où la CEDH considère que tant la Convention que ses Protocoles sont à interpréter comme un ensemble, elle observe également que « l'article 1 du Protocole no 1, relatif à la protection de la propriété, réserve le droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts »⁴⁸³. Ainsi, la CEDH estime que « le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables »⁴⁸⁴ et juge que l'article 6 §1 de la Convention ne s'applique pas au cas d'espèce⁴⁸⁵.

296. Cette solution eut le mérite d'affirmer la position du juge européen, garant des droits et libertés européennes, sur la problématique. Dans le cadre d'un dialogue des juges, le Conseil d'État a appliqué strictement cette jurisprudence qui fut déjà la sienne dans ses arrêts ultérieurs. En effet, dans un arrêt du 5 septembre 2007, *Sulzer*, le Conseil d'État a considéré que l'article 6 §1 de la Convention ne pouvait pas être utilement invoqué devant le juge de l'impôt qui ne statue pas en matière pénale et ne tranchait pas de contestations sur les droits et obligations de caractère civil, quand bien même il

⁴⁸³ *V. mutatis mutandis*, CEDH, 23 février 1995, req. n° 15375/89, *Gasus Dosier — und Fördertechnik GmbH contre Pays-Bas*, série A no 306-B, pp. 48-49, § 60.

⁴⁸⁴ CEDH, 12 juillet 2001, req. n° 44759/98, *Ferrazzini contre Italie*, §29.

⁴⁸⁵ *Ibid.*, §30.

faisait application d'une législation ayant eu pour effet de priver rétroactivement le contribuable de la possibilité d'obtenir la décharge d'une imposition. En effet, il s'agit en l'espèce, à l'appui de la contestation d'une participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols, qui est en réalité un impôt, d'un moyen tiré de ce que la validation législative de la compétence de l'autorité qui avait établi ces participations serait contraire à l'article 6 §1 de la Convention. Selon le Conseil d'État, ce moyen ne pouvait être utilement invoqué⁴⁸⁶.

297. Dans un autre arrêt du 3 février 2011, *Société Groupe Président Electronics*, le Conseil d'État a considéré que l'article 6 §1 de la Convention ne s'appliquait pas à la contestation d'un refus de restitution de la taxe sur les canaux banalisés. De même, le refus par l'administration fiscale d'exercer un pouvoir gracieux à l'égard d'un contribuable qui n'a pas présenté de réclamation dans les délais de recours contentieux, alors qu'elle l'aurait exercé à l'égard d'un autre contribuable placé dans la même situation, ne peut pas être constitutif d'une discrimination au sens de l'article 14 de la Convention⁴⁸⁷.

298. Si la formulation laisse à penser qu'elle semble ouvrir la voie à l'appréciation de la méconnaissance des dispositions de la Convention, il s'agit en réalité, plus d'une figure de style que de la prise en considération de l'applicabilité des dispositions de la Convention en droit fiscal interne.

299. En tout état de cause, par un « dialogue des juges », la Cour de cassation s'aligne expressément sur la jurisprudence de la CEDH et rejoint ainsi celle du Conseil d'État, dans un arrêt du 12 juillet 2004, pour juger que l'article 6 § 1 de Convention, « en l'absence de toute accusation en matière pénale, n'est pas applicable au contentieux fiscal, lequel échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables »⁴⁸⁸. Cette solution fut également reprise dans un arrêt du 25 janvier 2005, *Rousseau*, dans lequel la chambre commerciale de la Cour de cassation, au visa de

⁴⁸⁶ CE, 5 septembre 2007, req. n° 211508, *Sulzer* : *RJF* 2007, n° 1445.

⁴⁸⁷ CE, 3 février 2011, *Société Groupe Président Electronics*, n° 322857.

⁴⁸⁸ Cass. com., 01-11.403, 12 juillet 2004, n° 1266 FS-PBI, *Crts Pelat* : *Dr. fisc.* 2004, n° 42, comm. 764 ; *RJF* 2004, n° 1218.

l'article 6 §1 de la Convention, a jugé « qu'en l'absence de toute accusation en matière pénale, ce texte n'est pas applicable au contentieux fiscal, qui échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables »⁴⁸⁹.

300. Si par un dialogue des juges, tant le juge français de l'impôt que la CEDH considèrent que les stipulations de l'article 6 §1 de la Convention ne sont applicables aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, aux procédures préalables devant l'administration fiscale, aux procédures juridictionnelles en matière fiscale ou encore aux dispositions relatives à la charge de la preuve, ils admettent néanmoins, par voie d'exception, que l'article 6 §1 de la Convention puisse s'appliquer en matière pénale dans des conditions strictement encadrées afin de ne pas être en totale contradiction avec la jurisprudence de la Cour de justice qui n'exclut pas que le droit à un procès équitable puisse s'appliquer en matière fiscale ou, plus précisément, qui n'exclut pas la matière fiscale du champ de la protection des principes généraux de l'Union européenne.

3.Un dialogue quant aux litiges rattachables à des droits de caractère civil

301. En matière de contentieux fiscal, une catégorie particulière de litige fait exception au principe de l'inapplicabilité de l'article 6 §1 de la Convention dans la mesure où ces litiges sont rattachables « à des droits de caractère civil ». Une illustration particulière au regard du dialogue des juges peut se rencontrer en matière de perquisitions fiscales, prévues à l'article L 16 B du LPF. En effet, ce régime a fait l'objet d'une remise en cause par le juge français de l'impôt et le juge conventionnel européen de l'impôt tant sur le fondement de l'article 6 § 1 que de l'article 8 de la Convention relatif au droit au respect de la vie privée et familiale. L'article 8 de la Convention dispose, en effet, en ces termes que « toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être

⁴⁸⁹ Cass. com., 25 janvier 2005, n° 03-10.549, *Rousseau : Juris-Data* n° 2005-027670 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 13, comm. 333.

économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui »⁴⁹⁰.

302. Dans sa première décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, le Conseil constitutionnel avait considéré que l'article 89 de la loi de finances pour 1984 relative aux procédures de perquisitions fiscales était non conforme à la Constitution dans la mesure où « pour faire pleinement droit de façon expresse tant aux exigences de la liberté individuelle et de l'inviolabilité du domicile » protégée par l'article 8 de la Convention, « qu'à celles de la lutte contre la fraude fiscale, les dispositions de l'article 89 auraient dû être assorties de prescriptions et de précisions interdisant toute interprétation ou toute pratique abusive »⁴⁹¹.

303. Dans une seconde décision, n° 84-184 du 29 décembre 1984, le Conseil constitutionnel avait considéré que l'article 94 de la loi de finances pour 1985 qui autorise l'administration fiscale, avec l'autorisation et sous le contrôle de l'autorité judiciaire, à procéder à des perquisitions et saisies pour lutter contre la fraude fiscale, ne méconnaissait aucune des exigences constitutionnelles assurant la conciliation du principe de la liberté individuelle et des nécessités de lutter contre la fraude fiscale dans la mesure où « il détermine de façon satisfaisante le domaine ouvert aux investigations par une définition précise des infractions, il assure le contrôle effectif par le juge de la nécessité de procéder à chaque visite et lui donne les pouvoirs d'en suivre effectivement le cours, de régler les éventuels incidents et, le cas échéant, de mettre fin à la visite à tout moment »⁴⁹².

304. Par ailleurs, en matière de respect des droits de la défense, le juge constitutionnel considère également que cette procédure « garantit la sincérité des constatations faites et l'identification certaine des pièces saisies lors des visites » d'une part, qu'elle ne fait en rien obstacle « à ce que le principe du contradictoire, qui n'est pas obligatoire pour de telles investigations, reçoive application, dès lors que

⁴⁹⁰ Article 8 de la Conv. EDH.

⁴⁹¹ Cons. const., 29 décembre 1983, n° 83-164 DC, consid. n° 30 : *RJF* 1985, n° 437.

⁴⁹² Cons. const., 29 décembre 1984, n° 84-184 DC, consid. n° 34 : *RJF* 1985, n° 437. V. par ailleurs, A. LOUVARIS, « Lutte contre la fraude fiscale, constitution, loi : brèves notations sur un triangle périlleux », *La revue fiscale du patrimoine*, n° 10, 2014, dossier 3.

l'administration fiscale ou le ministère public entendrait se prévaloir du résultat de ces investigations » d'autre part, et qu'enfin, « aucun principe constitutionnel ne s'oppose à l'utilisation, dans un intérêt fiscal, de documents ou de constatations résultant d'une perquisition régulière dans le cas où aucune poursuite pénale ne serait engagée »⁴⁹³.

305. Si en matière de contentieux fiscal la Cour de cassation avait déjà statué sur la conformité des visites domiciliaires au regard des dispositions de l'article 6 §1 de la Convention dans un premier arrêt du 20 novembre 1990⁴⁹⁴ et un deuxième du 5 février 1991⁴⁹⁵, elle a, dans un arrêt du 9 février 1993, *Feingold*, eu à répondre à un moyen qui invoquait la contrariété à l'article 8 de la Convention⁴⁹⁶ qui exigent que les mesures portant atteinte à l'inviolabilité du domicile, qui est une liberté garantie par la Convention, soit nécessaires au regard de la sûreté publique, du bien-être économique ou encore à la prévention des infractions pénales. Aussi, dans le cadre d'un dialogue des juges, la Cour de cassation a décidé de retenir les mêmes critères que ceux dégagés par le juge constitutionnel de l'impôt.

306. En l'espèce, le justiciable faisait valoir qu'au regard de l'article L 16 B du LPF, une perquisition fiscale destinée à réunir les éléments de preuve d'une fraude fiscale supposée en dehors de toute procédure de vérification et sans ouverture d'une information judiciaire n'est pas une mesure nécessaire au sens de l'article 8 de la Convention. Cependant, dans cette affaire, la Cour de cassation, dans le cadre d'un dialogue des juges, reprend les termes du juge constitutionnel dans sa décision n° 84-184 du 29 décembre 1984⁴⁹⁷ et juge que les dispositions de l'article L 16 B du LPF « assurent la conciliation du principe de la liberté individuelle et des nécessités de la lutte contre la fraude fiscale ; qu'ainsi, des dispositions ne contreviennent pas à celle de l'article 8 de la Convention »⁴⁹⁸.

⁴⁹³ *Ibid.*, consid. n° 35.

⁴⁹⁴ Cass. com., 20 novembre 1990, n° 1368 P : *RJF* 1991, n° 77.

⁴⁹⁵ Cass. com., 5 février 1991, n° 168 P : *RJF* 1991, n° 632

⁴⁹⁶ Cass. com., 9 février 1993, n° 218 P, *Feingold* : *RJF* 1993, n° 671 ; *Dr. fisc.* 1993, comm. 938 ; *Bull. civ.* 1993, IV, n° 56.

⁴⁹⁷ V. Cons. const., 29 décembre 1984, n° 84-184 DC, consid. n° 35 : *RJF* 1985, n° 437.

⁴⁹⁸ Cass. com., 9 février 1993, n° 218 P, *Feingold* : *RJF* 1993, n° 671 ; *Dr. fisc.* 1993, comm. 938 ; *Bull. civ.* 1993, IV, n° 56.

307. Depuis 1993, cette position de la Cour de cassation fut constante. En effet, tant la chambre commerciale⁴⁹⁹ que la chambre criminelle⁵⁰⁰ ont admis que le régime de visite domiciliaire organisé par l'article L 16 B du LPF était compatible avec l'article 8 de la Convention.

Par un arrêt du 8 janvier 2002, *Keslassy contre France*, la CEDH a également eu à se prononcer sur la compatibilité de l'article L 16 B du LPF avec l'article 8 de la Convention⁵⁰¹.

Dans cet arrêt, la CEDH a jugé qu'eu égard aux garanties prévues par l'article L 16 B du LPF, la procédure de visite et de saisie, si elle respecte ces garanties, constitue effectivement une ingérence dans le respect de la vie privée et du domicile qui est proportionnée aux buts légitimes poursuivis et partant, compatible avec les stipulations de l'article 8 de la Convention. Ainsi, analysant tant la position du Conseil constitutionnel français que celle de la Cour de cassation française, manifestation d'un dialogue des juges, la CEDH juge qu'« eu égard au cadre strict dans lequel les autorisations de visites domiciliaires sont enfermées et au fait que la visite domiciliaire litigieuse s'est déroulée dans le respect de ce cadre, la Cour estime que l'ingérence dans le droit du requérant au respect de sa vie privée et de son domicile était proportionnée aux buts légitimes poursuivis » et partant, également « nécessaire, dans une société démocratique, au sens de l'article 8 § 2 de la Convention »⁵⁰².

308. Si la position des juges français de l'impôt était claire jusqu'ici, un arrêt du 21 février 2008, *Ravon et a. contre France*, de la CEDH a changé la donne en révélant que la conformité de l'article L 16 B du LPF avec l'article 8 de la Convention n'avait qu'une portée limitée en ce qu'il ne dispense pas de rechercher si le régime institué par le dispositif français et interprété par le juge français de l'impôt répond aux exigences d'un procès équitable au regard de l'article 6 §1 de la Convention⁵⁰³.

⁴⁹⁹ Cass. com., 1er juin 1999, n° 1123 D : *RJF* 8 — 9/99 n° 1010 ; Cass. com., 29 juin 1999, n° 1317 D : *RJF* 1999 n° 1210 ; Cass. com., 16 mai 2000, n° 1206 FS-P : *RJF* 9-10/00 n° 1104.

⁵⁰⁰ Cass. crim., 24 octobre 2001, n° 6730 F-D : *RJF* 2002 n° 296.

⁵⁰¹ V. notamment, V. BERGER, « La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme et le droit fiscal », *Droit fisc.*, n° 24, 17 juin 2010, pp. 11-18.

⁵⁰² CEDH, 8 janvier 2002, req. n° 51578/99, 3e section, *Keslassy c/France* : *RJF* 2002, n° 597.

⁵⁰³ CEDH, 21 février 2008, req. n° 18497/03, *Ravon et a. contre France* : *RJF* 2008, n° 571 ; étude de B. HATOUX, p. 454 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 12, comm. 227. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 95-115.

Dans cette affaire, les requérants faisaient valoir, en invoquant l'article 6 §1, qu'ils n'avaient pas disposé d'un recours effectif afin de contester la régularité de la procédure de visites et saisies domiciliaires qui avait été menée à leur rencontre. Aussi, la CEDH considère que l'article 6 §1 de la Convention était manifestement inapplicable en l'espèce sous son volet pénal dans la mesure où il n'y avait pas d'« accusation en matière pénale » et partant, qu'il convenait de déterminer si l'article 6 §1 l'était sous son volet civil.

309. Sur la recevabilité de la requête, le gouvernement faisait valoir que celle-ci ne portait pas sur des droits ou obligations de « caractère civil », mais « fiscal » dans la mesure où il s'agissait d'une procédure fiscale. Afin d'écarter cet argument, la Cour affirme que si effectivement, dans l'arrêt *Ferrazzini* elle avait jugé que « le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil », la « contestation » litigieuse en l'espèce « ne relève pas d'un contentieux de cette nature ». En effet, « elle porte sur la régularité des visites domiciliaires et saisies dont les requérants ont fait l'objet » et particulièrement sur « la méconnaissance ou non par les autorités de leur droit au respect du domicile ». Or, selon la Cour, « le caractère « civil » de ce droit est manifeste, tout comme l'est sa reconnaissance en droit interne, qui résulte non seulement de l'article 9 du Code civil — auquel renvoie d'ailleurs le Gouvernement —, mais aussi du fait que la Convention, qui le consacre en son article 8, est directement applicable dans l'ordre juridique français »⁵⁰⁴. Partant, la Cour conclut à l'applicabilité de l'article 6 §1 de la Convention. Enfin, elle a considéré que l'intervention du juge judiciaire dans la mise en œuvre des perquisitions et saisies ne garantissait, ni lors de la délivrance de l'ordonnance d'autorisation, ni lors de la visite, ni dans les voies de recours, l'accès à un « tribunal » aux fins d'obtention d'une décision portant sur la « contestation » du contribuable. Partant, la Cour conclut à la violation de l'article 6 §1 de la Convention.

310. Enfin, par un arrêt du 16 octobre 2008, *Maschino contre France*, la CEDH a jugé, toujours au regard de l'article L 16 B du LPF, qu'il y a eu violation de l'article 6

⁵⁰⁴ CEDH, 21 février 2008, req. n° 18497/03, *Ravon et a. contre France*, pt. n° 24 : *RJF* 2008, n° 571 ; étude de B. HATOUX, p. 454 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 12, comm. 227. V. également, F. SUDRE, J.-P. MARGUENAUD, J. ANDRIANTSIMBAZOVINA, A. GOUTTENOIRE et M. LEVINET, *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, PUF, coll. « Thémis », 2^e éd., 2004. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 95-115.

§1 mais non de l'article 8 de la Convention. Faisant une application de sa jurisprudence *Ravon et a. contre France*, la Cour rappelle que l'article 6 §1 est applicable au cas d'espèce sous son volet civil. Puis la CEDH ajoute que « cela implique en matière de visite domiciliaire que les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement ; le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir la survenance de l'opération, soit, dans l'hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement approprié ». Aussi, elle constate que « les personnes faisant l'objet d'une visite domiciliaire sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales n'ont pas accès à un tel contrôle ». Dès lors, elle a conclu à la violation de l'article 6 §1 de la Convention.

311. Au regard de l'article 8 de la Convention, elle fait une application de sa jurisprudence *Keslassy contre France* et juge qu'« eu égard au cadre strict dans lequel les autorisations de visites domiciliaires sont enfermées et au fait que la visite domiciliaire litigieuse s'est déroulée dans le respect de ce cadre, la Cour estime que l'ingérence dans le droit du requérant au respect de sa vie privée et de son domicile était proportionnée aux buts légitimes poursuivis et donc "nécessaire dans une société démocratique", au sens de l'article 8 § 2 de la Convention ». Partant, elle conclut qu'il n'y a pas eu violation de l'article 8 de la Convention⁵⁰⁵. Dans ce contexte, le dialogue des juges a eu pour conséquence que la réforme réalisée par la loi n° 2008-574 du 4 août 2008 a supprimé l'incompatibilité des dispositions de l'article L 16 B du LPF avec les stipulations de l'article 6 §1 de la Convention.

312. En tout état de cause, l'ensemble des juges de l'impôt aboutissent donc, par un dialogue des juges coopératif, à la conclusion que l'article 6 §1 de la Convention relatif au droit à un procès équitable puisse s'appliquer à la matière fiscale lorsque le litige est rattachable à la matière civile.

⁵⁰⁵ CEDH, 16 octobre 2008, req. n° 10447/03, *Maschino contre France* : *Dr. fisc.* 2008, n° 49, comm. 611.

B) Au regard de l'application du volet pénal de l'article 6 § 1 par voie d'exception

313. L'article 6 §1 de la Convention a fait l'objet d'un dialogue des juges au regard de son applicabilité par voie d'exception. En effet, la jurisprudence française admet désormais l'applicabilité par voie d'exception de cet article dans le contentieux fiscal lorsque ces litiges sont rattachables d'une part, « à la matière pénale » afin d'être en conformité avec la position de la Cour de justice qui érigea le droit à un procès équitable en tant que principe général du droit de l'Union européenne sans exclure l'application dudit principe à la matière fiscale.

314. Par exception au principe de l'inapplicabilité des dispositions de l'article 6 §1 de la Convention dans le contentieux fiscal, les litiges relatifs aux sanctions fiscales peuvent être considérés, jusqu'à un certain degré, comme rattachables à la « matière pénale ». Cette problématique de l'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales a été également l'objet d'un dialogue des juges.

315. En droit interne, le premier juge à avoir assimilé les sanctions fiscales aux sanctions pénales fut le Conseil constitutionnel dans une décision du 30 décembre 1982⁵⁰⁶. En effet, le juge constitutionnel considère, dans une affaire relative à une loi de validation, qu'il résulte des dispositions de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789⁵⁰⁷ que le principe de non-rétroactivité⁵⁰⁸ ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étend également nécessairement à toutes les sanctions ayant un caractère punitif même si le législateur avait cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire⁵⁰⁹.

⁵⁰⁶ Cons. const., 30 décembre 1982, n° 82-155 DC : *Dr. fisc.* 1983, comm. 47.

⁵⁰⁷ L'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789 dispose en ces termes que « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit et légalement appliquée ».

⁵⁰⁸ V. particulièrement sur ce principe et sur la rétroactivité de la loi en droit fiscal, A. LOUVARIS, « Les rétroactivités de la loi en droit des affaires et en droit fiscal : brefs propos et illustrations », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n° 38, 2013, 1509. V. également, Fr. DOUET, « Petite rétroactivité et lois fiscales rétroactives » : JCP E 2013, 1510.

⁵⁰⁹ Cons. const., 30 décembre 1982, n° 82-155 DC : *Dr. fisc.* 1983, comm. 47, consid. n° 33.

316. Le Conseil constitutionnel juge donc que la validation ne saurait avoir pour effet de soustraire au principe de non-rétroactivité les dispositions de la délibération édictant les sanctions. Néanmoins, selon le juge constitutionnel, « cette limitation des effets de la validation ne s'étend pas aux majorations de droits et aux intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire »⁵¹⁰. Ainsi, le juge constitutionnel fait formellement obstacle à ce qu'une loi rende rétroactivement applicable non seulement les sanctions dont le prononcé est réservé au juge répressif, mais également toutes les sanctions ayant le caractère d'une punition « même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire »⁵¹¹.

317. Dans une autre décision du 29 décembre 1989, le juge constitutionnel a de nouveau admis qu'il résulte des dispositions de l'article 8 de la DDHC « comme principe fondamental reconnu par les lois de la République, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés le principe de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non-rétroactivité de la loi pénale d'incrimination plus sévère ainsi que le principe du respect des droits de la défense »⁵¹², et d'ajouter dans une décision du 28 décembre 1990 reprenant exactement les mêmes termes que « ces exigences ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives, mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition, même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non juridictionnelle »⁵¹³.

318. Dans le cadre d'un dialogue entre juges internes de l'impôt, le Conseil d'État et la Cour de cassation ont appliqué aux sanctions fiscales, conformément à la jurisprudence du juge constitutionnel de 1982, le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale répressive, et ce d'autant plus que — comme le précisait à juste titre le professeur A. LOUVARIS — « *le droit des affaires et le droit fiscal sont des terrains privilégiés d'application des diverses théories générales gouvernant l'application*

⁵¹⁰ *Ibid.*, consid. n° 34.

⁵¹¹ *Ibid.*

⁵¹² Cons. const., 29 décembre 1989, n° 89-268 DC, consid. n° 87 : *Dr. fisc.* 1990, comm. 57. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 158-185.

⁵¹³ Cons. const., 28 décembre 1990, n° 90-285 DC, consid. n° 56 : *Dr. fisc.* 1991, comm. 48. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 3-22.

rétroactive de la loi »⁵¹⁴. Dans ce contexte, s'« *il est incontestable que l'on assiste à un recul de la rétroactivité ou, à tout le moins, à un encadrement plus strict de son occurrence* », il n'en demeure pas moins que le juge de l'impôt y exerce un rôle considérable en encadrant son usage⁵¹⁵.

319. Aussi, par un arrêt du 14 avril 1986, le Conseil d'État a considéré, suivant les conclusions de son rapporteur public, que si le législateur, en matière de sanction fiscale, n'a exclu d'une loi parfaitement claire, uniquement l'application des pénalités pour mauvaise foi, le juge constitutionnel fait, lui, obstacle à ce qu'une loi rende rétroactivement applicables toutes les sanctions ayant le caractère d'une punition. Dès lors, le Conseil d'État a jugé, par une interprétation restrictive du texte, que le législateur, en visant les seules sanctions fiscales prévues en cas de mauvaise foi, a entendu viser toutes les sanctions fiscales ayant le caractère d'une punition⁵¹⁶.

320. Dans le cadre d'une autre affaire rendue par le Conseil d'État le 11 décembre 1987, le rapporteur public, prenant en considération la jurisprudence du juge constitutionnel posant le principe selon lequel des majorations fiscales peuvent avoir le caractère de « *punitions* » faisant obstacle pour ce motif à ce qu'elles soient infligées en application d'une loi rétroactive, avait conseillé, particulièrement au regard des intérêts ou indemnités de retard, que ceux-ci puissent également être qualifiés de « *punitions* ». Suivant ses conclusions, le Conseil d'État a considéré que si les intérêts de retard sont par nature une réparation du préjudice subi par le Trésor, ils ont aussi un large aspect répressif. Ainsi, une loi rétroactive ne peut permettre à l'administration fiscale d'infliger des sanctions à raison d'agissements antérieurs à sa publication⁵¹⁷.

321. Prenant en considération tant la jurisprudence du juge constitutionnel de l'impôt que celle de la Cour de justice de l'Union européenne, la chambre commerciale de la Cour de cassation a, par trois arrêts, appliqué aux sanctions fiscales, le principe de

⁵¹⁴ A. LOUVARIS, « Les rétroactivités de la loi en droit des affaires et en droit fiscal : brefs propos et illustrations », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n° 38, 2013, 1509.

⁵¹⁵ *Ibid.*

⁵¹⁶ CE, 14 avril 1986, req. n. 44 607, concl. RACINE : *Dr. fisc.* 1986, comm. 1679.

⁵¹⁷ CE, 11 décembre 1987, req. n. 61 531, concl. M. LAPRADE : *Dr. fisc.* 1988, comm. 924.

non-rétroactivité de la loi fiscale répressive⁵¹⁸. En effet, dans des affaires relatives au remboursement de la taxe spéciale sur les voitures de plus de 16 CV, la Cour de cassation a considéré qu'il résultait de l'arrêt de la Cour de justice du 17 septembre 1987, *Jacques Feldain contre Directeur des services fiscaux du département du Haut-Rhin*⁵¹⁹, que la taxe différentielle instituée rétroactivement par la loi du 11 juillet 1985 a un effet discriminatoire ou protecteur au sens de l'article 110 du TFUE. La perception de cette taxe est donc contraire aux dispositions du traité européen. La Cour de cassation considère donc que la disposition litigieuse de la loi du 11 juillet 1985 limitant le droit au remboursement de la taxe spéciale indûment perçue ne doit pas s'appliquer. Et de juger dans une solution ayant les allures d'arrêt de principe que « le principe de non-rétroactivité des peines s'étend à toute sanction ayant le caractère d'une punition » et que constituait une telle sanction, en l'espèce, l'amende fiscale prévue par l'article 1840 N *quater* du CGI dans sa rédaction alors applicable, qui n'a pas le caractère d'intérêts de retard ou de réparation pécuniaire⁵²⁰.

322. Ainsi, si la chambre commerciale de la Cour de cassation se conformait à la jurisprudence de la Cour de justice pour parvenir à la même solution que le Conseil d'État qui, lui, se fondait sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel, il a fallu attendre 1994 pour que la CEDH se prononce également sur la problématique. En effet, par un arrêt du 24 février 1994, *Bendenoun*, la CEDH juge que « les majorations d'impôt ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visent pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables ». Dès lors, la CEDH relève que le litige présente une « coloration pénale » conférant à l'accusation litigieuse un « caractère pénal » au sens de l'article 6 §1 de la Convention qui s'applique donc⁵²¹.

⁵¹⁸ Cass. com., 7 novembre 1989, n° 87-18.785, *M. Dubois* et n° 88-12.059, *M. Daloz* : *Dr. fisc.* 1989, comm. 2533 ; Cass. com., 20 mars 1992, *Corbeau* : *Bull. civ.* 1992, IV, n° 133 ; Cass. com., 9 mars 1993, *Bougarel* : *RJF* 1993, n° 757.

⁵¹⁹ CJCE, 17 septembre 1987, aff. 433/85, *Jacques Feldain contre Directeur des services fiscaux du département du Haut-Rhin*, Rec., p. 3521.

⁵²⁰ Cass. com., 7 novembre 1989, n° 87-18.785, *M. Dubois* et n° 88-12.059, *M. Daloz* : *Dr. fisc.* 1989, comm. 2533.

⁵²¹ CEDH, 24 février 1994, req. n° 12547/86, *Bendenoun contre France*. V. également, F. SUDRE, J.-P. MARGUENAUD, J. ANDRIANTSIMBAZOVINA, A. GOUTTENOIRE et M. LEVINET, *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, PUF, coll. « Thémis », 2^e éd., 2004.

323. L'ensemble des juges de l'impôt aboutissent donc, par un dialogue des juges coopératif, à la conclusion que l'article 6 §1 de la Convention relatif au droit à un procès équitable puisse s'appliquer à la matière fiscale lorsque le litige est rattachable à la matière pénale.

§2 — *Le dialogue des juges et le premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme*

324. En matière fiscale, les dispositions du CGI ou du LPF peuvent apparaître comme incompatibles avec les stipulations de la Convention, mais encore du premier protocole additionnel dont il est désormais admis que la Cour de justice s'en sert afin de « découvrir » certains droits fondamentaux et principes généraux du droit de l'Union européenne⁵²².

325. La Cour de cassation a d'ailleurs souligné la différence, dans un arrêt du 13 janvier 2009, *Société Rentokil Initial*, entre l'inapplicabilité de principe au contentieux fiscal de l'article 6 §1 de la Convention et la recevabilité des moyens fondés sur ce même article et les articles 1er du premier protocole additionnel et 14 de la Convention lorsqu'est en cause une atteinte au droit de propriété au sens de l'article premier du premier protocole additionnel⁵²³.

326. Si les stipulations du premier protocole additionnel sont régulièrement invoquées par les contribuables dans le contentieux fiscal⁵²⁴, en l'état actuel du droit et de la jurisprudence fiscale et en dehors des litiges relatifs aux procédures fiscales, le juge de l'impôt rejette régulièrement le moyen tiré de l'incompatibilité des dispositions du CGI ou du LPF avec les stipulations de la Convention. Néanmoins, le juge de l'impôt a admis une série d'exceptions. La première exception est relative au droit au respect des biens, prévu par l'article premier du premier protocole additionnel. La seconde est relative à l'application combinée des dispositions de l'article premier du

⁵²² C. BLUMANN et L. DUBOIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Litec, 4^e éd., 2011, pp. 123-129.

⁵²³ V. Cass. com., 13 janvier 2009, n° 07-14.835, *Société Rentokil Initial* : *RJF* 2009, n° 519 ; V. également CEDH, 16 avril 2002, req. n° 36677/97, *SA Dangeville* : *RJF* 7/02 n° 889 ; Cass. com. 23 janvier 2007 n° 04-18.618 : *RJF* 5/07 n° 633 ; Cass. com. 21 octobre 2008 n° 07-18.181 : *RJF* 2/09 n° 166 ; CEDH, 16 avril 2002, req. n° 36677/97, *SA Dangeville* : *RJF* 7/02 n° 889 ; Cass. com. 23 janvier 2007 n° 04-18.618 : *RJF* 5/07 n° 633 ; Cass. com. 21 octobre 2008 n° 07-18.181 : *RJF* 2/09 n° 166.

⁵²⁴ V. J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 3^e édition, LexisNexis, 2014, p. 215.

premier protocole additionnel et de l'article 14 de la Convention prohibant les discriminations. Enfin, la troisième exception est relative à la compatibilité de certaines applications de la taxation d'office des dons manuels avec l'article 9 de la Convention⁵²⁵.

327. Dans le cadre d'une étude portant sur le « dialogue des juges », nous analyserons exclusivement le dialogue des juges au regard de la première exception⁵²⁶, à savoir le droit au respect des biens protégé par l'article premier du Protocole n° 1. En effet, les deux autres exceptions, bien qu'elles puissent également faire l'objet d'un « dialogue des juges », ne nous semblent pas poser de problématiques particulières. Aussi, nous analyserons tout d'abord le « dialogue des juges » au regard de la notion de « bien » dans la mesure où un bien est susceptible d'appropriation et que cette appropriation est protégée par le droit de propriété, lui-même érigé en tant que principe général du droit de l'Union européenne par la Cour de justice⁵²⁷.

328. Une problématique s'est naturellement posée en matière de créance fiscale comme relevant ou non de la notion de « bien » (**A**). Au-delà même du dialogue des juges au regard de la notion de « bien », une autre problématique s'est posée en matière de loi de validation et plus particulièrement de contrôle, opéré par les différents juges de l'impôt, de la compatibilité des dispositions d'une loi de validation avec l'article 1^{er} du Protocole n° 1. Plus exactement, il s'agit du contrôle de proportionnalité entre les « exigences de l'intérêt général et les impératifs de sauvegarde du droit au respect des biens » lorsque la loi de validation fait peser une « charge spéciale et exorbitante » sur le requérant et que l'atteinte portée à son bien revêt un caractère disproportionné qui rompt l'équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde des ses droits fondamentaux⁵²⁸. Naturellement, un dialogue des juges s'est instauré en matière de justification de l'atteinte aux « biens » des contribuables et particulièrement au regard de la notion d'« impérieux motifs d'intérêt général » (**B**).

⁵²⁵ *Ibid.*, pp. 215-249.

⁵²⁶ *Ibid.*

⁵²⁷ CJCE, 14 mai 1974, aff. 4/73, *J. Nold, Kohlen — und Baustoffgroßhandlung contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 491, pt. 13.

⁵²⁸ CEDH, 6 octobre 2005, req. n° 1513/03, *Draon contre France*, pt. 85.

A) Un dialogue des juges au regard de la notion de « bien ».

329. Il convient tout d'abord de rappeler que l'article premier du premier protocole additionnel, intitulé « protection de la propriété » dispose en ces termes que « toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes »⁵²⁹. Si cet article a le mérite de poser le principe de la protection des biens, il ne donne néanmoins pas de définition de la notion de « bien ».

330. Par un arrêt du 23 octobre 1997, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society contre Royaume-Uni*, la CEDH a jugé que « l'article 1 du Protocole n° 1 garantit en substance le droit de propriété. Il contient trois normes distinctes : la première, qui s'exprime dans la première phrase du premier alinéa et revêt un caractère général, énonce le principe du respect de la propriété ; la deuxième, figurant dans la seconde phrase du même alinéa, vise la privation de propriété et la subordonne à certaines conditions ; quant à la troisième, consignée dans le second alinéa, elle reconnaît aux États contractants le pouvoir de réglementer l'usage des biens, conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes.

331. Cependant, les trois règles ne sont pas “distinctes”, en ce sens qu'elles seraient sans lien entre elles : la deuxième et la troisième concernent des cas particuliers d'atteinte au droit au respect de ses biens et doivent dès lors s'interpréter à la lumière du principe général énoncé dans la première règle »⁵³⁰. Et la Cour d'ajouter, au regard

⁵²⁹ Article premier du premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales tel qu'amendé par le Protocole n° 11.

⁵³⁰ CEDH, 23 octobre 1997, req. n° 117/1996/736/933-935, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society contre Royaume-Uni*, pt. 78: *JCP G* 1998, 1, 107, n° 25; *AJDA* 1998, p. 989; *RFDA* 1998, p. 990; *RJF* 1997, n° 1215. V. également, CEDH, 6 octobre 2005, req. n° 1513/03, *Draon contre France*, pt. 69. Dans cette affaire, la CEDH juge en effet que « l'article 1er du Protocole no 1 à la Convention, qui garantit en substance le droit de propriété, contient trois normes distinctes : la première, qui s'exprime dans la première phrase du premier alinéa et revêt un caractère général, énonce le principe du respect de la propriété ; la deuxième, figurant dans la seconde phrase du même alinéa, vise la privation de propriété et la

des conditions fixées au second alinéa que « toute ingérence, y compris celle résultant d'une mesure tendant à assurer le paiement des impôts, doit ménager un “juste équilibre” entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la protection des droits fondamentaux de l'individu. Le souci de réaliser cet équilibre se reflète dans la structure de l'article 1 tout entier, y compris dans son second alinéa ; dès lors, il doit y avoir un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi »⁵³¹. Selon la CEDH, le terme de « paiement » évoque non seulement le recouvrement de l'impôt, mais également l'établissement de l'impôt.

332. Également, la CEDH a défini la notion de « bien » au sens de l'article 1^{er} du Protocole n° 1 dans un arrêt du 19 juin 2008, *Ichtigiaroglou contre Grèce*. Dans cet arrêt, la Cour juge que « la notion de “bien” a une portée autonome qui ne se limite pas à la propriété de biens corporels et qui est indépendante par rapport aux qualifications formelles du droit interne : certains autres droits et intérêts constituant des actifs peuvent aussi passer pour des “droits patrimoniaux” et donc des “biens” aux fins de cette disposition. (...) L'article 1 du Protocole n° 1 ne vaut que pour les biens actuels. Un revenu futur ne peut ainsi être considéré comme un “bien” que s'il a déjà été gagné ou s'il fait l'objet d'une créance certaine. En outre, l'espoir de voir reconnaître un droit de propriété que l'on est dans l'impossibilité d'exercer effectivement ne peut pas non plus être considéré comme un “bien” et il en va de même d'une créance conditionnelle s'éteignant du fait de la non-réalisation de la condition. Cependant, dans certaines circonstances, l'“espérance légitime” d'obtenir une valeur patrimoniale peut également bénéficier de la protection de l'article 1 du Protocole n° 1 »⁵³².

333. D'ailleurs, sur cet « espoir de voir reconnaître un droit de propriété », la CEDH avait utilisé pour la première fois dans un arrêt du 29 novembre 1991 *Pine Valley Developments Ltd et a. contre Ireland*, l'expression d'« espérance légitime d'obtenir la jouissance d'un droit de propriété » pour identifier certaines créances

subordonne à certaines conditions ; quant à la troisième, consignée dans le second alinéa, elle reconnaît aux États contractants le pouvoir, entre autres, de réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général. La deuxième et la troisième, qui ont trait à des exemples particuliers d'atteinte au droit de propriété, doivent s'interpréter à la lumière du principe consacré par la première ».

⁵³¹ CEDH, 23 octobre 1997, req. n° 117/1996/736/933-935, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society contre Royaume-Uni*, pt. 80.

⁵³² CEDH, 19 juin 2008, req. n° 12045/06, *Ichtigiaroglou contre Grèce*.

constitutives de bien au sens de l'article 1^{er} du premier protocole⁵³³. Dans un autre arrêt du 20 novembre 1995, *Pressos Compania Naviera S.A. et autres contre Belgique*, la CEDH a jugé que des accidents de navigation censés avoir été causés par la négligence de pilotes belges ont fait naître des créances de réparation dès la survenance du dommage. Aussi, les requérants pouvaient prétendre avoir une « espérance légitime » de voir se concrétiser leurs créances quant aux accidents en cause conformément au droit commun de la responsabilité belge⁵³⁴.

334. Poursuivant l'élaboration de sa jurisprudence relative à la définition des « biens », la CEDH considère, dans un arrêt du 9 décembre 1994, *Raffineries grecques Stran et Stratis Andreadis contre Grèce*, qu'une créance est un bien à condition qu'elle soit suffisamment établie pour être exigible⁵³⁵. C'est d'ailleurs sur ce fondement que la France fut condamnée en raison de sa jurisprudence *Dangeville* du Conseil d'État⁵³⁶. En effet, le juge français de l'impôt mettait en œuvre la théorie de la distinction des contentieux (exception de recours parallèle)⁵³⁷ et avait refusé la recevabilité d'un recours en responsabilité dirigé contre l'État par un contribuable qui, bien qu'invoquant une violation du droit de l'Union européenne, se plaignait d'un préjudice qui se confondait avec celui qui était résulté pour lui du paiement d'un impôt dont il n'avait pu obtenir la décharge par la voie du recours de plein contentieux⁵³⁸. La CEDH considéra la requête comme recevable et condamna la France sur le fondement de la Convention alors que la responsabilité de l'État était recherchée pour une violation d'une norme de droit dérivé du traité européen. En effet, la CEDH a jugé que le principe procédural de la distinction des contentieux ne pouvait faire disparaître un droit substantiel né d'une norme du droit de l'Union européenne (en l'espèce, la 6^e directive TVA) qui était claire, précise et directement applicable. Aussi, la CEDH affirme-t-elle qu'une créance peut constituer des biens au sens de l'article premier du premier protocole additionnel.

⁵³³ CEDH, 29 novembre 1991, req. n° 12742/87, *Pine Valley Developments Ltd et a. contre Irlande* : *Rec. CEDH* 1991, série A, n° 222, p. 23, § 51 ; *RDH* 1992, p. 9, chron. F. SUDRE.

⁵³⁴ CEDH, 20 novembre 1995, req. n° 17849/91, *Pressos Compania Naviera S.A. et autres contre Belgique*, pt. 31.

⁵³⁵ CEDH, 9 décembre 1994, req. n° 13427/87, *Raffineries grecques Stran et Stratis Andreadis contre Grèce*.

⁵³⁶ CEDH, 16 avril 2002, req. n° 36677/97, *Dangeville contre France*.

⁵³⁷ V. par exemple, CE, 11 octobre 1978, n° 8769, *Delphin* : *RJF* 1978, n° 11/499.

⁵³⁸ CE, 30 octobre 1996, *Min. c/Dangeville* : *RJF* 1996, n° 12/469.

335. Précisant un peu plus sa jurisprudence, la CEDH a jugé, dans un arrêt du 6 octobre 2005, *Draon contre France*, que la notion de « bien » pouvait recouvrir tant les « biens actuels » que des « valeurs patrimoniales », que sont notamment les créances. Aussi, pour qu'une créance puisse être considérée comme une « valeur patrimoniale », la Cour juge qu'« il faut que le titulaire de la créance démontre que celle-ci a une base suffisante en droit interne, par exemple qu'elle est confirmée par une jurisprudence bien établie des tribunaux »⁵³⁹. Ainsi, lorsque cela est acquis, peut entrer en jeu la notion d'« espérance légitime ». Si dans son arrêt *Pressos Compania Naviera S.A.* la Cour n'avait pas expressément explicité que l'« espérance légitime » était un élément ou un corollaire du droit de propriété revendiqué, il résultait de celui-ci néanmoins que cette « espérance légitime » ne pouvait entrer en jeu en l'absence d'une « valeur patrimoniale »⁵⁴⁰. Le champ d'application de la notion de « bien » au sens du premier protocole est relativement large.

336. Ainsi, pour résumer, l'« espérance légitime » peut être qualifié de « bien » au sens de l'article 1^{er} du premier protocole « lorsqu'[elle] a une base suffisante en droit interne, par exemple lorsqu'[elle] est confirmé [e] par une jurisprudence bien établie des tribunaux »⁵⁴¹, tel est le cas d'une « norme parfaitement claire, précise et directement applicable »⁵⁴² ou encore d'une jurisprudence établie ayant permis d'obtenir gain de cause devant les juridictions de droit interne, avant qu'une loi rétroactive ne vienne remettre en cause la décision⁵⁴³. Aussi, la Cour analyse l'état du droit interne, tant sur le plan légal que jurisprudentiel pour déterminer l'existence d'une « base suffisante en droit interne »⁵⁴⁴.

⁵³⁹ CEDH, 6 octobre 2005, req. n° 1513/03, *Draon contre France*, pt. 65.

⁵⁴⁰ V. également CEDH, 19 juin 2008, req. n° 12045/06, *Ichtigiaroglou contre Grèce*, pt. 51.

⁵⁴¹ CEDH, 28 septembre 2004, req. n° 44912/98, *Kopeccky contre Slovaquie* : Rec. CEDH 2004, IX, § 35 et § 48 à 52 ; JCP G 2005, I, p. 103 ; D. 2005, jurispr. P. 870, note C. BIRSAN et J.-F. RENUCCI ; AJDA 2005, p. 541, J.-F. FLAUSS.

⁵⁴² CEDH, 3e sect., 16 avril 2002, req. n° 36677/97, *SA Dangeville contre France* : Rec. CEDH 2002 — III, pts 47 et 48 ; RJF 7/2002, n° 889 ; GAJF, 5e éd., 2009, thème 5, P.-F. RACINE.

⁵⁴³ CEDH, 5e sect., 23 juillet 2009, req. n° 30345/05, *Joubert contre France*, pts 51 à 53 : Dr. fisc. 2009, n° 38, comm. 474, note É. J. VAN BRUSTEM ; Procédures 2009, comm. 315, note N. FRICERO ; Procédures 2009, comm. 345, note L. AYRAULT ; RJF 11/2009, n° 1041.

⁵⁴⁴ CEDH, gde ch., 28 septembre 2004, n° 44912/98, *Kopeccky contre Slovaquie*, préc. — CEDH, gde ch., 6 octobre 2005, req. n° 11810/03, *Maurice contre France* et n° 1513/03, *Draon contre France* : Rec. CEDH 2005, IX ; JCP A 2006, 1021, obs. C. GAUTHIER ; JCP G 2006, II, 10061, note A. ZOLLINGER ; JCP G 2006, 1109, chron. F. SUDRE ; JCP G 2007, I, 137, obs. Ch. BYK. — CEDH, 2e sect., 9 janvier 2007, req. n° 31501/03 et s., *Aubert et a. contre France*, pt 72 à 74 : JCP S 2007, 1302, note J. CAVALLINI.

337. Cette approche est en conformité avec celle de la Cour de justice qui considéra, depuis un arrêt du 19 mai 1983, *Vassilis Mavridis contre Parlement européen*, que tout particulier détient un droit de réclamation lorsqu'il se trouve « dans une situation de laquelle il ressort que l'administration a fait naître dans son chef des espérances fondées »⁵⁴⁵. Aussi, l'« espérance fondée » ou encore l'espérance légitime, confèrent des droits aux particuliers et il est possible d'admettre que par une influence de jurisprudence rendue possible par un dialogue des juges indirect, la CEDH se soit engagée sur cette voie ouverte par la Cour de justice afin de qualifier une « espérance légitime » d'obtenir une valeur patrimoniale de « bien » au sens de l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel.

338. Dans le cadre d'un dialogue des juges, le Conseil d'État, prenant également en considération la jurisprudence de la Cour de justice et de la CEDH qui étend de manière large le champ d'application de la notion de « bien », a jugé, dans un arrêt du 3 août 2011, *Société Sirio antenne SRL*, qu'en l'absence de toute créance, une société ne peut invoquer la méconnaissance des stipulations de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention⁵⁴⁶.

339. De plus, le Conseil d'État a également appliqué la jurisprudence des juges européens de l'impôt au regard de la notion d'« espérance légitime » en matière fiscale. En effet, dans un arrêt du 19 novembre 2008, *Société Getecom*, le Conseil d'État a jugé pour la première fois « qu'à défaut de créance certaine, l'espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent doit être regardée comme un bien au sens de [l'article 1^{er} du premier Protocole] »⁵⁴⁷. Le Conseil d'État avait fait une application du critère de la « base suffisante en droit interne » en estimant que le revirement de jurisprudence opéré dans son arrêt antérieur *SARL Ghesquière Équipement* du 7 juillet 2004, lequel revenait sur le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture, n'avait pu constituer une telle « base suffisante en droit interne » dans la mesure où le rétablissement de la règle consacrée antérieurement avait été annoncé immédiatement par le Gouvernement et

⁵⁴⁵ CJCE, 19 mai 1983, aff. 289/81, *Vassilis Mavridis contre Parlement européen*, Rec., p. 1731, pt. 21.

⁵⁴⁶ CE, 3 août 2011, n° 322041, *Société Sirio Antenne SRL* : *RJF* 2011, n° 1216 ; *BDCF* 2011, n° 132.

⁵⁴⁷ CE, 19 novembre 2008, n° 292948, *Société Getecom* : *JurisData* n° 2008-081403 ; *Rec. CE* 2008, p. 425 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 6, comm. 179, concl. N. ESCAUT, note P. FUMENIER ; *RJF* 2/2009, n° 186, chron. p. 99 ; *BDCF* 2/2009, n° 26, concl. N. ESCAUT.

effectué juridiquement six mois plus tard, privant le contribuable de toute espèce d'« espérance légitime »⁵⁴⁸.

340. Dans une deuxième affaire du 2 juin 2010, *Fondation de France*, le Conseil d'État a également apprécié la notion d'« espérance légitime » ou « fondée » dégagée par la CEDH et la Cour de justice. En l'espèce, le législateur avait entendu mettre fin au bénéfice de l'avoir fiscal auquel certaines fondations pouvaient prétendre, par un article 93 de la loi de finances pour 2004. En effet, le législateur décida que les personnes morales ne pourraient pas utiliser en 2005 les crédits d'impôt résultant de l'avoir fiscal attaché aux dividendes distribués en 2004. Dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, la Fondation de France invoqua par ailleurs, une atteinte à ses biens au sens et au regard de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel dans la mesure où elle a eu une « espérance légitime » d'obtenir la restitution de cette somme d'argent. Le Conseil d'État juge que « dès le 1^{er} janvier 2004, la Fondation de France ne pouvait plus se prévaloir de l'espérance légitime de bénéficier, en 2005, des crédits d'impôt attachés au régime de l'avoir fiscal, à raison des dividendes qui lui seraient servis en 2004 ; que, dès lors, elle n'est pas fondée à soutenir que le D du I de l'article 93 de la loi du 30 décembre 2003, ni par suite, les dispositions contestées de l'instruction 4 J -2-05, auraient porté atteinte au droit au respect de ses biens, en méconnaissance des stipulations [de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel] »⁵⁴⁹.

341. Dans le cadre d'une troisième affaire du 22 janvier 2013, *Fédération nationale indépendante des mutuelles*, le Conseil d'État réaffirme sa jurisprudence sur le droit du législateur de mettre fin à un régime d'exonération fiscale au regard de la protection des biens garantis par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel. En effet, en remettant en cause, par un article 21 de la loi du 29 décembre 2010, à compter du 1^{er} janvier 2011, l'exonération de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance instituée par l'article 991 du CGI dont bénéficiaient les contrats d'assurance maladie relatifs à des opérations individuelles et collectives à adhésions facultatives et des « contrats solidaires responsables » pour leur appliquer un taux de 7 % à compter du 1^{er} octobre

⁵⁴⁸ CE, ass., 7 juillet 2004, n° 230169, *SARL Ghesquière Équipement* : *JurisData* n° 2004-080569 ; *Rec. CE* 2004, p. 310 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 12, comm. 302, concl. P. COLLIN, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 10/2004, n° 1019, chron. Centre de documentation du Conseil d'État, p. 719 ; *BDCF* 10/2004, n° 124, concl. P. COLLIN.

⁵⁴⁹ CE, 2 juin 2010, n° 318014, *Fondation de France* : *AJDA* 2010, p. 1828 ; *Dr. fisc.* 2010 n° 29 ; *RJF* 2010, n° 872 ; *BDCF* 2010, n° 97.

2011 au lieu de 3,5 % jusque là, la fédération faisait valoir que l'assureur et l'assuré, qui ont conclu un contrat complémentaire d'assurance maladie avant le 1^{er} janvier 2011, se sont vus priver de leur bien du fait de la taxation des primes dans la mesure où, à la date du 29 décembre 2010, aucune imposition n'existait, ni n'était prévisible.

342. Tel n'est pas l'avis du Conseil d'État qui juge que « le législateur n'a privé les contribuables d'aucune espérance légitime au sens de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention et n'a, par suite, pas méconnu cet article ». En effet, la protection conférée par l'article 1^{er} du premier protocole n'a ni pour objet, ni pour effet de limiter la liberté du législateur de remettre en cause, à tout moment, une exonération fiscale, quelle que soit son ancienneté⁵⁵⁰.

343. Les conséquences de l'arrêt *Ravon* de la CEDH en droit fiscal interne furent pour le moins sinon surprenantes, du moins, intéressantes. En effet, dans le cadre des mesures transitoires instaurées par la loi du 4 août 2008, pléthore procédures se sont ouvertes avec pour objet que le système de recours rétroactif avait pour effet de priver les requérants de leur « espérance légitime »⁵⁵¹. Un cas particulier, illustrant avec force un dialogue des juges, mérite l'attention et concerne la validation d'impositions par des lois de validation. Selon les professeurs LAMARQUE, NEGRIN et AYRAULT, « *la validation, par définition rétroactive, d'impositions mises en recouvrement résulte de dispositions nouvelles de la loi qui ajoutent au texte existant en modifiant ses conditions ou même son champ d'application, et qui sont destinées à régler une situation d'une manière totalement différente de celle qu'impliquait le texte primitif. Les dispositions de la loi de validation s'appliquent généralement aux impositions qui font l'objet d'un litige en cours devant le juge. Ces impositions sont réputées régulières par la loi de validation sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée* »⁵⁵².

344. Autrement dit, l'objet d'une loi de validation, découlant de la volonté du législateur, est de neutraliser la jurisprudence tout en modifiant, le cas échéant, la règle pour l'avenir. L'objectif étant de valider les impositions considérées ou susceptibles

⁵⁵⁰ V. également déjà en ce sens, CE, 8e et 9e ss-sect., 30 novembre 1994, n° 128516, *SCI Résidence Dauphine* : *JurisData* n° 1994-049403 ; *Rec. CE* 1994, p. 515 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 8, comm. 319 ; *RJF* 1/1995, n° 132, concl. G. BACHELIER, p. 9.

⁵⁵¹ V. J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 3^e édition, LexisNexis, 2014, p. 218.

⁵⁵² *Ibid.*, p. 219.

d'être considérées par le juge de l'impôt comme irrégulièrement établies⁵⁵³. Aussi, une problématique, faisant l'objet d'un intéressant dialogue des juges, s'est posée au regard de la conventionalité de ces lois de validation au regard de l'article 1^{er} du premier protocole. En effet, l'identification d'un « bien » au sens de l'article 1^{er} n'implique pas pour autant l'interdiction du législateur d'intervenir. Cette disposition reconnaît au législateur le droit de régler l'usage des « biens » conformément à l'intérêt général pour assurer par exemple le paiement des impôts, des amendes et des autres contributions.

B) Un dialogue des juges au regard de la notion d'« impérieux motifs d'intérêt général »

345. L'analyse de cette problématique a un réel intérêt pratique en droit fiscal. En effet, celle-ci correspond à deux questions pratiques distinctes. La première, c'est celle de savoir si le redevable peut revendiquer un « bien » au sens de l'article 1^{er} du premier Protocole. Dans la positive, la seconde question amène à savoir si la rétroactivité de la loi fiscale a méconnu son droit au respect de ce bien. Un dialogue des juges s'est instauré au regard des justifications autorisant le législateur à porter atteinte à ce « bien ». Il s'agit de la notion d'« impérieux motifs d'intérêt général ».

346. Tout d'abord, le Conseil constitutionnel français avait admis, dans le cadre de son contrôle de constitutionnalité⁵⁵⁴, par une décision du 20 décembre 1986, n° 86-223 DC, la validation qu'à la condition qu'elle réponde à « des raisons d'intérêt général »⁵⁵⁵ avant d'admettre à partir de 1998 que la validation n'est admise qu'à la condition qu'elle réponde désormais à un « but d'intérêt général suffisant »⁵⁵⁶.

347. En effet, dans le cadre de son contrôle de conventionalité, le juge conventionnel européen de l'impôt a considéré que si une ample latitude est d'ordinaire laissée à l'État pour prendre des mesures d'ordre général en matière économique ou

⁵⁵³ V. C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, p. 60 et s.

⁵⁵⁴ Il faut en effet distinguer le contrôle de constitutionnalité du contrôle de conventionalité.

⁵⁵⁵ Cons. const., déc. 29 décembre 1986, n° 86-223 DC, *Loi de finances rectificatives pour 1987*, consid. 5.

⁵⁵⁶ Cons. const., déc. 18 décembre 1998, n° 98-404 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999*, consid. 5 ; V. également, Cons. const., déc. 29 décembre 1999, n° 99-425 DC, *Loi de finances rectificatives pour 1999*, consid. 8 ; également, Cons. const., déc. 11 décembre 2008, n° 2008-571 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009*, consid.11.

sociale⁵⁵⁷ elle l'est aussi en matière fiscale⁵⁵⁸. En effet, grâce à une connaissance directe de leur société et de ses besoins, les autorités nationales se trouvent en principe mieux placées que le juge international pour déterminer ce qui est d'utilité publique en matière économique ou en matière sociale et la Cour respecte en principe la manière dont l'État conçoit les impératifs de l'utilité publique, sauf si son jugement se révèle « manifestement dépourvu de base raisonnable »⁵⁵⁹.

348. Nous partageons l'opinion de certains auteurs qui affirment que la jurisprudence de la CEDH laisse apparaître « une certaine unicité quant à la grille de lecture qu'elle adopte selon qu'elle est saisie d'une violation de l'article 6 § 1 ou du premier protocole additionnel »⁵⁶⁰. En effet, au regard de l'examen des lois de validation sous l'angle de l'article 6 §1, le juge conventionnel européen de l'impôt avait régulièrement affirmé que si en principe, le pouvoir législatif n'était pas empêché de réglementer la matière civile par des dispositions nouvelles à portée rétroactive, le principe de prééminence du droit et la notion de procès équitable de l'article 6 s'opposent, sauf pour des « impérieux motifs d'intérêt général » à l'ingérence du pouvoir législatif dans l'administration de la justice aux fins d'influer sur le dénouement du contentieux⁵⁶¹. Tel fut d'ailleurs le cas dans l'arrêt *Ichtigiaroglou contre Grèce*⁵⁶².

349. Et si le contrôle des lois rétroactives exercé au regard de l'article 1^{er} du premier protocole a un champ d'application plus large que celui de l'article 6 §, c'est parce que l'applicabilité *ratione temporis* de l'article 6 §1 est limitée aux procédures juridictionnelles déjà engagées⁵⁶³ alors que celle de l'article 1^{er} du premier protocole s'applique indépendamment de toute interférence avec une procédure juridictionnelle.

⁵⁵⁷ CEDH, 6 octobre 2005, req. n° 1513/03, *Draon contre France* : Rec. CEDH 2005, IX ; JCP A 2006, 1021, obs. C. GAUTHIER ; JCP G 2006, II, 10061, note A. ZOLLINGER ; JCP G 2006, I, 109, chron. F. SUDRE ; JCP G 2007, I, 137, obs. C. BYK.

⁵⁵⁸ CEDH, 14 décembre 2004, req. n° 32833/03 *Finibanco SA contre Portugal*.

⁵⁵⁹ CEDH, 1^{re} sect., 29 juin 2006, req. n° 23960/02, *Zeman contre Autriche*.

⁵⁶⁰ L. MILANO, « Les lois rétroactives, illustration de l'effectivité du dialogue des juges » : *RFD adm.* 2006, p. 458.

⁵⁶¹ CEDH, 3^e sect., 21 juin 2007, req. n° 12106/03, *SCM Scanner de l'Ouest lyonnais et a. contre France*.

⁵⁶² CEDH, 19 juin 2008, req. n° 12045/06, *Ichtigiaroglou contre Grèce*.

⁵⁶³ V. CEDH, 23 févr. 1999, req. n° 281160/95, *Preda et Dardari contre Italie*, Dans cette affaire, le grief tiré de l'article 6 § 1 était déclaré mal fondé, car l'intervention du législateur n'avait eu lieu qu'après que la procédure entamée par les requérants fut terminée ; CEDH, 29 août 2000, req. n° 39971/98, *Organisation nationale des infirmiers libéraux contre France*, la Cour souligne ici que « la jurisprudence des organes de la Convention n'a

350. Cette position de la CEDH est en phase avec celle de la Cour de justice. En réalité, force est de signaler que la notion d'« impérieux motifs d'intérêt général » au sens de la jurisprudence de la Cour de justice influença également, par un dialogue des juges indirect, la notion au sens où l'entend la CEDH et le juge français de l'impôt. En effet, la Cour de justice avait déjà affirmé qu'en matière fiscale, l'exercice de la compétence fiscale d'un État membre de l'Union européenne, notamment par le biais de loi de validation, est soumis au nécessaire respect du droit de l'Union européenne⁵⁶⁴.

351. Aussi, il en résulte que toute discrimination ou entrave à l'exercice des libertés de circulation est prohibée, à moins qu'une telle entrave soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général qui soit proportionnée à l'objectif poursuivi. Cette position de la Cour de justice résulte d'un arrêt désormais fondamental dans la construction de l'ordre fiscal européen, l'arrêt *Schumacker*, dans lequel le juge européen de l'impôt dit pour droit que « si en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leur compétence dans le respect du droit communautaire »⁵⁶⁵. Aussi, un raisonnement en quatre étapes fut élaboré par la jurisprudence de la Cour de justice pour établir la conformité d'une législation nationale aux libertés fondamentales garanties par le traité.

jamais admis que la rupture de l'égalité des armes pût résulter de mesures anticipant en quelque sorte sur un procès non encore né » ; Dans le même sens, CEDH, 18 juin 2002, req. n° 455574/99, *Stella contre France* ; — CE, 1re et 6e ss-sect., 29 décembre 2004, n° 265097, *D'Amato* : *JurisData* n° 2004-067848. Dans une décision du 8 avril 2009 (CE, Sect., 8 avril 2009, n° 290604, *Assoc. Alcaly et a.* : *JurisData* n° 2009-075235 ; *AJDA* 2009, p. 678), le Conseil d'État a rappelé ces principes à propos de requêtes, dirigées contre la décision de signer un avenant et les clauses de cet avenant qui avait notamment pour objet de permettre le relèvement des tarifs de péage sur l'ensemble du réseau des autoroutes du Sud de la France, aux fins d'écarter la loi du 1er mars 2006 qui avait procédé à l'approbation de l'avenant alors que l'article L. 122-4 du Code de la voirie routière prévoit que la convention de concession et le cahier des charges d'une autoroute sont approuvés par décret en Conseil d'État. Ce dernier a jugé la loi non compatible avec les stipulations de l'article 6 §1 de la Convention. Il convient de retenir qu'après avoir considéré que les requêtes étaient relatives à une contestation portant sur des droits et obligations de caractère civil, le juge de l'impôt considère que, « compte tenu de la date d'introduction de leurs requêtes, l'association A et MF peuvent utilement se prévaloir de l'incompatibilité de la loi du 1er mars 2006 avec les stipulations du paragraphe I de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; qu'en revanche, les autres requérants, dont les requêtes ont été introduites après la publication de la loi du 1er mars 2006, ne peuvent utilement invoquer cette incompatibilité ». Mais le Conseil d'État a également précisé l'application *ratione temporis* de l'article 6 §1er en décidant que « la circonstance que la loi soit issue d'une proposition de loi déposée le 24 janvier 2006 sur le bureau du Sénat, et donc antérieure tant à la signature de l'avenant qu'à l'introduction de ces requêtes, et que la loi ait été définitivement adoptée par l'Assemblée nationale le 23 février 2006, soit le jour même de l'introduction de ces requêtes, est sans incidence à cet égard (...) ».

⁵⁶⁴ V. C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, p. 60 et s.

⁵⁶⁵ CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225, pt. 21.

Il doit être établi que cette législation ne met pas en œuvre un traitement fiscal désavantageux à l'égard des opérations transfrontalières par comparaison avec les opérations domestiques de même nature, ou, à défaut, se justifie par une raison impérieuse d'intérêt général tout en étant propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi, sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre⁵⁶⁶.

352. Dans ce contexte, certains motifs ont été jugés non pertinents par la Cour de justice pour justifier des restrictions, comme celui de la nécessité d'éviter la perte de recettes fiscales⁵⁶⁷, celui de la prise en considération d'avantages fiscaux dont bénéficie par ailleurs le contribuable dans son État de résidence⁵⁶⁸ ou encore celui tiré d'arguments purement économiques telle la volonté de promouvoir l'économie du pays⁵⁶⁹. En revanche, d'autres justifications ont été considérées comme pertinentes comme la préservation de la cohérence du système fiscal lorsqu'il existe un lien direct entre, d'une part, un désavantage fiscal et sa contrepartie, d'autre part, dans le chef du même contribuable⁵⁷⁰, ou encore la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposer entre États membres⁵⁷¹.

353. Cette jurisprudence de la Cour de justice influence celle de la CEDH qui, dans une affaire du 28 oct. 1999, *Zielinski et Pradal et Gonzalez et a contre France*, rejeta le fait qu'une intervention législative influençant des procédures pendantes soit justifiée par un motif financier à lui seul⁵⁷²; avant d'ajouter dans un arrêt du 14 février 2006, *Lecarpentier contre France*, le principe selon lequel une mesure d'ingérence dans le

⁵⁶⁶ CJCE, 4 juillet 2000, aff. C-424/97, *Salomone Haim contre Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein*, Rec., p. I-5123.

⁵⁶⁷ CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) contre Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-4695; V. également, CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-7995.

⁵⁶⁸ CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 273.

⁵⁶⁹ CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën contre B.G.M. Verkooijen*, Rec., p. I-4071. V. P. DIBOUT, « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux. A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen », *Dr. fisc.* 2000, n° 42, 100 260. V. également, B. DELAUNAY, « La détermination de la liberté de circulation applicable dans le contentieux fiscal européen », *Dr. fisc.* n° 24, 2013, 318.

⁵⁷⁰ CJCE, 23 octobre 2008, aff. C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin contre Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, Rec., p. I-8061.

⁵⁷¹ CJUE, 25 février 2010, aff. C-337/08, *X Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-1215.

⁵⁷² CEDH, gde ch., 28 octobre 1999, req. n° 24846/94 et n° 34165/96 à n° 34173/96, *Zielinski et Pradal et Gonzalez et a contre France* : Rec. CEDH 1999, VII.

respect des biens doit ménager un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu et qu'un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé par toute mesure privant une personne de sa propriété doit exister⁵⁷³.

354. Dans son avis d'assemblée *Provin* du 27 mai 2005, le Conseil d'État a précisé sa position sur la distinction entre le fondement de l'article 6 § 1 et l'article 1^{er} du protocole n° 1 au regard des dispositions rétroactives d'une loi de finances rectificative. En effet, pour écarter le moyen d'inconventionnalité, le juge administratif de l'impôt exigeait « d'impérieux motifs d'intérêt général » dans le cadre du contrôle du respect de l'article 6 §1 de la Convention, mais simplement « des motifs d'intérêt général suffisants » au regard de l'article 1^{er} du premier protocole⁵⁷⁴. Ce décalage⁵⁷⁵ entre la notion « d'impérieux motifs d'intérêt général » et les motifs d'intérêt général « suffisants » pour l'article 1^{er} du protocole n° 1 fut en contradiction avec la position du juge conventionnel européen de l'impôt qui exige « d'impérieux motifs d'intérêt général » pour admettre la conventionalité d'une atteinte rétroactive à un bien protégé par les stipulations de l'article 1^{er} du premier protocole⁵⁷⁶ en se fondant sur le principe de « prééminence du droit », inhérent à l'ensemble des articles de la Convention⁵⁷⁷.

355. Cette position de la Cour de cassation est, par un dialogue des juges, en passe d'être modifiée. En effet, déjà dans un arrêt du 16 janvier 2009, *Avena*, le juge administratif de l'impôt a jugé que « les stipulations de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention (...) font obstacle, en l'absence de tout motif impérieux d'intérêt général pouvant justifier cette rétroactivité (...) »⁵⁷⁸.

⁵⁷³ V. CEDH, 2e sect., 14 févr. 2006, req. n° 67847/01, *Lecarpentier et a. contre France*. — Dans la même affaire, CEDH, 6 décembre 2007, req. n° 15589/05, *De Franchis contre France*.

⁵⁷⁴ V. CE, ass., 27 mai 2005, n° 277975, *Provin* : *JurisData* n° 2005-068553 ; *JCP A* 2005, 1252 ; *AJDA* 2005, p.1455 ; *AJDA* 2005, p. 1455 ; *RFD adm.* 2005, p. 1003, concl. C. DEVYS.

⁵⁷⁵ V. sur la validation législative, F. SUDRE, *Droit européen et international des droits de l'homme*, PUF, 9e éd., 2008, p. 383 ; V. également, L. MILANO, *Les lois rétroactives, illustration de l'effectivité du dialogue des juges* : *RFDA* 2006, p. 447. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, p. 60 et s.

⁵⁷⁶ CEDH, 2e sect., 14 févr. 2006, req. n° 67847/01, *Lecarpentier et a. contre France* : *JCP G* 2006, II, 10 171 ; *RJDA* 11/2006, n° 1193. — É. J. VAN BRUSTEM, *Les lois rétroactives et la Convention EDH – à la recherche de l'équilibre entre l'espérance légitime du contribuable et l'ingérence du législateur en raison d'impérieux motifs d'intérêt général* : *Dr. fisc.* 2009, n° 25, étude 373.

⁵⁷⁷ V. en ce sens, CEDH, 2e sect., 9 janvier 2007, req. n° 31501/03 et s., *Aubert et a. contre France* ; CEDH, 19 juin 2008, req. n° 12045/06, *Ichtigiaroglou contre Grèce*.

⁵⁷⁸ V. CE, 9e ss-sect., 16 janvier 2009, n° 299443, *Avena*.

356. De même, dans un arrêt du 21 octobre 2011, *SNC Peugeot-Citroën Mulhouse*, le rapporteur public, C. LEGRAS, qui fut suivi dans ses conclusions, invitait le Conseil d'État à modifier sa jurisprudence qui exige seulement un motif d'intérêt général d'une ampleur suffisante pour adopter celle, du juge conventionnel européen de l'impôt et de la Cour de cassation⁵⁷⁹ qui reconnaissent l'intérêt général impérial. Néanmoins, dans le cas d'espèce, le rapporteur public considéra que « la cour [administrative d'appel] en est restée à la jurisprudence *Provin*, mais, dès lors qu'elle a estimé que l'État ne justifiait pas d'un motif d'intérêt général suffisant légitimant la rétroactivité de la loi, il n'est pas nécessaire que vous pratiquiez une substitution de motifs »⁵⁸⁰.

⁵⁷⁹ V. Cass. soc., 28 mars 2006, n° 04-16.558, FS-P+B, *SA Entreprise Jean Spada et a. contre Assedic Côte d'Azur* : *JurisData* n° 2006-032936 ; *JCP E* 2006, 1781 ; *JCP G* 2006, IV, 1977 ; *RJS* 6/2006, n° 765.

Bien que rendu en matière sociale, cette jurisprudence de la Cour de cassation semble transposable en matière fiscale. En tout état de cause, elle a jugé que « le législateur peut, sans méconnaître les exigences de l'article premier du protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales adopter, en matière civile, des dispositions rétroactives lorsque celles-ci obéissent à un impérial motif d'intérêt général ».

⁵⁸⁰ CE, 9e et 10e ss-sect., 21 octobre 2011, n° 314767, *min. contre SNC Peugeot Citroën Mulhouse*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : *JurisData* n° 2011-022799.

Section 2. L'intégration négative par certains principes généraux du droit de l'Union européenne

357. Traditionnellement, les principes généraux du droit sont des sources non écrites dégagés par la jurisprudence. Ces principes ont permis à la Cour de justice de mettre en place certaines règles en matière fiscale là où le traité demeurerait silencieux⁵⁸¹. Ces principes peuvent être soit communs aux droits nationaux, soit issus de certains droits nationaux, soit enfin spécifiques à l'Union européenne. Parmi les principes généraux du droit de l'Union européenne, il est possible de mentionner, par exemple, le principe de la confiance légitime, le principe de non-discrimination⁵⁸² ou encore le principe de la sécurité juridique.

358. À ce sujet, la reconnaissance du principe de la sécurité juridique procède d'une illustration remarquable du dialogue des juges. En effet, la Cour de justice avait reconnu ce principe en 1962 dans le cadre d'un arrêt *Kledingverkoopbedrijf de Geus en Uitdenbogerd contre Robert Bosch GmbH et Maatschappij tot voortzetting van de zaken der Firma Willem van Rijn*⁵⁸³. Prenant toute la mesure de cet arrêt, le Conseil d'État jugea que ce principe trouvait à s'appliquer lorsque la situation juridique qui lui était soumise était régie par le droit de l'Union européenne⁵⁸⁴ avant de reconnaître de façon générale un principe de sécurité juridique qui implique, par exemple, d'édicter des mesures transitoires lorsqu'un changement de réglementation est susceptible de porter une atteinte excessive à des situations contractuelles en cours qui ont été légalement formées⁵⁸⁵.

359. Dans ce contexte, certains principes généraux du droit de l'Union européenne ont fait l'objet d'une intégration négative par un dialogue des juges. Il s'agit notamment

⁵⁸¹ C. BLUMANN et L. DUBOIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, éd. Litec, 2011, p. 123.

⁵⁸² V. pour une étude plus détaillée, R. HERNU et G. SOULIER, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, 2003.

⁵⁸³ CJCE, 6 avril 1962, aff. 13/61, *Kledingverkoopbedrijf de Geus en Uitdenbogerd contre Robert Bosch GmbH et Maatschappij tot voortzetting van de zaken der Firma Willem van Rijn*, Rec., p. 89.

⁵⁸⁴ CE, 19 juin 1992, n° 65432, *FDSEA des Côtes-du-Nord contre Centre national des jeunes agriculteurs ea.* : JurisData n° 19926048030, Rec. CE 1992, p. 516.

⁵⁸⁵ CE, 24 mars 2006, n° 288460, *Société KPMG et autres*.

du principe d'effectivité (§1), de proportionnalité (§2) ou encore de confiance légitime (§3).

§1 — *Au regard du principe d'effectivité*

360. Dans le cadre d'une jurisprudence élaborée à partir de la fin des années 1970, dégagant le principe d'effectivité, la Cour de justice a considéré qu'au nom du principe de coopération loyale et de l'effet utile du droit de l'Union européenne, les règles procédurales nationales qui sont destinées à appliquer les normes européennes ne peuvent être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne,⁵⁸⁶ mais surtout ne peuvent rendre en pratique excessivement difficile l'exercice de ces droits conférés par ces normes⁵⁸⁷.

361. Ainsi, le principe d'effectivité minimale conduit à assurer l'effectivité des droits conférés par les normes européennes. Il s'agit, au regard de la procédure, d'assurer la fonction la réalisation en justice des droits substantiels et de fixer « *le niveau au-dessous duquel la protection incombant au juge national ne saurait descendre* »⁵⁸⁸. Aussi, la Cour de justice contrôle tant les règles nationales relatives à l'administration de la preuve que celles relatives aux délais d'action en justice⁵⁸⁹ à la lueur du principe d'effectivité. En effet, au regard des règles relatives à l'administration de la preuve par exemple, le juge européen de l'impôt a condamné les législations italienne et française exigeant des opérateurs économiques, qui souhaitent récupérer des taxes indûment perçues par leur administration fiscale respective, qu'ils prouvent que ces taxes n'avaient pas été répercutées sur les acheteurs⁵⁹⁰.

⁵⁸⁶ C'est ici le principe d'équivalence.

⁵⁸⁷ CJCE, 16 décembre 1976, *Rewe Zentralfinanz EG et Rewe Zentral AG contre Lanwirtschaftskammer fuer das Saarland* ; CJCE, 16 décembre 1976, *Comet BV contre Productschap voor Siegewasen*. ; CJCE, 9 novembre 1983, aff. 199/82, *Administration finances État italien contre SpA San Giorgio* : *Rec. CJCE* 1983, p. 3595 ; *Gaz. Pal.* 1984, 3, doct. p. 114, M. VEROONE ; *CDE*, n° 1-2, 1985, p. 37, M. WAELBROECK.

⁵⁸⁸ G. ISAAC, « Effet direct » : *Rép. Droit communautaire*, Dalloz, n° 60.

⁵⁸⁹ CJCE, 16 décembre 1976, *Rewe Zentralfinanz EG et Rewe Zentral AG contre Lanwirtschaftskammer fuer das Saarland*, n° 5 ; CJCE, 28 novembre 2000, aff. C-88/99, *Roquette Frères SA contre Direction services fiscaux Pas-de-Calais* : *Rec. CJCE* 2000, I, p. 10465 ; *Europe* 2001, comm. 12, M. PIETRI ; *RTD com.* 2001, p. 560, M. LUBY.

⁵⁹⁰ CJCE, 9 novembre 1983, *Administration des finances de l'État italien contre SpA San Giorgio* ; CJCE, 25 février 1988, aff. jointes 331/85, 376/85 et 378/85, *Les Fils de Jules Bianco SA et J. Girard Fils SA contre Directeur général des douanes et droits indirects* : *Rec. CJCE* 1988, p. 1099 ; *RTDE* 1988, p. 347, D. BERLIN ; *JDI* 1989, p. 395, V. CONSTANTINESCO et D. SIMON.

362. Aussi, dans le cadre d'un dialogue des juges, le juge administratif de l'impôt a appliqué la jurisprudence de la Cour de justice, particulièrement le principe général du droit de l'Union européenne relatif à l'effectivité. En effet, par un arrêt du 16 décembre 2010, *SNC Meubles Ikea France*, le Conseil d'État a jugé qu'une Cour administrative d'appel ne commettait pas d'erreur de droit et ne méconnaissant pas le principe d'effectivité du droit de l'Union européenne en jugeant que les dispositions de l'article L 190 du LPF, relatif au contentieux de l'établissement de l'impôt et des dégrèvements d'office, devaient être regardées comme conforme au droit de l'Union européenne en ce qu'elles garantissent au contribuable la possibilité d'obtenir dans un délai raisonnable la restitution d'impositions indûment acquittées et n'ont pas pour effet de rendre excessivement difficile l'exercice des droits ouverts à ce titre aux redevables⁵⁹¹.

363. De même, la Cour de justice continue de contrôler les législations nationales au regard de ce principe d'effectivité. En effet, dans un premier arrêt du 30 juin 2011, *Wienand Meilicke et autres contre Finanzamt Bonn-Innenstadt*, la Cour de justice a eu à répondre, dans le cadre d'une question préjudicielle posée par le juge allemand de l'impôt, si le principe d'effectivité s'opposait à une réglementation qui, de manière rétroactive et sans aménager une période transitoire, ne permet pas à une personne assujettie dans l'État membre concerné d'obtenir l'imputation de l'impôt des sociétés étranger ayant grevé les dividendes versés à cette personne par une société de capitaux établie dans un autre État membre par la production soit d'une attestation relative à cet impôt conforme aux exigences de la législation du premier État membre, soit de pièces justificatives permettant aux autorités fiscales de celui-ci de vérifier, de façon claire et précise, si les conditions d'obtention de cet avantage fiscal sont réunies.

364. C'est par l'affirmative que répond le juge européen de l'impôt en ajoutant, par ailleurs, qu'« il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer quel est le délai raisonnable pour la production de ladite attestation ou desdites pièces justificatives »⁵⁹².

Également, dans l'affaire du 12 juillet 2012, *EMS-Bulgaria Transport OOD contre Direktor na Direktsia « Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto » Plovdiv*,

⁵⁹¹ CE 16 décembre 2010 n° 309412, 9e s.-s., *SNC Meubles Ikea France* : RJF 2011, n° 645.

⁵⁹² CJUE, 30 juin 2011, aff. C-262/09, *Wienand Meilicke et autres contre Finanzamt Bonn-Innenstadt*, Rec. p. I-5669.

précédemment étudiée⁵⁹³, la question se posait de la conformité d'une disposition fiscale bulgare avec le principe d'effectivité.

365. Et la Cour de justice de répondre à la question qui lui a été posée par la juridiction de renvoi qui se demandait si un délai de forclusion, tel que celui du cas d'espèce, ne rendait pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction par l'assujetti. Cet arrêt est intéressant, car il explique la démarche de la Cour de justice dans l'appréciation de cette conformité. Aussi, le juge européen de l'impôt considère que selon sa jurisprudence, « s'il appartient au juge national d'apprécier la compatibilité de mesures nationales avec le droit de l'Union, en l'espèce avec le principe d'effectivité, il revient cependant la Cour de lui fournir toute indication utile afin de résoudre le litige qui lui est soumis »⁵⁹⁴.

366. Aussi, afin d'apprécier un tel délai de forclusion, la Cour de justice ajoute qu'« il convient de tenir compte de sa durée totale (...) ». Et d'ajouter que « si un tel délai de forclusion ne saurait, en tant que tel, rendre en pratique l'exercice du droit à déduction impossible ou excessivement difficile, (...) sa conformité avec le principe d'effectivité doit être examinée à la lumière de l'ensemble des circonstances de l'espèce »⁵⁹⁵.

§2 — Au regard du principe de proportionnalité

⁵⁹³ CJUE, 12 juillet 2012, aff. C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD contre Direktor na Direktsia « Obzhalvane i upravlenie na izpalnienieto » Plovdiv*, publié au Recueil numérique (Recueil général) : *RJF* 2012, n° 1093 ; *BDCF* 2012, n° 74.

⁵⁹⁴ V. en ce sens, CJCE, 11 octobre 2001, aff. C-267/99, *Christiane Adam, épouse Urbing contre Administration de l'enregistrement et des domaines*, Rec., p. I-7467, pt. 39. En effet, dans cet arrêt, le juge européen de l'impôt considère qu'« en vue de fournir des indications utiles à la juridiction de renvoi, il convient de souligner certains éléments qui caractérisent les professions libérales au sens de l'annexe F, pt. 2, de la sixième directive. Ainsi que la Commission l'a souligné dans ses observations écrites, les professions libérales visées dans cette disposition sont des activités qui, entre autres, présentent un caractère intellectuel marqué, requièrent une qualification de niveau élevé et sont d'habitude soumises à une réglementation professionnelle précise et stricte. Il convient d'ajouter que, dans l'exercice d'une telle activité, l'élément personnel a une importance spéciale et qu'un tel exercice présuppose, de toute manière, une grande autonomie dans l'accomplissement des actes professionnels ».

V. également, CJUE, 16 février 2012, aff. C-118/11, *Eon Aset Menidjmont OOD contre Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnienieto" - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, publié au Recueil numérique (Recueil général), pt. 49. Dans cet arrêt, la Cour de justice considère que « s'il incombe à la juridiction de renvoi d'apprécier s'il existe un lien direct et immédiat entre la location du véhicule automobile en cause au principal et l'activité économique d'Eon Aset, il appartient à la Cour de fournir à cette juridiction des indications utiles au regard du droit de l'Union ».

⁵⁹⁵ CJUE, 12 juillet 2012, aff. C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD contre Direktor na Direktsia « Obzhalvane i upravlenie na izpalnienieto » Plovdiv*, publié au Recueil numérique (Recueil général) : *RJF* 2012, n° 1093 ; *BDCF* 2012, n° 74, pts. 51-53.

367. Ce principe de proportionnalité fut reconnu par la Cour de justice pour la première fois dans un arrêt du 11 juillet 1989, *Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG contre Hauptzollamt Gronau*. En effet, dans cet arrêt, le juge européen de l'impôt considère que « le principe de proportionnalité est reconnu par une jurisprudence constante de la Cour comme faisant partie des principes généraux du droit [de l'Union européenne]. En vertu de ce principe, la légalité de mesures imposant des charges financières aux opérateurs est subordonnée à la condition que ces mesures soient appropriées et nécessaires à la réalisation des objectifs légitimement poursuivis par la réglementation en cause, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante, et que les charges imposées ne doivent pas être démesurées par rapport aux buts visés »⁵⁹⁶.

368. La Cour de justice a de nouveau appliqué ce principe en matière fiscale dans le cadre d'une autre affaire du 18 décembre 1997, *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* et *Sanders BVBA (C-47/96) contre Belgische Staat*. Dans cette affaire, le juge européen de l'impôt a considéré que l'article 18 § 4 de la sixième directive TVA ne s'oppose pas, en principe, à des mesures nationales qui prévoient la retenue à titre conservatoire d'un crédit de TVA restituable lorsqu'il existe soit des présomptions sérieuses de fraude fiscale, soit une créance de TVA au profit de l'administration fiscale qui est contestée par l'assujetti. Néanmoins, selon la Cour de justice, « le principe de proportionnalité est applicable à des mesures nationales qui, telles celles en cause dans les litiges au principal, sont adoptées par un État membre dans l'exercice de sa compétence en matière de TVA, dans la mesure où, si elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, elles porteraient atteinte aux principes du système commun de la TVA, et notamment au régime des déductions qui en constitue un élément essentiel ». Dès lors, le juge national doit apprécier le caractère proportionné ou non des mesures en cause et l'application qui en est faite par l'administration fiscale⁵⁹⁷.

⁵⁹⁶ CJCE, 11 juillet 1989, aff. 265/87, *Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG contre Hauptzollamt Gronau*, Rec., p. 2237, pt. 21.

⁵⁹⁷ CJCE, 18 décembre 1997, aff. jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* et *Sanders BVBA (C-47/96) contre Belgische Staat*, Rec., p. I-7281 : *RJF* 1998, n° 523.

369. Manifestation d'un dialogue entre les juges, le Conseil d'État a également appliqué ce principe de proportionnalité dans un arrêt du 5 mai 2010, *Société Transports Issoriens*. En effet, faisant une stricte application de la jurisprudence du juge européen de l'impôt, le Conseil d'État a considéré qu'une cour administrative d'appel qualifie inexactement les faits en jugeant que, lorsque le redevable ne produit pas une facture répondant aux exigences de l'article 289 du CGI, à savoir notamment la mention de la TVA, le principe de proportionnalité issu du droit de l'Union européenne « s'oppose, sous réserve que ce redevable soit en possession d'une facture initiale ou d'un document en tenant lieu, que la TVA soit comprise dans le prix stipulé par cette facture, que le litige ne porte pas sur l'étendue du droit à déduction et qu'aucun risque de fraude ou d'évasion fiscales ne soit allégué, à ce que l'exercice du droit à déduction soit subordonné à la production de factures rectificatives mentionnant distinctement la TVA, alors qu'il ne ressortait pas des pièces du dossier qui lui était soumis que la production de telles factures aurait été pratiquement impossible ou excessivement difficile ». Cette position de la cour administrative d'appel revenait à dispenser au nom du principe européen de proportionnalité les entreprises de transport routier de l'obligation de produire des factures rectificatives.

370. Or, selon le Conseil d'État, le principe de proportionnalité est applicable à des mesures nationales adoptées par un État membre dans l'exercice de sa compétence en matière fiscale et notamment en matière de TVA dans la mesure où, si elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, porteraient atteinte aux principes du système commun de TVA et particulièrement le régime des déductions⁵⁹⁸. Et de juger que la subordination du droit à déduction à la détention d'une facture faisant apparaître la TVA est une exigence européenne⁵⁹⁹. Le principe de proportionnalité continue d'être régulièrement appliqué tant par la Cour de justice⁶⁰⁰ que par le juge français de l'impôt⁶⁰¹ et participe de la construction d'un ordre fiscal européen.

⁵⁹⁸ *Ibid.*

⁵⁹⁹ CE, 5 mai 2010, n° 309328, 9e et 10e s.-s., *Société Transports Issoiriens* : *RJF* 2010, n° 670 ; *BDCF* 2010, n° 75 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 24, comm. 371

⁶⁰⁰ V. notamment, CJUE, 12 juillet 2012, aff. C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD contre Direktor na Direksia « Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto » Plovdiv* : *RJF* 2012, n° 1093.

⁶⁰¹ V. par exemple, CE, 20 mars 2013, n° 311365, *Société 2 H Energy* : *RJF* 2013, n° 599.

§3 — Au regard du principe de la confiance légitime

371. S’inspirant du droit allemand, le juge européen de l’impôt a érigé le principe de la confiance légitime en principe général du droit de l’Union européenne dans un arrêt du 14 mai 1975, *Comptoir national technique agricole (CNTA) SA contre Commission des Communautés européennes*⁶⁰². Ce principe implique qu’une réglementation ne saurait subir des modifications ou être abrogée avant l’expiration du terme. Autrement dit, il impose aux autorités normatives, sinon d’aménager des périodes transitoires en cas de changement de réglementation, du moins de faire en sorte que les destinataires aient connaissance de leur volonté de procéder à de telles modifications afin qu’ils puissent en tirer les conséquences nécessaires⁶⁰³.

372. Précisant encore plus sa jurisprudence, la Cour de justice a affirmé, dans un arrêt du 3 mai 1978, *Gesellschaft mbH in Firma August Töpfer & Co. contre Commission des Communautés européennes*, que « le principe [de la protection de la confiance légitime] faisant partie de l’ordre juridique [de l’Union européenne], de sorte que sa méconnaissance constituerait une violation du traité ou de toute règle de droit relative à son application »⁶⁰⁴ et d’ajouter dans un arrêt du 3 décembre 1998, *Belgocodex SA contre État belge*, que « le principe de protection de la confiance légitime [fait] partir de l’ordre juridique [de l’Union européenne] et [doit] être respecté par les États membres dans l’exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives [européennes]. Toutefois (...) il ne revient pas à la Cour, mais à la juridiction nationale de juger si une violation des principes de la protection de la confiance légitime (...) a été commise », en l’espèce, par l’abolition rétroactive d’une loi dont l’arrêté d’exécution n’avait jamais été adopté⁶⁰⁵.

373. L’élaboration de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de mise en œuvre du principe de confiance légitime prit un nouvel élan dans un arrêt du 19 mai 1983, *Vassilis Mavridis contre Parlement européen*. Dans cette affaire, la Cour de

⁶⁰² CJCE, 14 mai 1975, aff. 74/74, *Comptoir national technique agricole (CNTA) SA contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 533.

⁶⁰³ *Ibid.*

⁶⁰⁴ CJCE, 3 mai 1978, aff. 112/77, *Gesellschaft mbH in Firma August Töpfer & Co. contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 1019, pt. 19.

⁶⁰⁵ CJCE, 3 décembre 1998, aff. C-381/97, *Belgocodex SA contre État belge*, Rec., p. I-8153, pt. 26.

justice a jugé que le droit de réclamer la protection de la confiance légitime s'étend à tout particulier qui se trouve dans une situation de laquelle il ressort que l'administration a fait naître dans son chef des espérances légitimes⁶⁰⁶.

374. La Cour de justice a appliqué le principe de confiance légitime en matière d'aide d'État dont il a désormais admis qu'elles puissent être sous forme fiscale. En effet, dans un arrêt du 21 septembre 1983, *Deutsche Milchkontor GmbH et autres contre République fédérale d'Allemagne*, la Cour de justice a considéré, tout d'abord, conformément à sa jurisprudence, que « le principe du respect de la confiance légitime [fait] partie de l'ordre juridique [de l'Union européenne] ». Et d'ajouter qu'« on ne saurait donc considérer comme contraire à ce même ordre juridique qu'une législation nationale assure le respect de la confiance légitime (...) dans un domaine comme celui de la répétition d'aides [européennes] indument versées. (...) [que ce principe] est commun aux États membres »⁶⁰⁷.

375. Cette jurisprudence de la Cour de justice relative à l'application du principe de confiance légitime en matière d'aide d'État fut par la suite précisée par un arrêt du 20 septembre 1990, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*⁶⁰⁸. Dans cette affaire, la Cour de justice a jugé que si le principe de confiance légitime faisant partie de l'ordre juridique de l'Union européenne ne saurait s'opposer à une législation nationale qui assure le respect de la confiance légitime dans un domaine comme celui de la répétition d'aides européennes indument versées⁶⁰⁹, cette même solution « s'impose en ce qui concerne la récupération d'aides nationales contraires au droit [de l'Union européenne]. Il y a lieu de relever toutefois que, compte tenu du caractère impératif du contrôle des aides étatiques opéré par la Commission au titre de l'article 93 du traité, les entreprises bénéficiaires d'une aide ne sauraient avoir, en principe, une confiance légitime dans la régularité de l'aide que si celle-ci a été accordée dans le respect de la procédure prévue par ledit article. En effet,

⁶⁰⁶ CJCE, 19 mai 1983, aff. 289/81, *Vassilis Mavridis contre Parlement européen*, Rec., p. 1731.

⁶⁰⁷ CJCE, 21 septembre 1983, aff. jointes 205 à 215/03, *Deutsche Milchkontor GmbH et autres contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. 2633, pt. 30.

⁶⁰⁸ CJCE, 20 septembre 1990, aff. C-5/90, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-3437.

⁶⁰⁹ CJCE, 21 septembre 1983, aff. jointes 205 à 215/03, *Deutsche Milchkontor GmbH et autres contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. 2633, pt. 30.

un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s'assurer que cette procédure a été respectée »⁶¹⁰.

376. Et d'ajouter qu'en revanche, « un État membre, dont les autorités ont octroyé une aide en violation des règles de procédure prévues à l'article 93, ne saurait invoquer la confiance légitime des bénéficiaires pour se soustraire à l'obligation de prendre les mesures nécessaires en vue de l'exécution d'une décision de la Commission lui ordonnant de récupérer l'aide. Admettre une telle possibilité reviendrait, en effet, à priver les dispositions des articles 92 et 93 du traité de tout effet utile, dans la mesure où les autorités nationales pourraient ainsi se fonder sur leur propre comportement illégal pour mettre en échec l'efficacité des décisions prises par la Commission en vertu de ces dispositions du traité »⁶¹¹.

377. Enfin, pour une application plus récente de ce principe, par un arrêt du 12 mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3 AD contre Direktor « Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto » NAP*, la Cour de justice a répondu, dans le cadre d'une question préjudicielle qui lui avait été posée, qu'il convenait de répondre à cette question en ce sens « que l'article 183 de la directive TVA, lu en combinaison avec le principe de protection de la confiance légitime, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit, avec effet rétroactif, la prolongation du délai dans lequel le remboursement d'un excédent de TVA doit être effectué, dans la mesure où cette réglementation prive l'assujetti du droit, dont il disposait avant l'entrée en vigueur de celle-ci, d'obtenir des intérêts de retard sur la somme devant lui être remboursée »⁶¹².

378. Si le dialogue des juges permet l'intégration des principes généraux du droit de l'Union européenne par les juridictions françaises de l'impôt, la situation semble plus complexe au regard du principe de la confiance légitime. En effet, tant le Conseil d'État que le Conseil constitutionnel font une application particulière dudit principe. Seule la position de la Cour de cassation sur l'application du principe de confiance

⁶¹⁰ CJCE, 20 septembre 1990, aff. C-5/90, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-3437, pt. 14.

⁶¹¹ *Ibid.* pt. 17.

⁶¹² CJCE, 12 mai 2011, aff. C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 AD contre Direktor « Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto » NAP*, Rec., p. I-3873, pt. 41.

légitime est, depuis 2002, clairement définie⁶¹³. Pour autant, l'on ne peut y voir un dialogue oppositionnel, mais plutôt une intégration en construction qui participe elle-même de la construction d'un ordre fiscal européen.

379. En effet, le Conseil d'État a soumis l'intégration de ce principe général du droit de l'Union européenne à une condition particulière. Par un arrêt du 9 mai 2001, *Entreprise personnelle de transports Freymuth*, le juge français de l'impôt a considéré qu'en matière environnementale, le principe de la confiance légitime ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge de l'impôt est régie par le droit de l'Union européenne⁶¹⁴. Ainsi, le Conseil d'État n'applique-t-il le principe de la confiance légitime que dans les cas où la situation litigieuse est régie par le droit de l'Union européenne et non dans une situation purement interne. La remarque est d'importance, car elle conditionne l'application de ce principe.

380. Aussi, ce principe de confiance légitime ne fut appliqué par le Conseil d'État que dans un arrêt du 11 juillet 2001, *Fédération nationale des syndicats d'exploitants agricoles*, dans une affaire qui était relative à la réduction des aides publiques aux agriculteurs. En l'espèce, un décret du 24 mars 2000, n° 2000-280, fut pris en application directe du règlement CE n° 1259/1999 qui établit des règles communes pour les régimes de soutien direct institués dans le cadre de la PAC. Les dispositions de ce règlement permettent aux États membres de réduire le montant des aides directes qu'ils versent aux agriculteurs installés sur leur territoire pour une année civile dans la limite de 20 % de leur montant et de réallouer les sommes « économisées » à des opérations de

⁶¹³ V. Cass. com., 22 octobre 2002, n° 00-10.715, *Société Kraft Jacobs Suchard* : *JurisData* n° 2002-015994 ; Bull. civ. 2002, IV, n° 150 ; *JCP E* 2002, 1816. — Cass. com., 22 octobre 2002, n° 01-01.1960, *SA Primistères Reynoird* : *JurisData* n° 2002-015992 ; Bull. civ. 2002, IV, n° 147 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 12, comm. 243 ; *RJF* 2/2003, n° 247.

La Cour de cassation impose, en effet, « à l'administration [douanière] de respecter le principe de confiance légitime » en s'opposant « à ce que les services douaniers donnent une interprétation nouvelle à la réglementation tarifaire communautaire et l'appliquent à des faits nés sous le régime antérieur, indépendamment de savoir si cet acte a eu des effets défavorables sur les intéressés ».

De même, la Cour de cassation applique le principe de confiance légitime, même dans des affaires qui ne relèvent pas du champ d'application de l'Union européenne. V. par exemple, Cass. soc., 19 septembre 1991 : Bull. civ. 1991, V, n° 376. — Cass. soc., 30 janvier 1992 : Bull. civ. 1992, V, n° 59.

⁶¹⁴ CE, 9 mai 2001, *Entreprise personnelle de transports Freymuth*, Req. n° 210944 : *Juris-Data* n° 2001-062376 ; *Dr. adm.*, 2001, n° 7, comm. 171.

soutien aux nouveaux objectifs de développement rural et d'agroenvironnement fixés par le règlement CE n° 1257/1999⁶¹⁵.

381. Ce décret fut contesté devant le Conseil d'État au moyen, notamment invoqué, selon lequel le décret litigieux serait entaché d'une rétroactivité illégale qui méconnaîtrait le principe européen de confiance légitime. Dans l'analyse de la problématique, le Conseil d'État rappela les contours de ce principe et, dans le cadre d'un dialogue des juges, réaffirma la position du juge constitutionnel selon laquelle ce principe n'est garanti en France par aucune norme de valeur constitutionnelle⁶¹⁶.

382. Également, le juge administratif de l'impôt rappelle sa jurisprudence antérieure selon laquelle ce principe de confiance légitime ne trouve pas à s'appliquer dans des situations qui ne sont régies que par le droit national⁶¹⁷. Ayant déjà admis l'application de ce principe dans un arrêt du 19 juin 1992, *FDSEA des Côtes-du-Nord, CNJA et autres*, afin d'apprécier la conformité d'un règlement européen au regard du traité européen⁶¹⁸, la question se posait de l'application de ce même principe afin d'apprécier la conformité d'un règlement européen au regard du droit interne.

383. Selon le rapporteur public, M. SENERS, « *le principe en lui-même est un compromis assez subtil entre l'exigence d'évolution et d'adaptabilité des règles de droit, indispensable au bon exercice de l'autorité publique, et l'exigence de stabilité des règles de droit au profit des administrés. Il tend essentiellement, tout particulièrement en matière économique, à imposer au législateur ou au pouvoir réglementaire de ne pas tromper la confiance que les administrés ont pu placer dans la stabilité d'une situation juridique en modifiant trop brutalement les règles. Il impose, autrement dit, que l'action publique soit prévisible lorsqu'elle remet en cause un dispositif créateur de droits. C'est ici que s'établit son lien très étroit avec le principe*

⁶¹⁵ Le règlement CE n° 1257/1999 du Conseil du 17 mai 1999 concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA) et modifiant et abrogeant certains règlements.

⁶¹⁶ Cons. const., décis. n° 97-391 DC du 7 novembre 1997, décision relative à la loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier, JO 11 novembre 1997, p. 16390.

⁶¹⁷ V. en ce sens, CE, 16 mars 1998, *Assoc. des élèves, parents d'élèves et professeurs des classes préparatoires vétérinaires et Mlle Poujol*, Rec. p. 84 ; CE, Ass., 5 mars 1999, *M. Rouquette et autres* ; CE, 9 mai 2001, *Entreprise personnelle de transports Freymuth*, Req. n° 210944 : Juris-Data n° 2001-062376 ; *Dr. adm.*, 2001, n° 7, comm. 171.

⁶¹⁸ CE, 19 juin 1992, *FDSEA des Côtes-du-Nord, CNJA et autres*, Rec., tables, p. 783.

de non-rétroactivité, mais il va plus loin en faisant obstacle, par exemple, à ce qu'une réforme qui n'a pas été annoncée entre immédiatement en vigueur lorsqu'elle modifie considérablement et sans période de transition les droits antérieurement acquis »⁶¹⁹.

384. Aux fins de réponse à la problématique soulevée, le Conseil d'État, suivant les conclusions de son rapporteur public, analyse la jurisprudence européenne en la matière et relève que, par un arrêt du 5 mai 1981, *Firma Anton Dürbeck contre Hauptzollamt Frankfurt am Main-Flughafen*, le juge européen de l'impôt avait concilié le principe de confiance légitime avec les exigences de l'adaptation des réglementations et relevé que la politique agricole commune imposait une constante adaptation en fonction des variations de la situation économique des différents secteurs agricoles⁶²⁰. Le Conseil d'État relève également que dans deux autres affaires, l'une du 16 octobre 1996, *Efisol SA contre Commission des Communautés européennes*⁶²¹ et l'autre du 24 octobre 1997, *British Steel PLC contre Commission des Communautés européennes*⁶²², la Cour de justice avait jugé que face à de telles variations, les opérateurs économiques ne sont pas fondés à placer leur confiance dans le maintien d'une situation existante, mais qu'*a contrario*, un opérateur économique prudent et avisé devait prévoir l'adoption de règles nouvelles destinées à réagir face à un changement de contexte économique. Ainsi, une modification de régime d'aide comme en l'espèce peut intervenir sans que soit trompée la confiance légitime d'un opérateur « prudent et avisé » qui se devait de l'anticiper, ce qui est le cas dans la mesure où les autorités publiques font préalablement connaître leurs intentions de manière publique.

385. Enfin, dans ses conclusions, le rapporteur public analysa également la position du juge européen de l'impôt dans son arrêt du 25 janvier 1979, *A. Racke contre Hauptzollamt Mainz*, dans lequel la Cour de justice juge qu'une modification d'un dispositif d'aide est légale et ne méconnaît pas le principe de la confiance légitime, dans la mesure où cette modification se justifie par son objet et ou elle est annoncée avec un

⁶¹⁹ CE, 11 juillet 2001, n°, *Fédération nationale des syndicats d'exploitants agricoles et autres*, Rec. CE, 1000, p. 340 ; RFDA 2002, p. 33, concl. SENERS, note DUBUIS.

⁶²⁰ CJCE, 5 mai 1981, aff. 112/80, *Firma Anton Dürbeck contre Hauptzollamt Frankfurt am Main-Flughafen*, Rec., p. 1095.

⁶²¹ TPCE, 16 octobre 1996, aff. T-336/94, *Efisol SA contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. II-1343.

⁶²² TPCE, 24 octobre, 1997, aff. T-243/94, *British Steel plc contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. II-1887.

préavis suffisant⁶²³. Ainsi, suivant les conclusions de son rapporteur public, le Conseil d'État a considéré en l'espèce que le principe de confiance légitime n'avait pas été méconnu.

386. Le Conseil d'État a également étendu sa jurisprudence en matière fiscale et a considéré, par un arrêt du 27 juillet 2012, *Société ST Informatique Services*, que le principe de confiance légitime, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union européenne, « ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif français est régie par le droit [de l'Union européenne] »⁶²⁴. Cette jurisprudence est depuis lors constante⁶²⁵. Néanmoins, en l'état actuel de la jurisprudence, le Conseil d'État n'a fait jusqu'ici aucune application positive du principe de la confiance légitime. Pour autant, l'on ne saurait y voir un refus au dialogue des juridictions ni même un refus d'appliquer un principe européen de l'impôt en matière fiscale, mais plutôt la mise en place d'un cadre dans lequel ce principe pourrait s'appliquer.

387. La position du juge constitutionnel de l'impôt fut, elle, clairement tranchée au sujet du principe de confiance légitime. En effet, dans le cadre de sa décision du 30 décembre 1996, n° 96-385 DC, le Conseil constitutionnel devait analyser si l'article 40 de la loi instituant pour 1997 un prélèvement au profit du budget de l'État sur les excédents financiers des organismes paritaires collecteurs agréés pour recevoir les contributions des employeurs à la formation en alternance en soumettant le compte unique à une contribution exceptionnelle égale à 40 % de sa trésorerie nette au 31 juillet 1997, était contraire, notamment, au principe de confiance légitime dans la mesure où certains y voyaient une remise en cause par le législateur de « l'équilibre d'un système géré depuis longtemps avec l'accord des pouvoirs publics »⁶²⁶. Le Conseil constitutionnel répond, par une formule laconique, qu'« aucune norme constitutionnelle ne garantit par ailleurs un principe dit « de confiance légitime »⁶²⁷.

⁶²³ CE, 25 janvier 1979, aff. 98/78, *A. Racke contre Hauptzollamt Mainz*, Rec., p. 69.

⁶²⁴ CE, 27 juillet 2012, n° 327850, 9e et 10e s.-s., *Société ST Informatique Services* : *RJF* 2012, n° 987.

⁶²⁵ V. en ce sens, CE 22 janvier 2013 n° 355844, 8e et 3e s.-s., *Fédération nationale indépendante des mutuelles* : *RJF* 2013, n° 423 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 13, comm. 219 ; *BDCF* 2013, n° 47.

⁶²⁶ Cons. const., déc. 30 décembre 1996, n° 96-383 DC, *Loi de finances pour 1997*, consid. 18 ; *LPA* 1997, n° 7 ; *RFDA* const. 29-1997, p. 119 ; *AJDA* 1997, p. 161. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

⁶²⁷ *Ibid.*

388. Dans le cadre d'une autre décision rendue le 7 novembre 1997, n° 97-391 DC, le Conseil constitutionnel a rappelé sa position antérieure et considéré que la loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier était conforme à la Constitution. Dans cette affaire, les auteurs de la requête faisaient valoir que les dispositions du premier alinéa de cette loi, ayant pour objet de porter, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1997, au taux normal de l'IS l'imposition des plus ou moins-values à long terme réalisées par les sociétés à l'occasion de cessions d'éléments de leur actif immobilisé⁶²⁸, étaient entachées de rétroactivité et contrevenait, pour leur application à des revenus ponctuels, décidés en fonction des règles fiscales en vigueur le jour de cette décision, n'était pas justifiée par une nécessité impérieuse et, partant, méconnaissait le principe de confiance légitime⁶²⁹.

Reprenant sa formule dégagée dans sa décision de 1996, le Conseil constitutionnel juge de nouveau qu'« aucune norme de valeur constitutionnelle ne garantit un principe dit de “confiance légitime” » et rejette le grief.

389. Cependant, cette position du Conseil constitutionnel est à relativiser depuis une décision du 19 décembre 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*⁶³⁰. Dans cette décision, le Conseil constitutionnel consacre, en effet, un principe de sauvegarde des « attentes légitimes ». En l'espèce, le juge constitutionnel devait se prononcer sur la conformité de la substitution du calcul des prélèvements sociaux acquittés aux contrats d'assurance vie souscrits durant une première période s'étalant de janvier 1983 à décembre 1989 et une seconde période entre janvier 1990 et septembre 1997. Le législateur avait, par un article 8 de la loi, modifié les règles relatives au taux de prélèvement social applicable à certains produits de contrats d'assurance-vie et modifié également les règles relatives aux modalités de recouvrement

⁶²⁸ A l'exception des plus ou moins-values provenant de la concession des licences d'exploitation et procédés de fabrication mentionnés à l'article 39 terdecies du CGI, ainsi que de la cession des parts et actions mentionnées aux premier et troisième alinéas du a ter du 1 de l'article 219 du CGI.

⁶²⁹ Cons. const., déc. 30 décembre 1996, n° 96-383 DC, *Loi de finances pour 1997*, consid. 18 ; *LPA* 1997, n° 7 ; *RFDA* const. 29-1997, p. 119 ; *AJDA* 1997, p. 161. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

⁶³⁰ Cons. const., déc. 19 décembre 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*. V. également, E. JOANNARD-LARDANT, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal : A propos de Cons. const., déc. 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014* », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, comm. 191.

de ces prélèvements. Les requérants ont fait valoir que ces dispositions instaureraient sur ces gains une imposition rétroactive qui ne respecterait pas l'article 16 de la DDHC et qu'il ressortait de la « pratique législative » que les augmentations des taux de prélèvement social n'avaient jamais été rendues applicables à ces gains, traduisant ainsi « la volonté du législateur de préserver des situations qu'il estimait légalement acquises ». Ainsi, les requérants considéraient que l'application « des taux de prélèvements sociaux en vigueur lors du dénouement des contrats d'assurance-vie porterait atteinte à une situation ainsi qu'à une espérance légalement acquise » sans qu'il puisse être justifié par un éventuel motif d'intérêt général suffisant⁶³¹.

390. Jusqu'à la décision de 2013, le Conseil constitutionnel avait toujours refusé de consacrer un principe de confiance légitime. Néanmoins, dans la décision commentée, le juge constitutionnel se fonde effectivement sur le principe de confiance légitime accordé au contribuable. En effet, dans le rapport public annuel de 2006 du Conseil d'État sur la sécurité juridique et la complexité du droit, ce dernier avait déjà utilisé la formule d'« attentes légitimes »⁶³². Dans son rapport, le Conseil d'État affirmait que « si le principe de sécurité juridique et le principe de confiance légitime sont deux concepts proches, ils ne sauraient cependant être confondus, notamment quant aux droits susceptibles d'en découler. La confiance légitime ouvre, plus encore que la sécurité juridique, la voie à une appréciation par le juge des attentes légitimes des justiciables et à l'idée de droits subjectifs : ceux du destinataire des normes juridiques »⁶³³.

391. En l'espèce, les requérants se fondaient sur l'attente des contribuables basée sur la pratique législative de n'être assujetti qu'à une imposition différenciée fondée sur l'aggravation successive des lois en matière de prélèvement social relatif à ces placements. Et pour juger de la violation de l'article 16 de la DDCH, le Conseil constitutionnel retient « qu'il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ». En effet, c'est en se fondant sur l'attente légitime des contribuables que le juge constitutionnel retient une telle solution. En l'espèce, les contribuables avaient bénéficié d'une imposition à un taux historique

⁶³¹ *Ibid.*

⁶³² V. Conseil d'État, Rapport public annuel 2006, Sécurité juridique et complexité du droit.

⁶³³ *Ibid.*, p. 284.

ayant pour contrepartie le respect d'une certaine durée de conservation de six ou huit années. Aussi, au-delà de cette durée légale de conservation, le législateur pouvait alourdir le taux historique, mais avant la fin de cette période, l'action du législateur pouvait être considérée comme discutable. Et c'est ce qu'a considéré le Conseil constitutionnel dans cette affaire, que la promesse de la contrepartie d'une imposition avantageuse en échange d'une durée de conservation légale fonda l'attente légitime des contribuables à ne pas subir un alourdissement du taux de prélèvement social jusqu'à la fin de la durée légale de conservation desdits contrats.

392. Si certains auteurs autorisés pensent qu'« *il est trop tôt pour voir dans [la] décision du 19 décembre 2013 l'amorce d'une évolution de la jurisprudence du Conseil constitutionnel* »⁶³⁴, force est de constater qu'une telle interprétation, laisse entrevoir l'application du principe de confiance légitime par le juge constitutionnel de l'impôt⁶³⁵.

⁶³⁴ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 3^e édition, LexisNexis, 2014, p. 391.

⁶³⁵ E. JOANNARD-LARDANT, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, comm. 191.

Conclusion du titre premier

393. Au terme de cette étude, il apparaît donc que le dialogue des juges est un remarquable outil d'intégration négative en matière fiscale. Lorsque le dialogue des juges se réalise « positivement » ou, plus précisément, de manière coopérative, il participe véritablement de la construction d'un ordre fiscal européen, système juridique cohérent et autonome comportant des normes fiscales s'intégrant dans l'ordre juridique des États membres. Autrement dit, lorsque le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne adoptent la même définition des concepts juridiques et ont également la même démarche, le dialogue des juges permet l'intégration des normes générales du droit de l'Union européenne dans les droits nationaux, et ce, en matière fiscale. Ces normes générales du droit de l'Union européenne faisant l'objet d'une intégration par un dialogue coopératif des juges sont d'une part, les libertés européennes de circulation en matière fiscale et d'autre part, les droits fondamentaux et les principes généraux du droit de l'Union européenne ayant une application en matière fiscale.

394. En matière de libertés européennes de circulation, force est de constater que la reconnaissance de la portée fiscale de ces dernières ne s'est pas déroulée sans heurts. Au départ, cette reconnaissance, par la Cour de justice, a effectivement contrarié la souveraineté des États membres en matière fiscale. Pour autant, si cette reconnaissance fut difficile, elle est aujourd'hui incontestable. Les libertés de circulation ont désormais un impact fiscal et sont des normes générales du droit fiscal de l'Union européenne. Ces normes faisant partie de l'ordre fiscal européen ont fait l'objet d'un dialogue coopératif des juges ayant abouti à leur intégration négative dans l'ordre fiscal national des États membres. Dans ce contexte, le dialogue coopératif des juges participe de la construction d'un ordre fiscal européen.

395. Il en est de même des droits fondamentaux et des principes généraux du droit de l'Union européenne en matière fiscale. En effet, fondamentale pour la construction de l'ordre fiscal européen, la Cour de justice « découvre » dans les droits

fondamentaux, ceux qui deviendront des principes généraux du droit de l'Union européenne (PGDUE). Ces PGDUE constituent également des normes générales du droit de l'Union européenne dont certains ont un impact majeur en matière fiscale et doivent être respectés par les États membres. Dans ce contexte, le dialogue coopératif des juges a également permis leur intégration négative et participe, dès lors, de la construction d'un ordre fiscal européen.

TITRE DEUX. LES LIMITES DE LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN DU FAIT D'UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES

396. Si le « dialogue des juges » participe de la construction d'un ordre fiscal européen, son effet est néanmoins limité lorsque celui-ci se réalise de manière oppositionnelle. En effet, lorsque les juges de l'impôt ne partagent pas le sens d'une même notion, des divergences d'interprétation peuvent apparaître. Ces divergences constituent une limite dans la construction d'un ordre fiscal européen par un dialogue des juges. Facteur d'insécurité juridique, celles-ci se retrouvent tant au regard de la théorie de l'abus de droit en matière fiscale (**Chapitre premier**) qu'au regard de l'application du principe *non bis in idem* en matière fiscale (**Chapitre second**).

CHAPITRE PREMIER. UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES AU REGARD DE LA THÉORIE DE L'ABUS DE DROIT EN MATIÈRE FISCALE

397. Selon l'article 5 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, « la Loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la Société. Tout ce qui n'est pas défendu par la Loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas »⁶³⁶. Ce principe, relatif à une liberté faisant partie du bloc de constitutionnalité, est effectivement applicable en matière fiscale. En effet, depuis un arrêt du 7 juillet 1958, *Société Les Entreprises de travaux publics André BORI*, le Conseil d'État a jugé que « le contribuable (...) n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite, le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser »⁶³⁷. Il en résulte un principe selon lequel le contribuable est libre de choisir la voie la moins imposée.

398. Ce principe a d'ailleurs été pris en considération dans une décision du Conseil constitutionnel, n° 2005-530, du 29 décembre 2005⁶³⁸. Cette décision était relative à l'article 78 de la loi de finances pour 2006 qui mettait en place un dispositif de plafonnement d'avantages fiscaux censuré pour défaut d'intelligibilité. En effet, le Conseil constitutionnel considère qu'au regard du principe d'égalité devant l'impôt, « la justification des dispositions fiscales incitatives est liée à la possibilité effective, pour le contribuable, d'évaluer avec un degré de prévisibilité raisonnable le montant de son impôt selon les diverses options qui lui sont ouvertes »⁶³⁹. Et d'ajouter que les destinataires des dispositions en cause doivent avoir la possibilité de « calculer par avance le montant de leur impôt afin d'évaluer l'incidence sur leurs choix des nouvelles règles de plafonnement »⁶⁴⁰. Et enfin, de juger que « la complexité du dispositif organisé par l'article 78 pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels les invite le législateur ; que faute pour la loi de

⁶³⁶ Article 5 de la DDHC.

⁶³⁷ CE, 7 juillet 1958, *Société Les Entreprises de travaux publics André BORI*, n° 35977 : *Dr. fisc.* 1958, n° 44, comm. 938 ; *GAJF* n° 33, p. 546.

⁶³⁸ Cons. const., déc. 29 décembre 2005, n° 2005-530 DC, *Loi de finances pour 2006*.

⁶³⁹ *Ibid.*, cons. n° 79.

⁶⁴⁰ *Ibid.*, cons. n° 82.

garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt »⁶⁴¹.

399. Ainsi, si le principe de libre choix de la voie la moins imposée n'est pas consacré, il est néanmoins affirmé par le juge constitutionnel de l'impôt. Pour autant, ce principe connaît une limite : l'abus. L'abus est défini par le *Vocabulaire juridique* comme « un usage excessif d'une prérogative juridique ». Il est également « l'action consistant pour le titulaire d'un droit, d'un pouvoir, d'une fonction, à sortir, dans l'exercice qu'il en fait, des normes qui en gouvernent l'usage licite »⁶⁴². La répression de cet abus relève du mécanisme de l'abus de droit qui s'applique tant au regard des contribuables, personnes physiques, qu'au regard des contribuables, personnes morales. Création jurisprudentielle, la théorie de l'abus de droit est une des limites du dialogue des juges en matière fiscale. En effet, le juge français de l'impôt n'entend pas exactement cette théorie de la même manière que le juge européen de l'impôt. Partant, ces divergences d'interprétation portent atteinte à la sécurité juridique et à la construction d'un ordre fiscal européen.

400. Aussi, si l'administration fiscale doit normalement respecter les situations de droit, telles qu'elles ont été établies par les contribuables lorsqu'elles résultent de conventions qui sont réputées sincères et équilibrées quand elles prévoient des obligations réciproques, elle peut également, eu égard aux pouvoirs généraux de contrôle dont elle dispose, rétablir l'exacte appréciation des contreparties et restituer leurs véritable caractère aux opérations ayant pour conséquence la mise en échec de la loi fiscale⁶⁴³. Cette remise en cause sur le fondement de l'abus de droit est contrôlée par le juge de l'impôt. Ainsi, nous analyserons d'une part, la conception française de la théorie de l'abus de droit (**Section 1**), et d'autre part, la conception européenne de la théorie de l'abus de droit résultant particulièrement de l'abus de droit originaire au regard des libertés fondamentales (**Section 2**) afin de démontrer les limites du dialogue des juges en la matière. Ces limites participent également des limites de la construction d'un ordre fiscal européen par le dialogue des juges.

⁶⁴¹ *Ibid.*, cons. n° 85.

⁶⁴² G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, V° « abus », PUF, 2014, p. 7.

⁶⁴³ B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 10^e éd., 2014, p. 985.

Section 1. La conception française de la théorie de l'abus de droit en matière fiscale

401. La notion d'abus de droit, au sens où on l'emploie aujourd'hui, résulte d'un double courant jurisprudentiel et législatif qu'il convient de remonter afin de comprendre tant la finalité originelle de l'institution que la manière dont celle-ci a été utilisée par l'administration fiscale, les contribuables et les juges de l'impôt. Pour mener à bien cette étude, la démarche chronologique a été choisie dans la mesure où elle permet de mieux comprendre comment la jurisprudence et la loi ont interféré d'une part, et d'autre part, comment on a abouti à une conception particulière, voire autonome, du concept d'abus de droit. Partant, nous rejetons l'analyse synthétique que nous considérons comme non pertinente dans la mesure où elle semble opérer une distinction trop stricte entre ce qui relève de la législation et ce qui relève de la jurisprudence alors que les deux courants ont contribué à l'évolution de la notion.

402. Nous analyserons donc d'une part, l'émergence de la notion d'abus de droit (§1) dans la mesure où celle-ci fut également à l'origine de la notion européenne d'abus de droit et d'autre part, l'application de cette notion par le juge de l'impôt (§2) que nous comparerons dans une seconde section avec l'application qu'en fait le juge européen de l'impôt afin de démontrer les divergences, constitutives d'une limite conceptuelle d'un dialogue des juges en matière fiscale.

§1 — L'émergence de la notion d'abus de droit

403. En matière d'abus de droit, l'histoire a une importance particulière. En effet, si elle permet de mieux comprendre la notion d'abus de droit au regard du droit positif, elle autorise également une meilleure compréhension de la limite du dialogue des juges en la matière. La théorie de l'abus de droit fut, en effet, élaborée par le juge et est donc une création prétorienne issue de la jurisprudence de la Cour de cassation relative aux droits d'enregistrement. L'intervention du législateur fut bien plus tardive.

404. En effet, par un arrêt du 20 août 1867, la chambre civile de la Cour de cassation a jugé que des montages juridiques fictifs ou frauduleux ne peuvent être

opposés à l'administration fiscale et, pour juger ainsi, s'était fondée sur des principes généraux⁶⁴⁴. En l'absence de fondement textuel, la Cour de cassation affirme que « si, en principe, les parties peuvent revêtir leurs conventions de la forme qui leur agréée, et si la perception des droits d'enregistrement doit s'établir sur la forme extrinsèque et sur les effets légaux des contrats, sans qu'il soit permis à [l'administration fiscale] de se prévaloir des vices dont ils seraient entachés, ni de rechercher les intentions secrètes des parties, il en est autrement lorsque la substance d'un acte aussi bien que ses conséquences nécessaires et immédiates protestent contre la qualification que les contractants lui ont donnée, et qu'il ressort de l'économie de ses dispositions qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature de contrat qu'on voulait soustraire [à l'impôt] déterminé par la loi fiscale »⁶⁴⁵.

405. Le fondement textuel n'est apparu qu'avec la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798), loi sur l'enregistrement⁶⁴⁶, dont l'article 12 disposait en ces termes que « la mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit, sera suffisamment établie pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle, soit par des baux par lui passés, ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit »⁶⁴⁷. Comme le précisait le professeur ROBBEZ-MASSON, le juge de l'impôt a très tôt interprété cet article permettant à l'administration fiscale de lutter contre les « *mutations secrètes* » d'immeubles⁶⁴⁸.

406. Puis, le législateur a créé un article 44 dans la loi du 13 juillet 1925 qui disposait que « lorsqu'il est amiablement reconnu ou juridiquement établi que le véritable caractère des stipulations d'un contrat a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à un droit moins élevé, il est dû un double droit en sus. Cette pénalité est due solidairement par toutes les parties contractantes »⁶⁴⁹. Il s'agissait

⁶⁴⁴ Il est possible de mentionner, notamment, l'adage « *Fraus omnia corrumpit* ».

⁶⁴⁵ Cass. civ., 20 août 1867, *Legrand* : DP 1867, 1, p. 337.

⁶⁴⁶ Loi de l'enregistrement du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798).

⁶⁴⁷ V. Article 12 de la Loi du 22 frimaire an VII.

⁶⁴⁸ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990, n° 233, p. 195. V. également, M. FOURRIQUES, « Les armes de l'administration fiscale française pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en relation avec l'étranger », *RFC* 2013, n° 464, p. 30 à 34.

⁶⁴⁹ Article 44 de la loi du 13 juillet 1925 qui institua un article 147 du Code de l'enregistrement.

donc, en cas de fraude, d'une majoration de 200 %. Si jusqu'à la loi Aicardi du 8 juillet 1987, donc sous l'empire de la loi du 13 juillet 1925, la majoration était fixée, par un article 1732 du CGI, au double des droits réellement exigibles, l'ancien maître des requêtes au Conseil d'État, M. J. TUROT, soulignait que, eu égard aux montants excessifs que cela représentait, « *l'administration [fiscale] avait pris pour règle de ne réclamer qu'une amende égale au double du complément des droits réellement exigibles* »⁶⁵⁰.

407. Ainsi, la théorie de l'abus de droit fut élaborée sur le fondement de la loi du 13 juillet 1925 en l'absence de dispositions expresses en ce sens. En effet, dans un second arrêt du 16 décembre 1885, *Esnault de Moulins*, la Cour de cassation juge que « la perception des droits d'enregistrement se fait, non d'après la qualification donnée aux actes par les parties, mais d'après la nature même et la portée juridique des clauses insérées dans lesdits actes »⁶⁵¹. Cet arrêt fut le début d'une saga jurisprudentielle relative à la requalification juridique par le juge de l'impôt. En effet, par un arrêt du 19 avril 1932, *Société La Mutuelle générale française-Vie*, la Cour de cassation juge que « s'il n'est interdit par aucune loi, pour se rendre propriétaire d'un immeuble constituant le seul actif d'une société, de procéder à des achats successifs de la totalité des actions de cette société, ce qui évite le paiement des droits exigibles sur une vente d'immeuble, c'est à la condition que l'opération ainsi faite n'ait pas un caractère fictif et frauduleux ; qu'il appartient à l'Administration de l'enregistrement d'établir, par tous les moyens de preuve compatibles avec la loi fiscale, la véritable nature d'un contrat, sans s'arrêter à la forme extérieure ou à la qualification que lui ont donnée les parties »⁶⁵². Ainsi, l'administration fiscale pouvait, depuis cet arrêt, apporter la preuve du « caractère fictif et frauduleux » d'un acte pour établir sa véritable nature.

408. D'ailleurs, si la théorie de l'abus de droit fut élaborée en matière de droits d'enregistrement, c'est parce que, selon le professeur ROBBEZ-MASSON, cet impôt

⁶⁵⁰ J. TUROT, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant) » : *RJF* juillet 1989, chron., p. 459, note 1.

⁶⁵¹ Cass. req., 16 décembre 1885, *Esnault de Moulins* : DP 1886, I, 270.

⁶⁵² Cass. req., 19 avril 1932, *Société La Mutuelle générale française-Vie* : S. 1933, I, p. 321, note P. ESMEIN ; DP 1932, I, p. 125, note E. PILON.

avait une « *nature déclarative* » qui permettait au contribuable de donner sa qualification à l'acte juridique⁶⁵³.

409. Dans le cadre d'un dialogue des juges, le Conseil d'État s'inspira de la théorie élaborée par le juge judiciaire de l'impôt pour l'appliquer en matière administrative. Néanmoins, le Conseil d'État adopta une approche beaucoup plus « pragmatique », s'inspirant du réalisme du droit fiscal, dans la mesure où il relevait la « réalité des faits » plutôt que les apparences juridiques⁶⁵⁴. C'est ainsi que, dans un arrêt du 13 décembre 1930, il requalifia, par exemple, des avances en compte courant d'associé de « suppléments d'apports »⁶⁵⁵. Néanmoins, l'application de cette théorie par le juge administratif de l'impôt fut désapprouvée par une certaine partie de la doctrine dans la mesure où il reléguait le droit « *au rang de façade lorsqu'il nuit [à l'administration fiscale], tout en étant scrupuleusement respecté lorsqu'il lui profite* »⁶⁵⁶. En effet, si le juge judiciaire de l'impôt se fondait sur l'article 44 de la loi du 13 juillet 1925 relatif aux droits d'enregistrement, le juge administratif de l'impôt l'appliquait en matière d'impôts directs.

410. La législation dut donc évoluer et la loi du 13 janvier 1941 fut adoptée. Selon le professeur C. DE LA MARDIERE, « *l'administration profita, pendant la guerre, de l'absence de contrôle parlementaire pour faire adopter la loi du 13 janvier 1941, portant simplification, coordination et renforcement du Code général des impôts directs. La règle relative à l'abus de droit fut inscrite à l'article 156 quinquies de ce Code* »⁶⁵⁷. Cet article, qui donna la première définition légale de l'abus de droit, disposa, dans ses deux premiers alinéas, que « toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou de revenus, effectués directement ou par personnes ou sociétés interposées n'est pas opposable à l'administration des contributions directes, qui a le droit, après avoir pris l'avis du comité consultatif dont la composition est indiquée au paragraphe 2 du présent article, de restituer à l'opération son véritable caractère et de

⁶⁵³ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990, n° 239, p. 198.

⁶⁵⁴ *Ibid.*

⁶⁵⁵ CE, 12 décembre 1930 : Rec. CE 1930, p. 1063.

⁶⁵⁶ P. COURTOIS, « Des pouvoirs du service des impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé » : Gaz. Pal. 1960, p. 86

⁶⁵⁷ JurisClasseur Procédures fiscales, *Fasc. 375 : Abus de Droit – textes, historique et notion*, janvier 2015.

déterminer en conséquence les bases des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu dû par les parties. Si la taxation est conforme à l'avis du comité, le contribuable a la charge de la preuve en cas de réclamation devant la juridiction contentieuse »⁶⁵⁸.

411. À la fin de la Seconde Guerre mondiale, la réforme fiscale issue du décret-loi n° 48-1986 du 9 décembre 1948 transforma l'article 156 quinquies en article 244 du CGI. Le champ d'application de l'abus de droit fut étendu par ce nouvel article. En effet, alors que le champ d'application de l'abus de droit ne concernait au départ que l'impôt sur le revenu des personnes physiques, il fut ensuite étendu à l'impôt sur les sociétés dû par les personnes morales, impôt qui fut créé par le décret du 9 décembre 1948⁶⁵⁹. En cas de fraude avérée, le Conseil d'État appliquait une majoration de 100 % dans la mesure où la majoration de 200 % ne s'appliquait qu'en matière de droit d'enregistrement et que les textes étaient silencieux sur ce point⁶⁶⁰.

412. La reconnaissance d'un pouvoir aussi important à l'administration fiscale par le juge de l'impôt effraya celle-ci. Dès lors, comme l'a souligné le professeur SCHMITT, « *l'administration avait souhaité pouvoir appuyer son action sur l'expertise de maître de la chose juridique* »⁶⁶¹. L'interprétation que donna l'administration fiscale à l'article 156 quinquies, issu de la loi de 1941, dans une circulaire n° 2179 du 31 octobre 1941, qui devint par la suite l'article 244 du CGI, fut particulièrement intéressante. En effet, celle-ci affirmait que les dispositions de l'article 156 quinquies permettaient de renforcer la jurisprudence du Conseil d'État, mais en aucun cas, ne se substituait à elle. Ainsi, si l'administration fiscale estimait que la fraude était évidente, elle utilisait la procédure ordinaire de redressement fiscal⁶⁶². Cependant, si la fraude était beaucoup plus complexe, elle utilisait alors la procédure de l'abus de droit et demandait l'avis du Comité consultatif des abus de droit⁶⁶³. Si le Comité rendait un avis

⁶⁵⁸ Loi du 13 janvier 1941 « portant simplification, coordination et renforcement du Code général des impôts directs », art. 156 quinquies du CGI, *Journal officiel* du 3 février 1941, ann. I, p. 66 a.

⁶⁵⁹ Livre II du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale.

⁶⁶⁰ O. FOUQUET, « Fraude à la loi et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, 65, p. 2000, § 4.

⁶⁶¹ Th. SCHMITT, Tribulations des définitions. À la recherche de l'abus de droit : Mél. R. Hertzog, *Economica*, 2010, p. 513.

⁶⁶² La procédure ordinaire de redressement fiscal est une procédure contradictoire qui s'utilise lorsque la fraude est évidente en raison d'une fiction manifeste. V. pour une étude plus détaillée sur la fiction en droit économique, C. HANNOUN, « Les fictions en droit économique », *Droits, Revue française de théorie, de philosophie et de cultures juridiques*, 1995, n° 21, pp. 83-93.

⁶⁶³ V. par exemple CCRAD, avis 24 novembre 1952 : BOCD, 1952, II, 14, p. 599.

favorable, la charge de la preuve était renversée et le contribuable devait prouver qu'il n'y avait pas de fraude⁶⁶⁴.

413. Cette interprétation de l'administration fiscale fut également l'objet d'un contentieux. En effet, lorsque celle-ci contestait la réalité d'un acte juridique sans suivre la procédure de l'article 244 du CGI, les contribuables faisaient valoir que l'administration fiscale aurait dû obtenir l'avis du Comité et ne pouvait pas choisir librement la voie du redressement. Il s'agissait là de l'abus de droit implicite. Le Conseil d'État eut à connaître de ce litige dans un arrêt du 5 novembre 1955 qui sanctionna ce type d'abus de droit et dans lequel le juge administratif de l'impôt jugea que la procédure était effectivement nulle dans la mesure où le Comité n'avait pas été consulté⁶⁶⁵. Les conséquences de cet arrêt furent remarquables. En effet, l'administration fiscale contesta non plus la qualification juridique de l'acte, mais la qualification de faits. Le Conseil d'État, faisant preuve d'audace⁶⁶⁶, suivit l'administration fiscale sur cette nouvelle appréciation en jugeant que le litige présentait « une simple question de fait » relevant de la compétence de la commission départementale des impôts et non du Comité consultatif des abus de droit, lequel ne peut connaître que de questions juridiques⁶⁶⁷.

414. Ainsi, dans le cadre de cet arrêt, le Conseil d'État élaborait la théorie de l'acte anormal de gestion qui permet à l'administration fiscale d'utiliser la procédure ordinaire de redressement fiscal ou de rectification, différente de la procédure spéciale de l'abus de droit⁶⁶⁸. L'articulation entre abus de droit et acte anormal de gestion était opérée, selon l'administration fiscale, selon une logique quantitative. Dans la mesure où il s'agissait seulement de la remise en cause de montants, cette contestation ne portait pas sur l'acte juridique. Ainsi, la remise en cause de l'acte juridique entraînait la procédure

⁶⁶⁴ Ch. DE LA MARDIERE, JurisClasseur Procédures fiscales, *Fasc. 375 : Abus de Droit – textes, historique et notion*, janvier 2015.

⁶⁶⁵ CE, Sect., 5 novembre 1955, n° 22322 : *Dr. fisc.* 1956, n° 1, doct. p. 5, concl. J. BOITREAUD ; *AJDA* 1956, II, 47, note R. DRAGO ; DUPONT 1956, p. 101, note M.P. ; *RSF* 1956, chron. M. CHRÉTIEN p. 297.

⁶⁶⁶ En effet, comme l'affirme le professeur DE LA MARDIERE, « dans la grande majorité des hypothèses, où se présente une question de qualification juridique des faits, il est impossible de distinguer le droit du fait, qui sont inextricablement liés ». Ch. DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, Flammarion, coll. Champs université, 2012, p. 292.

⁶⁶⁷ CE, Sect., 17 décembre 1956, n° 32931 : *Dr. fisc.* 1957, n° 5, p. 12 et n° 14, doct., concl. M. POUSSIERE ; DUPONT 1957, p. 198.

⁶⁶⁸ V. Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990, n° 254, p. 207.

spéciale de l'abus de droit et la remise en cause des montants celle de l'acte anormal de gestion⁶⁶⁹.

415. À la suite de la réforme de 1963, l'administration fiscale a enfin pu se libérer du joug que constituait pour elle la consultation préalable et obligatoire du Comité en cas d'abus de droit⁶⁷⁰. Aussi, si l'administration fiscale ne souhaitait pas le consulter ni suivre son avis, elle devait supporter la charge de la preuve de la dissimulation fiscale masquée sous le couvert d'un acte juridique apparemment régulier et valable⁶⁷¹. Elle pouvait par ailleurs, mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit sans passer par le Comité. Aussi, la loi n° 631 316 du 27 décembre 1963 codifia sous un titre « Procédure de répression des abus de droit » un article 1649 quinquies B du CGI qui disposa en ces termes que « Les actes dissimulant la portée véritable d'un contrat ou d'une convention sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits d'enregistrement moins élevés, ou déguisant, soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus, ou permettant d'éviter, soit en totalité, soit en partie le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires afférentes aux opérations effectuées en exécution de ce contrat ou de cette convention ne sont pas opposables à l'Administration, laquelle supporte la charge de la preuve du caractère réel de ces actes devant le juge de l'impôt lorsque, pour restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse, elle s'est abstenue de prendre l'avis du Comité consultatif dont la composition est indiquée à l'article 1653 C ou lorsqu'elle a établi une taxation non conforme à l'avis de ce Comité »⁶⁷². Répondant à une inquiétude relative à la complexité du droit, le législateur simplifie le nouveau régime de répression des abus de droit en lui donnant une portée plus sinon plus importante, du moins plus générale. En effet, il unifia en un seul article les procédures de répression applicables aux contributions indirectes⁶⁷³ avec celles applicables aux impôts directs⁶⁷⁴.

416. La loi de 1963 s'appliqua aux droits d'enregistrement, à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés, mais également les taxes sur le chiffre d'affaires et la TVA,

⁶⁶⁹ J. UNTERMAIER, « Déqualification et requalification en droit fiscal. Réflexions à propos de la répression des abus de droit » : Ann. fac. Lyon III, 1974, n° 1, p. 175.

⁶⁷⁰ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990, n° 254, p. 207.

⁶⁷¹ V. Chronique de M. VERNY à la RJF 11/78, p. 309.

⁶⁷² Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990, n° 255, p. 208.

⁶⁷³ Art. 44 de la loi de finances du 13 juillet 1925.

⁶⁷⁴ Art. 156 quinquies de la loi de finances du 13 janvier 1941.

créée par la loi du 10 avril 1954. Aussi, un article 1732 prévoyait que la majoration de 200 % s'appliquait à l'ensemble de ces impositions. De plus, cette évolution législative et jurisprudentielle conduisant à la reconnaissance légale de la notion d'abus de droit s'est poursuivie avec, en 1981, la naissance du Livre des procédures fiscales (LPF) et de l'impôt sur la fortune, mais surtout, le concept de fraude à la loi. Le décret de codification n° 81-859 du 15 septembre 1981 portant création du LPF a été l'occasion d'une certaine mise à jour des textes fiscaux et d'inscrire un article L. 64 au sein du LPF⁶⁷⁵ qui disposait en ces termes que « ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : a) qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ; b) ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ; c) ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention. L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. Si elle s'est abstenue de prendre l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit ou ne s'est pas rangée à l'avis de ce comité, il lui appartient d'apporter la preuve du bien-fondé du redressement »⁶⁷⁶.

417. Au-delà de cette formulation plus « aisée » du texte, l'article L. 64 du LPF fait également entrer dans son champ d'application un « droit d'enregistrement » spécial : la taxe de publicité foncière. À l'occasion de cette réforme fiscale ou, plus précisément, de cette « refonte des textes fiscaux », la loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 a créé un impôt sur les grandes fortunes (IGF) à l'article L. 64 A. du LPF qui disposait que « la procédure de répression des abus de droit définie à l'article L. 64 est applicable au contrôle de l'impôt sur les grandes fortunes »⁶⁷⁷. Tel un éphémère, cette disposition fut supprimée à compter de janvier 1987, mais réapparue sous une autre forme pour l'impôt sur la fortune (ISF) depuis l'article 26 de la loi de finances pour 1989.

418. Une modification fut également apportée à la procédure de répression des abus de droit par les articles 14 et 18 de la loi n° 87 502 du 8 juillet 1987. En effet,

⁶⁷⁵ G. ZAQUIN, « Introduction au Livre des Procédures Fiscales », D.F. 1981, n° 43, p. 1189.

⁶⁷⁶ V. Article L. 64 du LPF.

⁶⁷⁷ V. Article L. 64 A du LPF.

l'article 14 remplaça le dernier alinéa de l'article L. 64 du LPF et disposa que « l'administration [fiscale] est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration [fiscale] peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis feront l'objet d'un rapport annuel. Si l'administration [fiscale] ne s'est pas conformée à l'avis du Comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement ». L'article 18 de la loi de 1987 inséra un nouvel article L. 64 B du LPF qui disposa que « la procédure définie à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration [fiscale] n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande ».

419. Ces deux articles ont été complétés par un article 1^{er} du décret n ° 87 552 du 17 juillet 1987 qui introduit un article R. 64 dans le LPF qui disposa que « la décision de mettre en œuvre les dispositions prévues à l'article L. 64 est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal qui vise à cet effet la notification de la proposition de redressement ». Si ces dispositions ne changent pas le champ d'application de la procédure de répression des abus de droit, elle confère des garanties substantielles aux contribuables. En effet, la première garantie est la possibilité, pour les contribuables, de saisir le Comité alors que cette possibilité ne lui était pas offerte jusqu'ici. Aussi, l'administration fiscale ne peut refuser au contribuable qui le souhaite de saisir le Comité d'un différend. La deuxième garantie est relative à l'opposabilité de l'acte⁶⁷⁸. En effet, celle-ci prévoit que lorsque le contribuable a saisi par écrit l'administration fiscale, préalablement à la réalisation de l'acte juridique, d'une demande relative à la légalité de l'opération et que cette dernière ne lui a pas répondu dans un délai de six mois, alors elle ne pourra utiliser la procédure de répression de l'abus de droit à son encontre. Enfin, la troisième garantie est une limite procédurale dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal. En effet, le texte prévoit que le

⁶⁷⁸ Cette disposition s'apparente en quelque sorte au rescrit fiscal.

vérificateur ne pourra mettre en œuvre la procédure de répression de l'abus que sur autorisation expresse de son supérieur, à savoir, l'inspecteur principal dont il dépend⁶⁷⁹.

420. De plus, l'article 1729 du CGI issu de la loi du 8 juillet 1987 remplaça la pénalité de 200 % par un intérêt de 0,75 % par mois et une majoration de 80 %. Aujourd'hui, l'abus de droit est applicable à tous les impôts. Son champ d'application a donc été considérablement élargi et il est désormais transversal⁶⁸⁰.

421. Pour résumer, la lecture littérale de l'article L. 64 du LPF dans sa rédaction initiale renvoyait, en pratique, à deux situations. D'une part, le cas dans lequel un acte revêt un caractère fictif⁶⁸¹ et d'autre part, le cas où le contribuable dissimule derrière un acte apparent un autre contrat réellement voulu par les parties. Il s'agit donc d'une simulation, même si, entre fictivité et simulation, il y a plus une différence de degré que de nature⁶⁸². Une illustration grotesque d'une telle situation serait, par exemple, la donation simulée et cachée derrière un contrat de vente afin d'échapper au droit de mutation à titre gratuit⁶⁸³. Ainsi, cette démarche chronologique aboutit à la conclusion que le législateur a véritablement, au fil des années, élargi le champ d'application de la procédure de répression des abus de droit. Il convient dès lors de voir comment l'administration fiscale et le juge de l'impôt en ont fait l'usage.

§2 — *L'application de la notion d'abus de droit*

422. L'application de la notion d'abus de droit en matière fiscale par le juge français de l'impôt est relativement singulière. En effet, la jurisprudence du juge français de l'impôt a d'abord créé le concept de « fraude à la loi » (**A**) puis, à l'issue d'une réforme fiscale, l'application de l'abus de droit s'est articulée autour de deux notions : d'une part, la fictivité et d'autre part, le but exclusivement fiscal (**B**).

⁶⁷⁹ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990, pp. 212-213.

⁶⁸⁰ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^e éd., 2014, p. 686.

⁶⁸¹ Il s'agit ici du cas où le contribuable se prévaut d'une situation juridique non corroborée par une situation réelle. De plus, la preuve du caractère fictif de l'acte dont se prévaut le contribuable pouvait être évident et se rencontrait, d'ailleurs, relativement fréquemment en pratique. V. en ce sens, CE 12 juillet 1978, n° 5 008 : *RJF* 10/78, p. 295 ; 11 octobre 1978, n° 6 744 : *RJF* 11/78, p. 328 ; 25 février 1981, n° 19 169 et 19. 170 : *RJF* 5/81, p. 266 et n° 20 577 et 20 578, p. 273 ; A contrario : 4 octobre 1978, n° 4 020 : *RJF* 11/78, p. 318 et 23 février 1979, n° 6 688 : *RJF* 4/79, p. 143.

⁶⁸² F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, 1997, n° 332.

⁶⁸³ M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e éd., 1999, p. 25.

A) Le concept de fraude à la loi

423. Dans le cadre d'une interprétation stricte des dispositions de l'article L. 64 du LPF, lorsqu'aucun acte fictif n'était relevé par l'administration fiscale, la procédure de répression de l'abus de droit ne pouvait être utilisée⁶⁸⁴. Aussi, si la jurisprudence a permis l'émergence du concept de la fraude à la loi (1) afin de répondre à cette lacune législative, la concurrence entre les deux concepts de fraude à la loi et d'abus de droit, objet de divergences, fut par la suite éliminée (2).

1) L'émergence du concept de fraude à la loi

424. L'arrêt de principe, qui a permis l'émergence du concept de fraude à la loi est celui du 10 juin 1981, par lequel le juge administratif de l'impôt a considéré que l'article 1649 quinquies B du CGI, ancienne version du nouvel article L. 64 du LPF, autorisait la répression d'un abus de droit qui se présentait, non seulement sous la forme d'une simulation, mais également sous celle d'une fraude à la loi⁶⁸⁵. Comme le relevait à juste titre le professeur ROBBEZ-MASSON, le Conseil d'État « *devait passer outre à l'interprétation littérale de l'article L. 64 du LPF et permettre l'extension de celui-ci à des cas de fraude à la loi (même si [il] n'usait pas de cette dernière expression, les termes employés à ce propos ne laissaient place à aucune autre possibilité notionnelle), parachevant l'œuvre commencée douze ans plus tôt* »⁶⁸⁶.

425. En effet, en l'espèce était en cause un propriétaire exploitant d'un domaine viticole à Bordeaux. En 1967, ce dernier constitua avec son épouse et ses enfants majeurs une société civile dont l'objet était la prise à bail et l'exploitation du domaine viticole. Le gérant transféra en 1969 sa résidence principale dans la maison de maître du domaine. Avant son installation, le propriétaire exploitant avait fait réaliser d'importants travaux de réfection sur la maison de maître dont il avait déduit les dépenses de son revenu foncier imposable. Enfin, les bénéfices agricoles qu'il tirait de

⁶⁸⁴ V. en ce sens, CE, 23 février 1979, n° 6688, *Gamon* : *Dr. fisc.* 1979, n° 48, comm. 2367.

⁶⁸⁵ CE, plén. fisc., 10 juin 1981, n° 19079 : *Dr. fisc.* 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. P. LOBRY ; *RJF* 1981, n° 787. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

⁶⁸⁶ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990, p. 243.

l'exploitation du domaine avaient été répartis entre chacun des associés en fonction de leur participation dans la société civile. L'administration fiscale considérant que la constitution de la société civile et le contrat de bail ne pouvaient lui être opposables, avait rattaché aux revenus du propriétaire exploitant l'intégralité des bénéfices agricoles réalisés et partant, a réintégré les dépenses de travaux que ce dernier avait déduites.

426. Tel ne fut pas l'avis du Conseil d'État qui rejeta les prétentions de l'administration fiscale en considérant « en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction et qu'il n'est d'ailleurs pas contesté que la société civile a été régulièrement constituée et que son fonctionnement a été, au cours des années d'imposition, effectif et régulier ; que, d'autre part, la prise à bail tant du domaine que de la maison de maître à laquelle ce domaine est rattaché entre dans l'objet social et n'apparaît pas anormale eu égard aux besoins de l'exploitation ; qu'ainsi ces actes ne peuvent pas être tenus pour fictifs ». Et d'ajouter, « en second lieu, que les époux X allèguent que, s'ils ont préféré créer la structure juridique ci-dessus analysée, notamment les droits et obligations que celle-ci comporte pour leurs enfants, plutôt que de s'en tenir à une exploitation du domaine en faire valoir direct, c'est dans le souci de mieux assurer le maintien, après leur décès, de l'unité de l'exploitation familiale ; que ce motif est plausible ; que l'Administration n'établit pas qu'il soit inexact ». Ainsi, le Conseil d'État rejette les conclusions principales du recours du ministre.

427. Les conclusions du rapporteur public, M. LOBRY, dans cette affaire, sont particulièrement éclairantes. En effet, il considère que « *l'interprétation de l'article 1649 quinquies B est (...) toujours délicate en raison de la formulation lourde et tourmentée adoptée par le législateur dans la rédaction de cette disposition* ». Aussi, ajoute-t-il, « *une première considération nous semble devoir être présente à l'esprit, à savoir que cet article n'a pas pour objet d'interdire au contribuable de choisir pour l'exercice de son activité économique le cadre juridique qu'il juge le plus favorable du point de vue fiscal. Il semble pourtant que ce soit dans cette voie que le ministre du Budget voudrait vous engager (...)* ». Et enfin d'ajouter que « *cette affirmation procède à notre avis d'une certaine méconnaissance du principe de la liberté des choix en matière fiscale. Les options entre tel ou tel système sont prévues par le législateur lui-même : on ne saurait donc reprocher aux contribuables d'adopter la solution la plus*

favorable à leurs intérêts et d'opter pour le régime fiscal qu'ils estiment le moins lourd ».

428. Suivant les conclusions de son rapporteur public, le Conseil d'État juge alors que « lorsque l'Administration [fiscale] use des pouvoirs qu'elle tient de ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles »⁶⁸⁷. Ainsi, pour le Conseil d'État, outre les opérations ayant un « caractère fictif », celles « qui n'ont pu être inspirées par aucun motif autre que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales » peuvent être soumises à la procédure de l'abus de droit. L'évolution est importante, car elle fait entrer dans le champ d'application de l'abus de droit la poursuite d'un objectif exclusivement fiscal. Pour le professeur ROBBEZ-MASSON, « ce critère autorisant la remise en cause d'une opération juridique réelle au seul motif qu'elle entraînerait pour l'État un manque à gagner, ne pouvait être que celui de « la fraude à la loi fiscale » », qui était loin de se trouver dans la lettre du texte »⁶⁸⁸. Cette position du Conseil d'État fut critiquée par la doctrine qui la qualifia de « bombe fiscale » dans la mesure où elle rendait complexe la distinction entre habilité fiscale et fraude à la loi fiscale⁶⁸⁹.

429. Dans le cadre d'un dialogue des juges, cette position du Conseil d'État fut suivie par la Cour de cassation. Dans un premier temps néanmoins, le juge judiciaire de l'impôt exigeait que l'administration fiscale établisse deux critères cumulatifs afin qu'elle puisse écarter comme ne lui étant pas opposable certains actes passés par le contribuable. Tel fut le cas dans un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 16 octobre 1984, *Société SEDIF*, dans lequel cette dernière considère que les deux critères cumulatifs sont, d'une part, le caractère fictif de l'acte et d'autre part,

⁶⁸⁷ CE, plén. fisc., 10 juin 1981, n° 19079 : *Dr. fisc.* 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. P. LOBRY ; *RJF* 1981, n° 787.

⁶⁸⁸ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990, p. 242.

⁶⁸⁹ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal* : LGDJ, 1997, n° 196 ; V. également, J. TUROT, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant) » : *RJF* 8 — 9/1989, p. 461.

le fait que cet acte ne pouvait être regardé que comme ayant eu pour seul but d'éluider les impositions dont était passible l'opération réelle⁶⁹⁰.

430. Puis, à partir de 1988, la chambre commerciale de la Cour de cassation a fait un remarquable alignement sur la jurisprudence du Conseil d'État, dans un arrêt du 19 avril 1988, *Mme Fanny Joseph, épouse Donizel*, et juge que « lorsque l'Administration use de pouvoirs qu'elle tient de ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles »⁶⁹¹.

431. Par un remarquable arrêt du 27 septembre 2006, *Société Janfin*, le Conseil d'État fit définitivement entrer le concept de fraude à la loi dans le champ d'application de l'abus de droit⁶⁹². Dans la mesure où l'abus de droit ne pouvait être généré que par des opérations qui se rapportaient à l'assiette de l'impôt à l'époque des faits, le Conseil d'État en étend le domaine et partant, reconnaît un principe général de fraude à la loi. Parce que les faits de l'espèce ont été l'objet de moult commentaires, nous ne reproduirons ici que le considérant de principe qui mérite toute l'attention.

432. En effet, dans cette affaire, le Conseil d'État considère que « si un acte de droit privé opposable aux tiers est en principe opposable dans les mêmes conditions à l'administration tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire, il appartient à l'administration, lorsque se révèle une fraude commise en vue d'obtenir l'application de

⁶⁹⁰ Cass. com., 16 octobre 1984, n° 734, *Société SEDIF* : *Dr. fisc.* 1985, n° 9, comm. 476 ; *RJF* 2/1985, n° 342. Dans cet arrêt, la chambre commerciale de la Cour de cassation juge que « lorsque l'Administration des impôts use des pouvoirs qu'elle tient de l'article 1649 quinquies B susvisé dans les conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter comme lui étant inopposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes avaient un caractère fictif et ne pouvaient être regardés comme ayant eu pour seul but d'éluider les impositions, dont était passible l'opération réelle ; que dès lors, en se déterminant ainsi qu'il l'a fait, le Tribunal n'a pas donné de base légale à sa décision au regard du texte susvisé ».

⁶⁹¹ V. Cass. com., 19 avril 1988, n° 86-19.079, *Mme Fanny Joseph, épouse Donizel* : *Dr. fisc.* 1988, n° 32-38, comm. 1733 ; *RJF* 2/1989, n° 250. V. également, Cass. com., 9 octobre 1990, n° 1111D, *RJF* 1990, n° 892 ; Cass. com., 21 avril 1992, *Société Saphymo Stel*, *RJF* 1992, n° 10990 ; Cass. com., 21 avril 1992, *Durville*, *RJF* 1992, n° 1091.

⁶⁹² CE, Sect., 27 septembre 2006, n° 260050, *Société Janfin* : *JurisData* n° 2006-081020 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLEON ; *RJF* 12/2006, n° 1583 ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104, note S. REEB-BLANLUET. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 231-253

dispositions de droit public, d'y faire échec même dans le cas où cette fraude revêt la forme d'un acte de droit privé ; que ce principe peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers ; que ce principe s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du LPF, qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient ; qu'ainsi, hors du champ de ces dispositions, le service, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe susrappelé pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles ».

433. Dans cette affaire, le Conseil d'État reconnaît à l'administration fiscale le pouvoir de faire obstacle à une fraude à la loi fiscale même sans texte juridique⁶⁹³. En effet, le juge administratif étend en matière fiscale le principe général de répression de la fraude à la loi dont il avait déjà fait usage en matière de mariages blancs⁶⁹⁴. Ainsi, lorsque le Conseil d'État applique le concept de l'abus de droit, il se fonde sur l'un des deux critères suivants : soit la fictivité, soit la recherche d'un but exclusivement fiscal. Néanmoins, lorsqu'il applique le concept de fraude à la loi, il indique qu'il convient d'appliquer cumulativement les deux critères suivant : la recherche d'un but exclusivement fiscal et le détournement de l'esprit du texte, eu égard aux « objectifs poursuivis par leurs auteurs »⁶⁹⁵.

434. Si le concept de fraude à la loi fiscale naquit avec l'arrêt *Janfin*, il entraîna une différence entre les critères de l'abus de droit avec ceux de la fraude à la loi. Pour le professeur D. GUTMANN, « cette mutation de la jurisprudence s'explique par l'influence exercée sur le Conseil d'État par le tournant pris peu de temps auparavant par la Cour de justice qui, dans son arrêt *Halifax*, avait précisément dégagé un

⁶⁹³ O. FOUQUET, « Fraude à la loi et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, 65, p. 2004.

⁶⁹⁴ CE, Sect., avis, 9 octobre 1992, n° 137342, *Abihilali* : *JurisData* n° 1992-044735 ; Rec. CE 1992, p. 363.

⁶⁹⁵ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^e éd., 2014, p. 690.

principe général du droit de l'Union européenne en tous points comparable à celui issu de l'arrêt Janfin ». Il s'agissait donc d'une influence de jurisprudence rendue possible par un « dialogue des juges ». Et le professeur d'ajouter qu'en effet, « le Conseil d'État n'était pas juridiquement obligé de modeler sa définition de la fraude à la loi dans un contexte purement interne sur la notion d'abus de droit utilisée pour les besoins du droit de l'Union européenne »⁶⁹⁶.

2) La fusion du concept de fraude à la loi avec l'abus de droit

435. Les critères de l'abus de droit et ceux de la fraude à la loi sont donc différents. Cette différence résulte des conséquences de l'arrêt *Janfin* du juge administratif de l'impôt. En effet, cet arrêt ajouta le critère de la recherche de l'esprit du texte par référence aux « objectifs poursuivis par leurs auteurs ». En effet, le contribuable n'est reconnu coupable d'une fraude à la loi fiscale que s'il a méconnu les intentions poursuivies par les auteurs du texte qu'il abuse. Ainsi, pour le Conseil d'État, si le contribuable respecte la lettre du texte, mais en méconnaît l'esprit, il se rend coupable de fraude à la loi. Une telle interprétation a été critiquée par une plume autorisée qui affirma que « l'analyse téléologique devient exégétique puisque le Conseil d'État requiert la confrontation de l'application effective du texte à la volonté de ses auteurs. Il faut rapporter la lettre à l'esprit »⁶⁹⁷.

436. Dans ce contexte, plusieurs arrêts, tant du Conseil d'État⁶⁹⁸ que des cours administratives d'appel⁶⁹⁹, admirent néanmoins ce critère, « rendant de ce fait sans contenu conceptuel la distinction entre abus de droit et fraude à la loi »⁷⁰⁰. En effet, si la jurisprudence a rapproché les deux notions, les effets étaient tout de même différents.

⁶⁹⁶ *Ibid.*, V. également, CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds permanent development services Ltd, County wide property investments Ltd*: *JurisData* n° 2006-204006; *Europe* 2006, comm. 128, obs. F. MARIATTE; *RJF* 2006, n° 648; *BDCF* 2006, n° 68, concl. L. M. POIARES P. MADURO. — V. également, Y. SERANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) »: *Dr. fisc.* 2006, n° 16, étude 16; O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation communautaire de l'abus de droit »: *RJF* 2006, p. 383.

⁶⁹⁷ Ph. NEAU-LEDUC, « De l'abus de droit à la fraude à la loi : évolution ou révolution ? »: *RDC* 2007, p. 443.

⁶⁹⁸ CE, 28 février 2007, n° 284565, *Dame Persicot*: *JurisData* n° 2007-081088; *Dr. fisc.* 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. VALLEE, note O. FOUQUET; *RJF* 5/2007, n° 599. V; également, CE, 5 mars 2007, n° 284457, *min. contre Pharmacie des Chalonges*, *Dr. fisc.* 2007, n° 20, comm. 522, note. O. FOUQUET; CE, 27 avril 2011, n° 327705.

⁶⁹⁹ V. par exemple, CAA Nantes, 20 février 2009, n° 07NT00744, *Dr. sociétés* 2009, n° 8, comm. 172.

⁷⁰⁰ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^e éd., 2014, p. 690.

Dans ses conclusions sous l'arrêt *Janfin*, le rapporteur public, M. OLLEON, affirmait que dans le cadre de la procédure de l'abus de droit, qui a un fondement législatif, celui de l'article L. 64 du LPF, le contribuable pouvait saisir le Comité consultatif pour la répression des abus de droit, constitutif d'une garantie pour lui. Or, dans le cadre de la procédure de fraude à la loi, issu d'un principe jurisprudentiel, le contribuable ne pouvait bénéficier de cette garantie. De plus, si dans le cadre du régime de l'abus de droit, la sanction donnait lieu à une majoration de 80 % du montant des droits éludés de l'époque, dans le cadre du régime de la fraude à la loi, la sanction ne pouvait excéder celle de tout manquement délibéré, à savoir 40 % des droits éludés. Néanmoins, si dans cette deuxième hypothèse, il s'agissait de manœuvres frauduleuses, la sanction de la fraude à la loi était également de 80 % du montant des droits éludés⁷⁰¹.

437. Face à une telle insécurité juridique, un groupe de travail dirigé par M. O. FOUQUET, président de section au Conseil d'État, a remis un rapport au ministre du Budget intitulé « *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* »⁷⁰² et proposa une réforme de l'abus de droit, notamment au regard de sa définition permettant aux contribuables de bénéficier des mêmes garanties et d'encourir les mêmes sanctions face à une fraude à la loi et un abus de droit. Prenant acte de la jurisprudence des juges français de l'impôt et du rapport FOUQUET, le législateur modifia la définition, le régime et les sanctions de l'abus de droit ainsi que la composition du Comité dans la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificatives pour 2008 qui modifia l'article L. 64 du LPF en ces termes : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités

⁷⁰¹ CE, Sect., 27 septembre 2006, n° 260050, *Société Janfin* : *JurisData* n° 2006-081020 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLEON ; *RJF* 12/2006, n° 1583 ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104, note S. REEB-BLANLUET. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 231-253

⁷⁰² O. FOUQUET, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche » : *Dr. fisc.* 2008, n° 27, 403, p. 7 ; sur l'abus de droit : p. 28 à 30.

réelles »⁷⁰³. L'abus de droit prit un nouveau visage articulé autour de deux nouvelles notions : d'une part, la fictivité, et d'autre part, l'abus de droit par recherche d'un but exclusivement fiscal.

B. La fictivité et le but exclusivement fiscal

438. Résultat d'une construction jurisprudentielle sans précédent par le juge français de l'impôt, l'abus de droit par fictivité (1) et l'abus de droit par recherche d'un but exclusivement fiscal (2) sont désormais les deux versants de la nouvelle définition de l'abus de droit issu de la réforme de 2008.

1) L'abus de droit par fictivité

439. Selon le *Vocabulaire juridique*, la « fictivité » s'entend comme le « caractère de ce qui est fictif »⁷⁰⁴. Dès lors, à l'entrée « fictif », celui-ci nous en donne la définition suivante : « Créé en faux-semblant ; établi en façade soit dans le vide, en pure feinte, soit en paravent d'une autre opération destinée à demeurer cachée ; se dit d'une opération imaginaire dont l'apparence ou bien ne recouvre rien (société fictive, emploi fictif, facture fictive) ou bien masque l'acte occulte qui correspond à la volonté réelle des intéressés (vente fictive à un successible d'un bien qu'en réalité on lui donne) »⁷⁰⁵.

440. Cette acception civiliste de la notion peut être transposée en droit fiscal. En effet, selon une instruction 13 L -9-10 du 9 septembre 2010, § 11, « en pratique, la fictivité juridique est constituée par la différence objective existant entre l'apparence juridique créée par l'acte en cause et la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte »⁷⁰⁶. La jurisprudence prend également en considération cette fictivité⁷⁰⁷. En témoigne, notamment, l'arrêt du 12 juillet 1989 dans lequel le Conseil d'État a jugé que constituait un acte fictif n'ayant d'autre but que de faire échec à l'article 62 du CGI, l'acte sous seing privé par lequel l'épouse du gérant statutaire d'une SARL a cédé des

⁷⁰³ Art. L. 64 du LPF.

⁷⁰⁴ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, V ° « fictivité », PUF, 2014, p.456.

⁷⁰⁵ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, V ° « fictif », PUF, 2014, p.456.

⁷⁰⁶ Instruction 13 L -9-10 du 9 septembre 2010, § 11, Bulletin officiel des Impôts, n° 86 du 4 octobre 2010, Direction générale des finances publiques.

⁷⁰⁷ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal* : LGDJ, 1997, n° 308.

parts sociales à des tiers moyennant un règlement stipulé effectué à l'instant alors que les intéressés n'avaient pas personnellement acquitté le montant dont il s'agissait et qu'aucun autre mode de règlement n'était établi. De plus, le gérant a continué à exercer la réalité des fonctions de direction et s'était comporté comme le maître de l'affaire et avait bénéficié d'une augmentation de rémunération en période déficitaire⁷⁰⁸.

441. De même, dans un autre arrêt du 29 décembre 2000, *Roesch*, le Conseil d'État a jugé que la cession de titres d'une société anonyme par des actionnaires majoritaires à une société civile qui les recède par la suite au même prix à cette même société anonyme qui les annule a un caractère fictif dans la mesure où les actionnaires sont les seuls associés de la société civile et qu'aucun acte constatant cette cession ne fut rédigé et que le prix n'en a pas été payé⁷⁰⁹. Ainsi, un contrat de vente peut être considéré comme fictif au regard de la théorie de l'abus de droit lorsqu'il n'y a pas de transfert de propriété et que la contrepartie de l'obligation n'est pas exécutée⁷¹⁰.

442. Cependant, la définition civiliste et fiscale de la fictivité n'est pas toujours concordante. En témoigne notamment un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 13 janvier 2009 rendue sur le critère de la fictivité⁷¹¹. Dans cet arrêt, le juge judiciaire de l'impôt a considéré qu'était fictive, une société civile dont l'actif était uniquement composé d'actif en nue-propriété qui n'avait pour objet ni la recherche de profit, ni la réalisation d'économies dans la mesure où les grosses réparations restaient à la charge du nu-propriétaire.

443. De même, la société civile ne disposait d'aucun moyen financier pour assurer la gestion de son patrimoine dans la mesure où l'apport en numéraire de l'associé était insuffisant afin de lui permettre de remplir son objet social et fonctionner véritablement. Par suite, la création, par un apport en nue-propriété de biens immobiliers, suivie, à peu de temps d'intervalle, de la donation de la majorité des parts de la société civile, dissimule une donation indirecte ayant pour but d'éluder l'application des dispositions

⁷⁰⁸ CE, 12 juillet 1989, n° 59088, 7e et 9e s.-s., *Derome* : *RJF* 1989, n° 1142.

⁷⁰⁹ CE, 29 décembre 2000, n° 179647, 9e et 10e s.-s., *Roesch* : *RJF* 2001, n° 310 ; *BDCF* 2001, n° 38.

⁷¹⁰ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal* : LGDJ, 1997, n° 308.

⁷¹¹ Cass. com., 13 janvier 2009, n° 07-20.097, F-D, M. DE WURSTEMBERGER, note J.-F. DUCHENE et M. EPSTEIN : *JurisData* n° 2009-046581 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 17, comm. 294.

de l'article 762 du CGI. Et le juge de l'impôt de conclure qu'« en l'état de ces constatations et énonciations, desquelles il résulte que la SCI était fictive (...) ». L'administration fiscale est donc autorisée à redresser le contribuable sur le fondement de l'abus de droit⁷¹².

444. Cette position de la chambre commerciale de la Cour de cassation n'est pas nouvelle. En réalité, elle avait déjà jugé, dans un arrêt du 15 mai 2007, *Saunier Streck*, que la fictivité d'une société civile procédait du « défaut de fonctionnement de la société, aucun acte de gestion relatif à l'achat ou à la vente de valeurs mobilières n'ayant été effectué entre le moment de constitution de la société et l'acte de donation-partage litigieux, mais aussi l'absence d'autonomie financière de celle-ci ; qu'il retient également l'absence d'apport réel des enfants et le défaut d'affectio societatis », et de conclure à la méconnaissance des dispositions de l'article 1832⁷¹³ du Code civil⁷¹⁴.

445. Par ailleurs, si la Cour de cassation avait indiqué dans son rapport annuel pour 2007 au sujet de cet arrêt que « la chambre commerciale [de la Cour de cassation] fait la même analyse des notions de fictivité appliquée au droit commercial comme au droit fiscal et remarque que les deux types d'abus de droit (simulation ou fraude à la loi) sont proches l'un de l'autre »⁷¹⁵, tel n'est pas l'avis du Doyen honoraire de la Cour de cassation, B. HATOUX, qui, dans une étude intitulée « l'insécurité juridique érigée en principe ? Où l'abus d'abus est dangereux », publiée à la *RJF*, avait affirmé que « jusqu'à présent, la jurisprudence de la Cour de cassation en matière d'abus de droit fiscal était claire et cohérente. (...). La Cour se fondait sur sa conception libérale de l'optimisation fiscale, qu'elle tenait en elle-même pour licite, sauf abus. Sa grille d'analyse appliquait les critères pertinents au sens de l'article L. 64 du LPF aux trois éléments déterminants : l'opération apparente, l'opération requalifiée et l'avantage fiscal. (...). La Cour posait en principe qu'il n'est pas possible de qualifier une

⁷¹² *Ibid.*

⁷¹³ Article 1832 (L. n° 85-697, 11 juillet 1985, art. 1er) qui dispose que « la société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes ».

⁷¹⁴ Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14.262, *Saunier Streck* : *JCP N* 2008, 1072, note J.-P. GARÇON ; *Dr. sociétés* 2007, comm. 174, note R. MORTIER ; *RD bancaire et fin.* 2008, prat. 1, note H. CAUSSE ; *RJF* 2007, n° 126, note O. DEBAT.

⁷¹⁵ V. Cour de cassation, Rapport annuel pour 2007, p. 419.

opération contra legem. Elle assurait ainsi la primauté du droit commun, que seules les dispositions légales expresses pouvaient mettre en échec. (...) Légitimement compréhensive pour les impératifs des gestions patrimoniales ou d'entreprises, la Cour réservait sa sévérité aux fraudes avérées, sans jamais les déduire de l'existence d'un simple avantage fiscal. (...) Depuis quelques mois, des arrêts sont venus brouiller ce paysage bien ordonné »⁷¹⁶. Ainsi, comme le relève le professeur GUTMANN, la notion de fictivité s'entend désormais de « façon beaucoup plus stricte » en droit civil qu'en droit fiscal. Dès lors, « la notion fiscale de fictivité est sujette à discussion »⁷¹⁷.

2) L'abus de droit par recherche d'un but exclusivement fiscal

446. Le but « exclusivement fiscal » ou « principalement fiscal » afin de qualifier l'abus de droit fait l'objet de fortes divergences entre le juge administratif de l'impôt (a), le juge judiciaire de l'impôt (b) et le juge constitutionnel de l'impôt (c). Il convient dès lors, d'analyser la position de chacun des juges français de l'impôt sur la problématique pour démontrer que ce sur ce point, le « dialogue des juges » est oppositionnel et constitue en cela une limite à la construction d'un ordre fiscal européen.

a) La position du Conseil d'État

447. La position du Conseil d'État semble pour le moins être incertaine. En effet, dans un premier temps, le Conseil d'État maintenait constamment l'exigence d'un motif exclusivement fiscal, comme en témoigne notamment son important arrêt du 18 mai 2005, *Société Sagal*⁷¹⁸ tout en préservant au contribuable la liberté de choisir de recourir à la voie la moins taxée pour effectuer une opération dans un arrêt du 28 février 2007, *Persicot*⁷¹⁹.

⁷¹⁶ B. HATOUX, « L'insécurité juridique érigée en principe ? ou L'abus d'abus est dangereux », *RJF* 2007, n° 994, p. 710. V. également, Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14.262, *Saunier Streck*.

⁷¹⁷ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^e éd., 2014, p. 692.

⁷¹⁸ CE 18 mai 2005 n° 267087, *min. contre Société Sagal* : *RJF* 8-9/05 n° 910, chronique Y. B. *RJF* 12/05 p. 943, concl. P. COLLIN *BDCF* 8-9/05 n° 110, obs. O. FOUQUET *Rev. adm.* 9/05 p. 482, obs. N. CHAHID-NOURAÏ *BGFE* 4/05 p. 21. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

⁷¹⁹ CE 28 février 2007 n° 284565, *min. contre Persicot* : *RJF* 5/07 n° 599, concl. L. VALLEE *BDCF* 5/07 n° 61, obs. O. FOUQUET, *Dr. fisc.* 14/07 c. 386.

448. Or, cette jurisprudence semble être plus incertaine à la lecture de certains arrêts plus récents. En effet, la jurisprudence du juge administratif de l'impôt relative aux « coquillards » est une illustration intéressante de fraude à la loi caractérisée alors que le contribuable avait poursuivi des buts autres que fiscaux.

449. Dans son arrêt du 17 juillet 2013, *SARL Garnier Choiseul Holding*, le Conseil d'État s'est prononcé sur un montage particulier. En l'espèce, le montage était le suivant : une entreprise cesse son activité, vend ses actifs et se sépare de ses salariés afin de ne détenir que des liquidités et devenir ainsi une « coquille vide ». Les actionnaires cèdent alors toutes leurs parts à un prix minoré au coquillard, puis lui distribuent leurs liquidités afin de bénéficier de l'exonération résultant du régime des sociétés mère-filles. Dès lors, le coquillard déduit une provision pour dépréciation des actions dans la mesure où la société est désormais « vide » et dégage ainsi un déficit fiscal qui lui permet de réaliser une économie d'impôt sur les sociétés. L'administration fiscale a remis en cause ce montage sur le fondement de la fraude à la loi et a imposé les dividendes distribués. Cette position fut contestée par une cour administrative d'appel au motif que l'opération poursuivait une finalité économique autre que le but fiscal permettant ainsi au coquillard d'améliorer sa situation économique⁷²⁰.

450. Dans cette affaire, le Conseil d'État a considéré, pour retenir la qualification de fraude à la loi, qu'en déduisant comme elle l'a fait que, d'une part, le « gain de trésorerie était négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de ces opérations », la cour d'appel a commis une erreur de qualification juridique⁷²¹. D'autre part, il ajoute qu'il résulte de l'ensemble des travaux préparatoires du régime fiscal des sociétés mères, « que le législateur, en cherchant à supprimer ou à limiter la succession d'impositions susceptibles de frapper les produits que les sociétés mères perçoivent de leurs participations dans des sociétés filles et ceux qu'elles redistribuent à leurs propres actionnaires, a eu comme objectif de favoriser l'implication de sociétés mères dans le développement économique de sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française ; que le fait d'acquérir des sociétés ayant cessé

⁷²⁰ CE, 17 juillet 2013, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* : *Dr. fisc.* 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. ALADJIDI, note F. DEBOISSY et G. WICKER ; *RJF* 11/2013, n° 1064. V., E. BOKDAM-TOGNETTI, « Coquille et abus de droit : les délices de la conchyliologie », *RJF* 11/2013, p. 883 à 889. V. également, F. FOUQUET, « Coquillard : le Conseil d'État siffle la fin de la partie », *Rev. adm.* 2013, p. 506 à 509.

⁷²¹ CE, 17 juillet 2013, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding*, consid. n° 4.

leur activité initiale et liquidé leurs actifs dans le but d'en récupérer les liquidités par le versement de dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés en application du régime de faveur des sociétés mères, sans prendre aucune mesure de nature à leur permettre de reprendre et développer leur ancienne activité ou d'en trouver une nouvelle, va à l'encontre de cet objectif ; qu'en jugeant que les opérations litigieuses ne contrevenaient pas aux objectifs du régime fiscal des sociétés mères, la cour a ainsi méconnu les objectifs de ce régime et entaché son arrêt d'une erreur de droit »⁷²². Le Conseil d'État annule donc l'arrêt d'appel.

451. Cette position du Conseil d'État est désormais plus rigoureuse. En effet, antérieurement, le juge administratif de l'impôt recherchait le but exclusivement fiscal afin de qualifier la fraude à la loi⁷²³. D'ailleurs, E. BOKDAM-TOGNETTI avait affirmé, dans un article à la *RJF* intitulé « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie » qu'il convenait de distinguer « but et effet » dans la mesure où « *une opération peut poursuivre un but exclusivement fiscal et présenter néanmoins quelques effets économiques positifs, qui ne sont alors, en quelque sorte, que des bienfaits collatéraux et accessoires n'ayant en rien motivé l'opération* »⁷²⁴. Ainsi, l'abus de droit était constitué si le motif était exclusivement fiscal bien qu'il y ait certains avantages accessoires ou bienfaits collatéraux.

452. Or, depuis l'arrêt *Garnier Choiseul*, le juge administratif de l'impôt ne semble rechercher que la finalité principalement fiscale afin de qualifier la fraude à la loi⁷²⁵. Tel semble être de nouveau le cas dans un récent arrêt du 11 avril 2014, du même nom, *SARL Garnier Choiseul Holding*, dans lequel le Conseil d'État valide la qualification d'abus de droit qui avait été invoquée au regard d'une opération de fusion à l'envers entre deux sociétés coquilles et qui n'avait aucune justification économique et n'était inspirée par aucun autre motif que celui de permettre l'imputation des reports déficitaires de l'une des sociétés sur le bénéfice imposable de l'autre société en faisant

⁷²² *Ibid.*, consid. n° 5.

⁷²³ V. par exemple, CE, 17 janvier 1994, n° 120157, *Chollet* : Dr. fisc. 1994, n° 15, comm. 746, concl. G. BACHELIER ; *RJF* 3/1994, n° 304.

⁷²⁴ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie » : *RJF* 11/2013, p. 886.

⁷²⁵ CE, 17 juillet 2013, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. ALADJIDI, note F. DEBOISSY et G. WICKER ; *RJF* 11/2013, n° 1064. V. également, F. FOUQUET, « Coquillard : le Conseil d'État siffle la fin de la partie », Rev. adm. 2013, p. 506 à 509.

une application littérale de l'article 209, I du CGI, sans avoir sollicité l'agrément administratif⁷²⁶. Le Conseil d'État écarte donc les avantages économiques que présente l'opération pour ne retenir que la finalité principalement fiscale de cette dernière dans la mesure où il juge que « le gain de trésorerie était négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de ces opérations »⁷²⁷. Cet arrêt, nous le verrons, va également à l'encontre de la jurisprudence du juge constitutionnel.

453. Ensuite, dans une affaire du 23 juin 2014, *Société Groupement Charbonnier Montdiderien*, le Conseil d'État a jugé au regard d'une décote litigieuse relatif au montage « coquillard », que cette décote, dans la mesure où elle n'était plus minime, mais au contraire, relativement conséquente, ne constituait pas un avantage de trésorerie, mais se traduisait en réalité par un partage de l'avantage fiscal entre acquéreur et vendeur, de sorte que le but exclusivement fiscal demeure⁷²⁸. Si cet arrêt semble revenir sur la jurisprudence *Garnier Choiseul*, pour autant, il ne remet pas en cause la jurisprudence qui reconnaît une fraude à la loi en présence d'avantages accessoires autres que fiscaux. D'ailleurs, selon le professeur DE LA MARDIERE, « *le montage coquillard vicie radicalement le régime des sociétés mères, en retournant sa finalité : il conduit à liquider une société et non à la développer. Le Conseil d'État entend condamner cet abus par principe, quelles qu'en soient les modalités. Il y a des raisons de penser que l'arrêt Groupement Charbonnier Montdiderien restera circonscrit au montage coquillard, sans intéresser la fraude à la loi en général* »⁷²⁹. Le Conseil d'État ne semblait donc retenir que la qualification de but « essentiellement » fiscal de l'opération afin de caractériser l'abus de droit.

454. Or, comme nous le verrons plus en avant, cette jurisprudence est en contradiction avec celle de la Cour de justice qui, depuis un arrêt du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, considère qu'un dispositif « SEC » comme l'article 209 B du CGI n'est compatible avec les dispositions du traité qu'à la condition de viser

⁷²⁶ CE, 11 avril 2014, n° 352299, *SARL Garnier Choiseul* : *Dr. fisc.* 2014, n° 26, comm. 408, concl. F. Aladjidi, note M. Buchet ; *RJF* 7/2014, n° 709.

⁷²⁷ *Ibid.*, consid. n° 8.

⁷²⁸ CE, 23 juin 2014, n° 360708, *Société Groupement Charbonnier Montdiderien* : *Dr. fisc.* 2014, n° 43-44, comm. 598, concl. F. ALADJIDI, note O. FOUQUET ; *RJF* 10/2014, n° 925.

⁷²⁹ Ch. DE LA MARDIERE, *JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 375 : Abus de Droit – textes, historique et notion*, janvier 2015.

spécifiquement les montages purement artificiels destinés à contourner la loi fiscale⁷³⁰. Dans ce contexte, force est de constater que le droit de l'Union européenne n'autorise que le montage purement fiscal et restreint donc le champ de la requalification. Selon la Cour de justice, s'établir dans un autre État membre afin de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable est autorisé. En revanche, ce qui ne l'est pas c'est le montage purement artificiel caractérisé par l'absence d'opérations pourvues de réalité économique dont le seul but est d'échapper à l'impôt. Ainsi, concrètement, la Cour de justice autorise la lutte contre les montages exclusivement fiscaux, mais non principalement fiscaux.

455. On le voit, certains arrêts du Conseil d'État n'alliaient pas en ce sens. Pourtant, il semble à présent que ce dernier se soit plié aux exigences de la Cour de justice du fait d'une influence de jurisprudence. En effet, par un arrêt du 4 juillet 2014, *Société Bolloré*, le Conseil d'État prend en considération l'arrêt *Cadbury Schweppes* et juge que l'article 209 B, dans sa rédaction antérieure à 2006 (date de l'arrêt du juge européen de l'impôt), est contraire à la liberté d'établissement dans la mesure où il « peut avoir pour effet d'inclure dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés les résultats bénéficiaires de sociétés ou groupements alors qu'ils ont une implantation réelle et exercent, quoiqu'à titre non principal, une activité économique effective »⁷³¹. Autrement dit, pour le Conseil d'État, l'absence de montage artificiel implique la réunion de deux critères : l'implantation réelle de la société étrangère et l'exercice d'une activité économique effective par celle-ci, même à titre non principal. En revanche, s'agissant des « sociétés ou groupements qui ont le caractère de montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt normalement dû en France », le Conseil d'État maintient la possibilité d'appliquer le mécanisme de l'article 209 B du CGI et ce, même à l'intérieur de l'Union européenne.

456. Désormais, la clause de sauvegarde semble devoir être distinguée. En effet, au sein de l'Union européenne, le contribuable devra démontrer que sa prise de

⁷³⁰ CJCE, 12 septembre 2006 aff. 196/04, Gr. ch., *Cadbury Schweppes*: *RJF* 12/06 no 1644, concl. P. Léger ; *BDCF* 12/06 n° 146. V. également D. GUTMANN, « L'arrêt Cadbury Schweppes et son impact sur le droit français », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 970, pp. 50-57.

⁷³¹ CE 4 juillet 2014 no 357264, 359 924 plén., *Société Bolloré* : *RJF* 10/14 no 880, concl. M. —A. Nicolazo de Barmon p. 842. V. également, N. LABRUNE, « Article 209 B du CGI : sauvegarde, preuve et pragmatisme », *RJF* 3/16, chron.

participation dans une entité soumise à un régime fiscal privilégié « ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française », alors que, dans les autres cas, il pourra démontrer que cette participation a « principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices » dans un État à fiscalité privilégiée⁷³².

457. Pour mémoire, dans sa rédaction antérieure à 2006, la clause de sauvegarde de l'article 209 B du CGI était une clause ayant plusieurs étages. En effet, afin d'échapper au régime anti-évasion dudit article, une entreprise pouvait prouver par tout moyen que les opérations de sa filiale ou succursale étrangère n'avaient pas principalement pour objet la localisation de bénéfice dans un paradis fiscal (clause de sauvegarde « générale »). En revanche, cette preuve était réputée apportée lorsque la société étrangère avait principalement une activité industrielle ou commerciale effective et qu'elle réalisait ses opérations de façon prépondérante sur le marché local (clause de sauvegarde « particulière »). Désormais, la nouvelle rédaction de l'article 209 B du CGI, et particulièrement le III (clause de sauvegarde extracommunautaire) distinguent deux nouveaux étages. Le premier étage (clause de sauvegarde générale) prévoit la possibilité de démontrer par tout moyen que les opérations soupçonnées ont un objet et un effet autres que celui de permettre la localisation de bénéfice dans un État à fiscalité privilégié. Le second étage (clause de sauvegarde particulière) prévoit que cette preuve est réputée apportée lorsque la filiale ou succursale étrangère « a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège ».

458. L'application de ces clauses de sauvegarde et particulièrement celle « particulière » avait fait l'objet d'une série d'arrêts rendus en 2012, *Société BNP*⁷³³. Dans ces affaires, le Conseil d'État avait jugé qu'une activité bancaire pouvait être considérée comme une activité commerciale, mais que la notion de « marché local » devait être entendue de manière stricte. Censurant l'erreur de droit des juridictions

⁷³² V. sur ce point, N. LABRUNE, « Article 209 B du CGI : sauvegarde, preuve et pragmatisme », *RJF* 3/16, chron.

⁷³³ V. notamment, CE 28 novembre 2012 no 338682 et 341128, *Sté BNP Paribas et min. c/BNP Paribas* : *RJF* 2/13 no 138 ; CE 28 novembre 2012 no 341127, *min. c/Sté BNP Paribas* : *RJF* 2/13 no 138 ; CE 28 novembre 2012 no 341928 et 342065, *Sté BNP Paribas et min. c/Sté BNP Paribas* : *RJF* 2/13 no 138 ; CE 26 décembre 2012 no 349070, *min. c/Sté BNP Paribas* : *RJF* 3/13 no 271 ; CE 26 décembre 2012 no 349071, *min. c/Sté HSBC France* : *RJF* 3/13 no 271 avec chronique E. Bokdam-Tognetti *RJF* 2/13 p. 107.

inférieures, les affaires furent de nouveau devant le Conseil d'État le 30 décembre 2015, *Société BNP*⁷³⁴.

459. Si les arrêts de 2012 ont permis de préciser que, s'agissant de la clause de sauvegarde générale fondée sur l'objet non principalement fiscal des opérations, c'est sur l'entreprise qui demande à bénéficier de ladite clause que pèse la charge de la preuve, avec les arrêts de 2015, le Conseil d'État a permis d'indiquer « *avec quel degré d'exigence le juge devait apprécier l'administration de la preuve* »⁷³⁵. Et le juge de l'impôt a validé le raisonnement tenu par les juridictions inférieures qui avaient fait le choix du pragmatisme et de l'effectivité de la clause de sauvegarde en considérant que la l'opération de la requérante (la banque) n'avait pas principalement pour objet d'échapper à l'impôt français. En effet, cette dernière avait justifié de son choix d'implantation en Asie par la création de sous-filiales afin de développer son activité de banque privée auprès d'une clientèle internationale attirée par la réglementation bancaire et fiscale et le système juridique de Guernesey, ainsi que par le fait qu'une société qui intervenait en Asie et, de ce fait, une telle activité ne pouvait être réalisée depuis la France, car elle devait recourir à un personnel implanté localement pour des raisons de connaissance du marché.

460. Ces décisions ont permis de définir la feuille de route du Conseil d'État en matière d'utilisation de l'article 209 B du CGI s'agissant de l'implantation des filiales d'une banque dans un paradis fiscal situé en dehors de l'Union européenne. Dans ce contexte, la clause de sauvegarde générale s'applique. Plus encore, le Conseil d'État demande aux juridictions inférieures de ne pas être trop exigeante s'agissant de l'obtention du bénéfice de la clause de sauvegarde afin que celle-ci reste effective.

461. Cependant, comme l'a évoqué Madame Marie-Astrid de BARMON dans ses conclusions sur l'arrêt *Bolloré*, d'autres questions restent en suspens, notamment celle de la confrontation de l'article 209 B du CGI avec la liberté de circulation garantie par le juge européen de l'impôt et les traités européens. En effet, si la confrontation de l'article 209 B du CGI avec la liberté d'établissement a abouti à une restriction du

⁷³⁴ CE 30 décembre 2015 no 372522, *min. c/Société BNP Paribas* ; CE 30 décembre 2015 no 372733, *min. c/Société BNP Paribas* : *RJF* 3/16 n° 225 et 226.

⁷³⁵ N. LABRUNE, « Article 209 B du CGI : sauvegarde, preuve et pragmatisme », *RJF* 3/16, chron.

mécanisme de lutte anti évasion français, cette liberté n'est invocable qu'en matière d'établissement de filiales et succursales dans l'Union européenne. Or, la liberté de circulation est invocable plus largement et pourrait, par conséquent, avoir des conséquences sur les filiales et succursales implantées en dehors de l'Union européenne⁷³⁶.

b) La position de la Cour de cassation

462. En matière d'abus de droit, la position du juge judiciaire de l'impôt fut sujette à évolution. En effet, par un arrêt *Société RMC France* du 10 décembre 1996, la chambre commerciale de la Cour de cassation avait jugé que la transformation régulière d'une SARL, décidée par les associés à la majorité requise aux fins de modifications des statuts de ladite société, entraîne des effets multiples et est une opération nécessairement distincte de la cession ultérieure des actions par les associés individuellement⁷³⁷. Partant, le juge ne peut considérer ces opérations comme un montage entrant dans le champ d'application de l'article 64 du LPF relatif à l'abus de droit, au motif que la transformation avait pour but d'éluder le paiement des droits de mutation dus pour une cession de parts, sans constater que la société était revenue à sa forme antérieure⁷³⁸.

463. Dans cette affaire, les faits étaient relativement simples. En l'espèce, les associés d'une S.A.R.L. avaient décidé de transformer leur société en S.A. juste avant que les actions ne fussent cédées. Il en est ressorti un avantage fiscal dans la mesure où, au moment des faits, les cessions de parts de S.A.R.L. étaient soumises à un droit d'enregistrement de 4,80 % alors que les ventes d'actions étaient soumises à un droit de 1 % jusqu'à un certain plafond. Néanmoins, la Cour de cassation considère que la transformation de la S.A.R.L. en S.A. a des effets multiples, tant sur le plan juridique, économique que financiers et constitue, dès lors, autant de buts de l'opération permettant d'exclure le but exclusivement fiscal⁷³⁹.

⁷³⁶ CE 4 juillet 2014 no 357264, 359 924 plén., *Société Bolloré* : *RJF* 10/14 no 880, concl. M. —A. Nicolazo de Barmon p. 842.

⁷³⁷ M. COZIAN, « Transformation de sociétés et abus de droit » : *BF Lefebvre* 5/92 p. 321.

⁷³⁸ Cass. com., 10 décembre 1996, n° 94-20.070, *Société RMC France* : *Dr. fisc.* 1997, n° 17, comm. 471, note P. DIBOUT ; *RJF* 2/1997, n° 186 ; *JCP E* 1997, n° 10, 923, note H. HOVASSE.

⁷³⁹ Cass. com., 10 décembre 1996, n° 94-20.070, *Société RMC France* : *RJF* 2/1997, n° 186.

464. Prenant acte de cette jurisprudence, l'administration fiscale a entériné cette position du juge judiciaire de l'impôt dans sa doctrine administrative relative à la cession de parts sociales⁷⁴⁰. Pourtant, le professeur DE LA MARDIERE y voit le début d'un revirement de jurisprudence⁷⁴¹ à l'aune de la jurisprudence relative à l'apport-cession d'une branche d'activité. En effet, dans un arrêt du 21 avril 1992, *Saphymo Stel*, la chambre commerciale de la Cour de cassation avait jugé que la filialisation d'une branche d'activité suivie de la cession des titres de la filiale ne constituait pas un abus de droit⁷⁴².

465. En l'espèce, une société avait apporté une branche d'activité à une autre société. Dans un second temps, les titres reçus en échange de l'apport de la branche d'activité sont cédés, permettant ainsi de diminuer le montant des droits d'enregistrement⁷⁴³. Pour écarter l'abus de droit, la Cour de cassation considérait, en effet, que l'opération présentait de nombreux avantages qui ne relevaient pas exclusivement de la matière fiscale, telle par exemple, la « *soumission au régime juridique des scissions permettant la cession de plein droit des dettes afférentes à la branche d'activité, transmission universelle des biens pour la branche même en l'absence de désignation expresse de chacun dans le traité d'apport, dispense de respect des formalités et publicités attachées à la transmission de chacun des biens, organisation de la séparation des patrimoines pour l'acquéreur de la branche, avec la protection corrélative contre les actions des créanciers, etc.* »⁷⁴⁴.

466. Néanmoins, dès 2007, la chambre commerciale de la Cour de cassation semble être revenue sur sa position et admettre l'abus de droit en matière d'apport-cession d'activité. En effet, par un arrêt du 20 mars 2007, *Société Distribution Casino France*, le juge judiciaire de l'impôt a considéré que l'enchaînement des opérations sur une courte période se justifiait, « en dehors de toute prise de risque inhérent à l'apport en

⁷⁴⁰ V. BOI-ENR-DMTOM-40-10-10, 12 septembre 2012, § 140.

⁷⁴¹ Ch. DE LA MARDIERE, JurisClasseur Procédures fiscales, *Fasc. 375 : Abus de Droit – textes, historique et notion*, janvier 2015.

⁷⁴² Cass. com., 21 avril 1992, n° 88-16.905, *Société Saphymo Stel : Dr. fisc.* 1993, n° 8, comm. 397 ; *RJF* 7/1992, n° 1090. V. également, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^e éd., 2014, p. 707.

⁷⁴³ En effet, ces coûts étaient moins élevés pour un apport partiel d'actif suivi d'une cession de parts que pour la vente d'une branche d'activité assimilée à une cession de fonds de commerce.

⁷⁴⁴ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^e éd., 2014, p. 707.

société et en dehors de toute logique économique », par la poursuite d'un but exclusivement fiscal consistant à éluder le paiement des droits de mutation à titre onéreux. Partant, la Cour de cassation rejeta le pourvoi formé à l'encontre de l'arrêt d'appel qui avait retenu l'abus de droit⁷⁴⁵.

En tout état de cause, la chambre commerciale de la Cour de cassation retient la qualification de « but exclusivement fiscal » de l'opération afin de caractériser l'abus de droit.

c) La position du Conseil constitutionnel

467. Selon les termes de l'article L. 64 du LPF, l'administration fiscale peut écarter les actes qui n'ont pu être inspirés par « aucun autre motif » que celui d'éluder ou d'atténuer l'imposition. Dès lors, l'abus de droit devrait être retenu lorsque l'opération poursuit un but « exclusivement » fiscal. Aussi, afin de faciliter le travail de l'administration fiscale, la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, avait entendu simplifier la qualification de l'abus de droit en remplaçant le terme « aucun autre motif » par celui de « motif principal »⁷⁴⁶. Néanmoins, cette proposition fut sujette à une forte opposition eu égard aux risques de divergences d'interprétation que cela aurait pu entraîner, notamment dans la mesure de la proportion de la finalité fiscale de l'opération⁷⁴⁷.

468. Aussi, dans une décision du 29 décembre 2013, n° 2013-685 DC, *Loi de finances pour 2014*, le Conseil constitutionnel a considéré qu'« il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution et, en particulier, son article 34 ; que l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, lui impose d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin

⁷⁴⁵ Cass. com., 20 mars 2007, n° 05-20.599, *Société Distribution Casino France* : RJF 8 — 9/2007, n° 993.

⁷⁴⁶ L. n° 2013-1278, 29 décembre 2013, art. 100 : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2 ; FR Lefebvre 57/2013, p. 108.

⁷⁴⁷ O. FOUQUET, « La réforme de l'abus de droit : pour quoi faire ? » : FR Lefebvre 39/2013, p. 24. V. également, Y. AGUILA et ALII, « La réforme de l'abus de droit au prisme de la Constitution » : FR Lefebvre 50/2013, p. 15.

de fixer des règles dont la détermination n'a été confié par la Constitution qu'à la loi »⁷⁴⁸.

469. Le juge constitutionnel ajoute également que « le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines qui résulte de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, l'obligation de fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis »⁷⁴⁹. Et enfin d'ajouter que « les dispositions contestées modifient la définition de ces actes pour prévoir que sont constitutifs d'un abus de droit, non plus les actes qui "n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer" l'impôt que l'intéressé aurait dû supporter "si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés", mais les actes qui "ont pour motif principal" d'éluder ou d'atténuer l'impôt ; qu'une telle modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit a pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale »⁷⁵⁰.

Partant, le juge constitutionnel censure la disposition pour ne retenir que le but « exclusivement fiscal » de l'opération pour qualifier l'abus de droit.

⁷⁴⁸ Cons. const., déc. 29 décembre 2013, n° 2013-685 DC, *Loi de finances pour 2014*, consid. 114 : *RJF* 3/2014, n° 267.

⁷⁴⁹ *Ibid.*, consid. 115.

⁷⁵⁰ *Ibid.*, consid. 116.

Section 2. L'abus de droit au regard des libertés fondamentales du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

470. L'un des versants de l'abus de droit au sens de la Cour de justice de l'Union européenne est l'abus de droit en matière de droit originaire de l'Union européenne, particulièrement au regard des libertés fondamentales du traité. Si au départ le concept d'abus de droit originaire de l'Union européenne ne fut affirmé que dans des matières extra fiscales (§1), la jurisprudence de la Cour de justice a ensuite permis de définir les critères de l'abus du droit originaire en matière fiscale dès 2002 (§2).

§1 — Les prémisses d'un abus du droit originaire

471. L'abus de droit en matière de droit originaire fut reconnu très tôt par la Cour de justice. En témoigne notamment un premier arrêt du 7 février 1979, *J. Knoors contre Staatssecretaris van Economische Zaken*, dans lequel la Cour de justice a jugé qu'« on ne saurait cependant méconnaître l'intérêt légitime qu'un État membre peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale (...) »⁷⁵¹.

472. L'arrêt *Knoors* fut le premier arrêt dans lequel la Cour de justice prit en considération la question de l'abus de droit dont l'application le fut en matière de liberté de circulation. En l'espèce, un ressortissant néerlandais domicilié en Belgique avait travaillé dans cet État membre en tant que travailleur salarié dans une entreprise d'installation-plomberie. De retour aux Pays-Bas, les autorités néerlandaises lui refusent l'autorisation de travail dans la mesure où, selon elles, il ne disposait pas des qualifications professionnelles requises par la législation néerlandaise. Pour justifier leur refus, les autorités néerlandaises faisaient valoir que M. Knoors ne pouvait valablement invoquer la directive 64/427 du 7 juillet 1964, relative aux modalités des mesures transitoires dans le domaine des activités non-salariées de transformation relevant des classes 23-40 CITI (industrie et artisanat). Cette directive mettait en place

⁷⁵¹ CJCE, 7 février 1979, aff. 115/79, *J. Knoors contre Staatssecretaris van Economische Zaken*, Rec., p. 399, pt. 25.

certaines mesures transitoires qui avaient pour but de faciliter la réalisation de la liberté d'établissement et la libre prestation de services.

Saisie du litige, la juridiction nationale pose la question préjudicielle suivante à la Cour de justice : la directive 64/427 visant à faciliter la liberté d'établissement et la libre prestation de services doit-elle être comprise en ce sens que sont également « bénéficiaires » (...) les personnes possédant exclusivement la nationalité de l'État membre d'accueil et ayant toujours possédé celle-ci ?

473. Afin de répondre à la question qui lui était posée, la Cour de justice rappelle que l'article 3 de la directive dispose que si un État membre conditionne l'accès à une activité à la possession de qualifications déterminées, cet État membre doit reconnaître en tant que preuve suffisante de ces connaissances et aptitudes, l'exercice effectif de l'activité en cause dans l'autre État membre⁷⁵². Aussi, afin de retenir une conception extensive du champ d'application personnel de la directive, le juge européen prend en considération les lignes directrices des deux Programmes généraux pour la suppression des restrictions à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services⁷⁵³ et juge que « ces libertés, fondamentales dans le système de [l'Union européenne], ne seraient pas pleinement réalisées si les États membres pouvaient refuser le bénéfice des dispositions du droit [de l'Union européenne] à ceux de leurs ressortissants qui ont fait usage des facilités existant en matière de circulation et d'établissement et qui ont acquis, à la faveur de celles-ci, les qualifications professionnelles visées par la directive dans un pays membre autre que celui dont ils possèdent la nationalité »⁷⁵⁴.

474. Ainsi, pour la Cour de justice, les États membres ne peuvent établir une différence de traitement en fonction de la résidence ou de la nationalité du ressortissant. Et la Cour d'ajouter, afin de relever le caractère discriminatoire de la mesure, que M. Knors se trouvait dans une situation « assimilable à celle de tous autres sujets bénéficiant des droits et libertés garantis par le traité »⁷⁵⁵.

⁷⁵² CJCE, 7 février 1979, aff. 115/79, *J. Knors contre Staatssecretaris van Economische Zaken*, Rec., p. 399, pt. 11.

⁷⁵³ V. en ce sens, Programme général pour la suppression des restrictions à la libre prestation des services, *JOCE* n° 2 du 15 janvier 1962, pp. 32-35 et Programme général pour la suppression des restrictions à la liberté d'établissement, *JOCE* n° 2 du 15 janvier 1962, pp. 36-45.

⁷⁵⁴ CJCE, 7 février 1979, aff. 115/79, *J. Knors contre Staatssecretaris van Economische Zaken*, Rec., p. 399, pt. 20.

⁷⁵⁵ Pt. 24 de l'arrêt *Knors*.

475. Enfin, invoquant l'abus de droit alors que la question n'avait pas été soulevée par la juridiction nationale, la Cour de justice juge qu'« on ne saurait cependant méconnaître l'intérêt légitime qu'un État membre peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale en matière de formation professionnelle »⁷⁵⁶. La reconnaissance de l'abus de droit en matière de droit originaire de l'Union européenne vit le jour pour la première fois.

476. Cette position fut réaffirmée dans une autre affaire du 3 octobre 1990, *Procédure pénale contre Marc Gaston Bouchoucha*⁷⁵⁷. En l'espèce, M. BOUCHOUCHA, de nationalité française, était en possession d'un diplôme de masseur-kinésithérapeute qui ne lui permettait néanmoins pas d'exercer l'ostéopathie en France dans la mesure où la législation nationale française prévoyait la nécessité d'une habilitation de médecine.

M. BOUCHOUCHA avait cependant obtenu au Royaume-Uni un diplôme en ostéopathie lui permettant d'exercer cette profession dans cet État membre. De retour en France, il décida également d'exercer. Poursuivi pénalement pour exercice illégal de cette activité, le justiciable soutient que cette interdiction d'exercice de l'ostéopathie est contraire à la liberté d'établissement.

477. Afin de répondre à la question préjudicielle qui lui a été posée par le juge national français, la Cour de justice constate tout d'abord qu'il ne s'agit pas d'une situation purement interne et partant, les dispositions du traité relatives aux libertés de circulation sont applicables au litige. La Cour écarte donc l'hypothèse d'une discrimination à rebours⁷⁵⁸. Reprenant la position qu'elle dégagait dans l'arrêt *Knoors*, elle affirme que M. BOUCHOUCHA se trouve dans une situation « assimilable à celle

⁷⁵⁶ Pt. 25 de l'arrêt *Knoors*.

⁷⁵⁷ CJCE, 3 octobre 1990, aff. C-61/89, *Procédure pénale contre Marc Gaston Bouchoucha*, Rec., p. I-3551, pt. 14. Dans cet arrêt, la Cour de justice affirme en effet que « selon les termes de l'arrêt précité du 7 février 1979, on ne saurait méconnaître l'intérêt légitime qu'un État membre peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du traité certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire à l'emprise de leur législation nationale en matière de formation professionnelle (pt. 25) ».

⁷⁵⁸ Schématiquement, la discrimination à rebours est la discrimination des situations purement internes par rapport aux situations transfrontalières. Elle n'est donc, par principe, pas répréhensible par le droit de l'Union européenne. V. notamment, P. COUDERT, « La discrimination à rebours en droit communautaire : une analyse juridique du comportement discriminatoire des États membres d'un espace économiquement intégré », *Les Petites Affiches*, n° 166, 21 août 2006, pp. 8-13.

de tous autres sujets bénéficiant des droits et libertés garantis par le traité »⁷⁵⁹. Mais d'ajouter néanmoins, au regard de la reconnaissance des qualifications professionnelles, qu'elle trouve une limite dans « l'intérêt légitime qu'un État membre peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du traité certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire à l'emprise de leur législation nationale en matière de formation professionnelle »⁷⁶⁰.

478. En effet, pour la Cour de justice, « tel serait notamment le cas si le fait, pour le ressortissant d'un État membre, d'avoir obtenu dans un autre État membre un diplôme dont la portée et la valeur ne sont reconnues par aucune disposition réglementaire communautaire pouvait obliger l'État membre d'origine de ce ressortissant à lui permettre d'exercer les activités visées par ce diplôme sur son territoire, alors que l'accès à ces activités y est réservé aux détenteurs d'une qualification supérieure bénéficiant de la reconnaissance mutuelle au niveau [européen] et que cette réserve n'apparaît pas comme arbitraire ». Il s'agirait, dans le cas inverse, d'une fraude à la loi nationale qu'il conviendrait de sanctionner.

479. Dans une troisième affaire du 9 mars 1999, *Centros Ltd contre Erhvervs — og Selskabsstyrelsen*⁷⁶¹, la Cour de justice se prononce sur l'abus de droit en matière de droit d'établissement. En l'espèce, une société enregistrée au Royaume-Uni, la société Centros Ltd, se voit opposer le refus d'immatriculer sa succursale au Danemark par les autorités danoises. Au demeurant, les actionnaires de cette société, M. et Mme BRYDE, sont de nationalité danoise et la société n'a exercé aucune activité au Royaume-Uni depuis sa création. Pour contester ce refus, la société Centros fait valoir qu'elle a été régulièrement formée au Royaume-Uni et qu'elle remplit les conditions auxquelles la loi sur les sociétés soumet l'immatriculation d'une succursale de société étrangère. De plus, elle soutient que le fait de n'avoir exercé aucune activité depuis sa création au Royaume-Uni est sans incidence sur son droit d'établissement.

⁷⁵⁹ CJCE, 3 octobre 1990, aff. C-61/89, *Procédure pénale contre Marc Gaston Bouchoucha*, Rec., p. I-3551, pt. 13.

⁷⁶⁰ Pt. 14 de l'arrêt *Bouchoucha*.

⁷⁶¹ CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros Ltd contre Erhvervs — og Selskabsstyrelsen*, Rec., p. I-1459, pt. 24. *Dr. fisc.* 1999, n° 19, act. 100170; *RJDA* 7/1999, n° 786, concl. A. LA PERGOLA, p. 603.V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

480. Néanmoins, pour les autorités danoises, les actionnaires de la société Centros ne peuvent se prévaloir de ces dispositions relatives à la liberté d'établissement dès lors que le montage de sociétés n'avait pour seul but de contourner l'application du droit national régissant la constitution de sociétés et constitue un usage abusif du droit d'établissement. Dès lors, par une question préjudicielle, la juridiction nationale demande en substance à la Cour de justice si les articles 49 et 54 du TFUE relatifs à la liberté d'établissement « s'opposent-ils à ce qu'un État membre refuse l'immatriculation d'une succursale d'une société constituée en conformité avec la législation d'un autre État membre dans lequel elle a son siège social sans y exercer d'activités commerciales lorsque la succursale est destinée à permettre à la société en cause d'exercer l'ensemble de son activité dans l'État où cette succursale sera constituée, en évitant d'y constituer une société et en éludant ainsi l'application des règles de constitution des sociétés qui y sont plus contraignantes en matière de libération d'un capital social minimal »⁷⁶².

481. Dans cette affaire, la Cour de justice commence par affirmer que la pratique consistant, dans un État membre, à refuser dans certaines circonstances l'immatriculation d'une succursale d'une société ayant son siège social dans un autre État membre a pour conséquence d'empêcher des sociétés régulièrement constituées en conformité avec la législation de cet État membre d'exercer leur droit d'établissement⁷⁶³. De plus, elle affirme que si un État membre peut prendre des mesures destinées à prévenir qu'un de ses ressortissants ne se soustrait abusivement ou frauduleusement en se prévalant des normes européennes⁷⁶⁴, les juridictions nationales peuvent, en se fondant sur des éléments objectifs, tenir compte du comportement abusif ou frauduleux des ressortissants concernés pour leur refuser, le cas échéant, le bénéfice des dispositions du droit de l'Union européenne invoquées. Cependant, elles doivent aussi tenir compte des objectifs poursuivis par les dispositions européennes en cause

⁷⁶² Pt. 14 de l'arrêt *Centros*.

⁷⁶³ Pt. 21 de l'arrêt *Centros*.

⁷⁶⁴ V. notamment, dans le domaine de la libre prestation de services, arrêts du 3 décembre 1974, *Van Binsbergen*, 33/74, Rec. p. 1299, pt. 13 ; du 3 février 1993, *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, Rec. p. I-487, pt. 12, et du 5 octobre 1994, *TV10*, C-23/93, Rec. p. I-4795, pt. 21 ; en matière de liberté d'établissement, arrêts du 7 février 1979, *Knoors*, 115/78, Rec. p. 399, pt. 25, et du 3 octobre 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Rec. p. I-3551, pt. 14 ; en matière de libre circulation des marchandises, arrêt du 10 janvier 1985, *Leclerc e.a.*, 229/83, Rec. p. 1, pt. 27 ; en matière de sécurité sociale, arrêt du 2 mai 1996, *Paletta*, C-206/94, Rec. p. I-2357, pt. 24 ; en matière de libre circulation des travailleurs, arrêt du 21 juin 1988, *Lair*, 39/86, Rec. p. 3161, pt. 43 ; en matière de politique agricole commune, arrêt du 3 mars 1993, *General Milk Products*, C-8/92, Rec. p. I-779, pt. 21 ; en matière de droit des sociétés, arrêt du 12 mai 1998, *Kefalas e.a.*, C-367/96, Rec. p. I-2843, pt. 20.

lorsqu'elles apprécient un tel comportement⁷⁶⁵. Une autre limite à l'analyse des juges nationaux dans la détermination de l'abus tient au fait que si une société n'exerce aucune activité dans l'État membre où elle a son siège, mais exerce ses activités uniquement dans l'État membre de sa succursale, cette constatation ne suffit pas à démontrer l'existence d'un comportement abusif et frauduleux permettant à ce dernier État membre de dénier à cette société le bénéfice des dispositions européennes relatives au droit d'établissement⁷⁶⁶.

482. La Cour de justice donne ici les prémisses des conditions d'appréciation de l'abus de droit applicable en matière de droit originaire de l'Union européenne, en l'espèce, la liberté d'établissement. Et de juger, dans une formule relativement prolixie que les articles 49 et 54 du TFUE « s'opposent à ce qu'un État membre refuse l'immatriculation d'une succursale d'une société constituée en conformité avec la législation d'un autre État membre dans lequel elle a son siège sans y exercer d'activités commerciales lorsque la succursale est destinée à permettre à la société en cause d'exercer l'ensemble de son activité dans l'État où cette succursale sera constituée, en évitant d'y constituer une société et en éludant ainsi l'application des règles de constitution des sociétés qui y sont plus contraignantes en matière de libération d'un capital social minimal. Toutefois, cette interprétation n'exclut pas que les autorités de l'État membre concerné puissent prendre toute mesure de nature à prévenir ou à sanctionner les fraudes, soit à l'égard de la société elle-même, le cas échéant en coopération avec l'État membre dans lequel elle est constituée, soit à l'égard des associés dont il serait établi qu'ils cherchent en réalité, par le biais de la constitution d'une société, à échapper à leurs obligations vis-à-vis de créanciers privés ou publics établis sur le territoire de l'État membre concerné »⁷⁶⁷.

En tout état de cause, selon la Cour de justice, l'abus de droit peut donc être une limite à la liberté européenne d'établissement.

⁷⁶⁵ Pt. 25 de l'arrêt *Centros*.

⁷⁶⁶ Pt. 29 de l'arrêt *Centros*.

⁷⁶⁷ Pt. 39 de l'arrêt *Centros*.

483. Très rapidement, la Cour de justice appliqua l'abus de droit originaire en matière de fiscalité. Dans son application de la notion, la Cour de justice a pu également dégager les critères permettant de qualifier un tel abus. En témoigne notamment un premier arrêt du 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH contre Finanzamt Steinfurt*⁷⁶⁸.

484. En l'espèce, une filiale allemande d'une société néerlandaise avait bénéficié d'un prêt avec intérêt de la part de la société mère. L'administration fiscale allemande avait néanmoins considéré que les intérêts payés à la société mère étaient en réalité assimilables à une distribution de bénéfices occultes et les a imposés à ce titre. Saisi du litige, le juge national de l'impôt pose une question préjudicielle au juge européen de l'impôt sur le fait de savoir s'il fallait interpréter le principe de liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre comme faisant obstacle à l'application de la règle allemande qui prévoit que les dispositions relatives au crédit d'impôt ne bénéficient pas aux actionnaires non-résidents et aux personnes morales de droit allemand exonérées de l'IS.

485. Afin de répondre à la question, la Cour de justice considère tout d'abord que la disposition litigieuse constitue une entrave à la liberté d'établissement en ce qu'elle tend à traiter différemment une filiale résidente en fonction du siège de leur société mère. Aussi, cette mesure fiscale tend également à rendre moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement par des sociétés établies dans d'autres États membres, lesquelles pourraient renoncer à l'acquisition, à la création ou au maintien d'une filiale dans un État membre qui édicte une telle mesure⁷⁶⁹. Traditionnellement, la Cour analyse donc ensuite les justifications de l'entrave à la liberté d'établissement, communément appelées « raisons impérieuses d'intérêt général », qui étaient, en l'espèce, la lutte contre l'évasion fiscale⁷⁷⁰. Pour écarter cette justification, la Cour considère qu'il « importe de souligner que la législation en cause au principal n'a pas pour objet

⁷⁶⁸ CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH contre Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779.

⁷⁶⁹ Pt. 32 de l'arrêt *Lankhorst-Hohorst GmbH*.

⁷⁷⁰ Particulièrement, en l'espèce, le mécanisme dit « de la sous-capitalisation » ou « de la capitalisation dissimulée ». V. pt. 34 de l'arrêt *Lankhorst-Hohorst GmbH*.

spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait d'échapper à l'emprise de la législation fiscale allemande, mais vise de manière générale, toute situation dans laquelle la société mère a son siège, pour quelque raison que ce soit, en dehors de la République fédérale d'Allemagne. Or, une telle situation n'implique pas, en elle-même, un risque d'évasion fiscale, une telle société étant en tout état de cause soumise à la législation fiscale de l'État où elle est établie »⁷⁷¹.

486. Ainsi, la Cour de justice considère que l'article 8 est contraire à la liberté de circulation et particulièrement, au droit d'établissement. Les termes utilisés par la Cour de justice sont néanmoins très éclairants. Le juge de l'impôt affirme que la législation en cause n'avait pas pour objet d'exclure d'un avantage fiscal les montages « purement artificiels ». Si tel avait été le cas, la mesure aurait été jugée conforme au droit originaire de l'Union européenne en ce qu'elle aurait permis de lutter contre une évasion fiscale qui constitue, par ailleurs, un montage pouvant être remis en cause sur le fondement de l'abus de droit. Ainsi, si le terme d'« abus de droit » n'est pas utilisé par la Cour de justice, la formulation du juge européen de l'impôt laisse entrevoir les prémisses d'une définition européenne de l'abus de droit applicable en matière de droit originaire : le but exclusivement fiscal de l'opération.

487. Dans un second arrêt du 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contre ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, la Cour de justice réaffirme que si la législation nationale peut justifier une restriction à la liberté de circulation tirée de l'objectif de prévenir l'évasion fiscale lorsque cette législation a pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages « purement artificiels » dont le but serait de contourner la législation nationale, tel n'est pas le cas lorsqu'elle vise « 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 »⁷⁷². Si cet arrêt n'apporte rien de nouveau au regard de la définition de l'abus de droit originaire, elle a néanmoins le mérite de rappeler que l'évasion fiscale constitue bien une raison impérieuse d'intérêt général permettant de justifier une entrave à une liberté de circulation.

⁷⁷¹ Pt. 37 de l'arrêt *Lankhorst-Hohorst GmbH*.

⁷⁷² CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contre ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Rec., p. I-2409, pt. 50.

488. Dans une troisième affaire du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*⁷⁷³, la Cour de justice a précisé sa conception de l'abus de droit originaire.

En l'espèce, le litige portait sur la compatibilité avec le droit originaire de l'Union européenne d'une législation nationale britannique relative aux « sociétés étrangères contrôlées », ayant pour but de lutter contre l'évasion fiscale. Plus exactement, cette législation nationale avait pour objet de lutter contre la pratique de sociétés résidentes au Royaume-Uni qui transféraient leurs bénéfices imposables à des sociétés implantées dans d'autres États membres, mais qui étaient sous leur contrôle et qui appliquaient un taux d'imposition moins élevé que celui en vigueur au Royaume-Uni. La question qui se posait était celle de l'usage abusif des libertés instituées par le traité européen.

489. Pour répondre à cette question, la Cour de justice estime tout d'abord que si les ressortissants, personnes physiques ou morales, d'un État membre ne sauraient se prévaloir abusivement ou frauduleusement des normes européennes afin de se soustraire de l'emprise de leur législation nationale⁷⁷⁴, la circonstance qu'une société a été créée dans un État membre dans le but de bénéficier d'une législation plus avantageuse n'est pas, à elle seule, suffisante pour conclure à l'existence d'un usage abusif d'une liberté de circulation⁷⁷⁵. Dans ce contexte, et pour répondre à la question qui lui a été posée, la Cour de justice juge que les dispositions relatives à la liberté d'établissement⁷⁷⁶ doivent être interprétées en ce sens « qu'ils s'opposent à l'incorporation, dans l'assiette imposable d'une société résidente établie dans un État membre, des bénéfices réalisés par une société étrangère contrôlée dans un autre État membre lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier État, à moins qu'une telle incorporation ne concerne que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû. L'application d'une telle mesure

⁷⁷³ CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-7995, pt. 35 : *Dr. fisc.* 2006, n° 39, act. 176; *RJF* 2006, n° 1644. V. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162.

⁷⁷⁴ V. en ce sens, arrêts du 7 février 1979, *Knoors*, 115/78, Rec. p. 399, pt. 25 ; du 3 octobre 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Rec. p. I-3551, pt. 14, et du 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, Rec. p. I-1459, pt. 24.

⁷⁷⁵ CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-7995, pt. 35 : *Dr. fisc.* 2006, n° 39, act. 176; *RJF* 2006, n° 1644. V. également, arrêts *Centros*, précité, pt. 27, et *Inspire Art*, précité, pt. 96.

⁷⁷⁶ Articles 49 et 54 du TFUE.

d'imposition doit par conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, ladite société contrôlée est réellement implantée dans l'État membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives ».

490. Ainsi, pour la Cour de justice, l'abus de droit originaire n'existe que lorsque le contribuable n'exerce pas « réellement » la liberté européenne qu'il revendique. En effet, la notion d'établissement, au sens des dispositions du traité, implique « l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable dans cet État pour une durée indéterminée »⁷⁷⁷. Et la Cour d'ajouter qu'« il s'ensuit que, pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluider l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national »⁷⁷⁸.

Par conséquent, à la lecture de cet arrêt, il est possible de déduire qu'en matière d'abus de droit originaire de l'Union européenne, la Cour de justice retient le critère du but « exclusivement » fiscal de l'opération. Les termes de l'arrêt *Cadbury Schweppes* sont en ce sens non équivoques.

⁷⁷⁷ Pt. 54 de l'arrêt *Cadbury Schweppes*. V. également, arrêts du 25 juillet 1991, *Factortame e.a.*, C-221/89, Rec. p. I-3905, pt. 20, ainsi que du 4 octobre 1991, *Commission contre Royaume-Uni*, C-246/89, Rec. p. I-4585, pt. 21.

⁷⁷⁸ Pt. 55 de l'arrêt *Cadbury Schweppes*.

CHAPITRE SECOND. UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES AU REGARD DE L'APPLICATION DU PRINCIPE *NON BIS IN IDEM* EN MATIÈRE FISCALE

491. Si comme l'ont affirmé le professeur A. LOUVARIS et Monsieur J.-L. SAURON, le principe *non bis in idem* est un « spectre [qui] hante le droit répressif des affaires »⁷⁷⁹, cette affirmation est d'autant plus exacte que ce principe « hante » également, et tout particulièrement, la matière fiscale. Selon le *Vocabulaire juridique*, ce principe est une maxime latine signifiant « pas deux fois sur la même chose »⁷⁸⁰. Aussi, cette maxime est-elle utilisée pour exprimer deux idées : la première, c'est « qu'un accusé jugé (ou acquitté ou condamné) par une décision non susceptible de recours ne peut plus être poursuivi pour les mêmes faits ». La seconde, c'est que le « juge, lorsqu'un fait matériel peut tomber sous le coup de plusieurs incriminations, ne peut retenir qu'une seule des qualifications possibles de telle sorte que le délinquant ne soit pas puni deux fois pour le même fait »⁷⁸¹.

492. Si l'énoncé du principe semble clairement affirmé dans le *Vocabulaire juridique*, il est en réalité plus ambivalent qu'il n'y paraît. En effet, plusieurs questions peuvent se poser : « quand commence la poursuite et quand s'achève le jugement ? », ou encore « l'identité des faits relève-t-elle de la pure objectivité matérielle ou autorise-t-elle des distinctions fondées sur leur qualification juridique ou sur leur appréciation ? »⁷⁸². De plus, qu'entendre par la notion de « matière pénale » ? Cette dernière doit-elle être entendue comme la législation pénale applicable devant les « tribunaux statuant en matière pénale » ou peut-elle être étendue à celle des sanctions prononcées par les autorités administratives d'un État membre sous le contrôle d'un juge interne ?⁷⁸³

⁷⁷⁹ A. LOUVARIS et J.-L. SAURON, « Le principe *non bis in idem* en droit des affaires : une crise, des solutions », *JCP E* 2015, 1395.

⁷⁸⁰ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, V^o « *non bis in idem* », PUF, 2014, p. 684.

⁷⁸¹ *Ibid.*

⁷⁸² A. LOUVARIS et J.-L. SAURON, « Le principe *non bis in idem* en droit des affaires : une crise, des solutions », *JCP E* 2015, 1395.

⁷⁸³ *Ibid.*

493. Dans l'application du principe *non bis in idem*, un dialogue triangulaire oppositionnel semble avoir lieu entre les juges européens de l'impôt (**Section 1**) et le juge français de l'impôt (**Section 2**). Cette opposition résulte d'une interprétation différente du principe et de son application par les différents juges et participe, d'une certaine manière, des limites de la construction d'un ordre fiscal européen par le dialogue des juges.

Section 1. La position des juges européens de l'impôt au regard du principe *non bis in idem*

494. Dans l'application du principe *non bis in idem* en matière fiscale, la Cour européenne des droits de l'homme adopte une démarche différente (§1) de celle de la Cour de justice de l'Union européenne (§2). Cette divergence, source d'insécurité juridique, illustre un dialogue oppositionnel également identifiable entre les deux juges européens de l'impôt, facteur de discordance et d'insécurité juridique quant à la réception de leur jurisprudence par le juge français de l'impôt dans le cadre d'un dialogue des juges triangulaire.

§1 — La démarche de la Cour européenne des droits de l'homme

495. La position de la CEDH relative à l'application du principe *non bis in idem* s'est opérée en plusieurs étapes⁷⁸⁴. La première étape consiste à savoir si l'on est en présence d'une « accusation en matière pénale ». La seconde est relative à la portée de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention. La troisième est relative à la mission qui pèse sur le juge interne de l'impôt lorsqu'il applique le principe *non bis in idem*.

496. Tout d'abord, par un premier arrêt du 8 juin 1976, *Engel et autres contre Pays-Bas*, la CEDH a défini ce qu'elle entendait par « accusation en matière pénale »⁷⁸⁵. En l'espèce, les requérants accomplissaient leur service militaire dans les forces armées néerlandaises. Leurs chefs de corps les avaient frappés de diverses sanctions pour infractions à la discipline militaire. Les requérants s'étaient plaints tant à l'officier de recours qu'à la Haute Cour militaire en invoquant les dispositions des articles 5⁷⁸⁶ et 6 de la Convention. La Haute Cour militaire considéra que l'article 6 de la Convention ne s'appliquait pas dans une affaire où il ne s'agissait pas de statuer sur une accusation en matière pénale ni sur une contestation relative à des droits et obligations de caractère civil. En effet, selon cette dernière, il s'agissait en l'espèce d'une infraction

⁷⁸⁴ A. LOUVARIS et J.-L. SAURON, « Le principe non bis in idem en droit des affaires : une crise, des solutions », *JCP E* 2015, 1395.

⁷⁸⁵ CEDH, 8 juin 1976, req. n° 5100/71 ; 5101/71 ; 5102/71 ; 5354/72 ; 5370/72, *Engel et autres contre Pays-Bas*.

⁷⁸⁶ Au regard de l'article 5 de la Convention, la Cour considéra que les quatre jours d'arrêt simples du requérant ne constituaient pas une « privation de liberté » au sens de la Convention.

disciplinaire militaire relevant de la procédure disciplinaire et rejeta également la thèse selon laquelle une mesure disciplinaire imposée à un appelé revêtait un caractère pénal.

497. La CEDH s'interrogea donc sur l'applicabilité de l'article 6 au cas d'espèce et constata, tout d'abord, que l'ensemble des États contractants distingue entre « poursuites disciplinaires » et « poursuites pénales ». La Cour s'est donc posé la question suivante : l'article 6 de la Convention cesse-t-il de s'appliquer si les organes compétents d'un État contractant qualifient de « disciplinaire » une action ou omission et les poursuites engagées par eux contre son auteur ou, *a contrario*, s'applique-t-il au contraire dans certains cas nonobstant cette qualification ? Par ailleurs, une problématique particulière se pose lorsque l'action ou l'omission s'analyse dans le droit interne de l'État contractant en une « infraction mixte, à la fois pénale et disciplinaire », entraînant en conséquence, pour cet État, la possibilité d'une option, voire d'un cumul, entre poursuites pénales et poursuites disciplinaires⁷⁸⁷.

498. Prêtant une oreille attentive aux différentes thèses en présence⁷⁸⁸, la CEDH rappelle que la notion d'« accusation » doit être entendue « au sens de la Convention »⁷⁸⁹. De même, pour la Cour, si les États contractants sont libres de qualifier une infraction de « pénale » ou de « disciplinaire » et de poursuivre leur auteur sur le fondement de l'une ou de l'autre voie, cet état de fait subordonnerait l'applicabilité de l'article 6 de la Convention à leur volonté souveraine, risquant, au demeurant, de mettre en échec la substance même du droit de la convention. Partant, la CEDH se reconnaît compétente pour contrôler cette liberté qu'ont les États contractants et s'assurer que la matière disciplinaire n'empiète pas sur la matière pénale dont il est désormais admis que la matière fiscale en fait partie, toutes choses égales par ailleurs.

499. Aussi, la CEDH nous donne sa grille d'analyse aux fins de détermination des critères qu'elle utilise pour affirmer être en présence d'une accusation en matière pénale. Selon la Cour, « il importe d'abord de savoir si le ou les textes définissant l'infraction incriminée appartiennent, d'après la technique de l'État défendeur, au droit

⁷⁸⁷ Pt. 80 de l'arrêt *Engel*.

⁷⁸⁸ La thèse des requérants, du Gouvernement néerlandais et de la Commission, celles-ci ont toutes mentionné l'« autonomie » de la notion d'« accusation en matière pénale ».

⁷⁸⁹ Pt. 81 de l'arrêt *Engel*.

pénal, au droit disciplinaire ou aux deux à la fois. Il s'agit cependant là d'un simple point de départ. L'indice qu'il fournit n'a qu'une valeur formelle et relative ; il faut l'examiner à la lumière du dénominateur commun aux législations respectives des divers États contractants »⁷⁹⁰. Autrement dit, le premier critère est la qualification juridique de l'infraction en droit interne.

500. Le second critère est la « nature de l'infraction ». Enfin, le troisième critère est le « degré de sévérité » de la sanction que risque de subir l'intéressé, qu'il serait « illusoire », selon la Cour, de ne pas prendre en considération. À titre d'illustration, ce « degré de sévérité » s'entend de privation de liberté lourde, de la gravité de l'enjeu, ou encore de la tradition de l'Etat contractant. Ainsi, ces trois critères permettent au juge européen conventionnel de l'impôt d'affirmer être en présence d'une accusation en matière pénale. Si la sanction fiscale remplit ces critères, alors cette sanction sera considérée comme relevant d'une accusation en matière pénale.

501. Dans une seconde affaire, relative à la matière fiscale, du 23 novembre 2006, *Jussila contre Finlande*, la CEDH a précisé comment ces critères devaient être pris en considération pour leur application⁷⁹¹. En l'espèce, le requérant, de nationalité finlandaise, fut invité par l'administration fiscale finlandaise à lui fournir des explications sur certaines erreurs figurant dans sa déclaration de TVA. Relevant d'autres irrégularités, l'administration fiscale réévalua le montant de l'imposition et notifia au contribuable un redressement fiscal. Contestant ce redressement devant le tribunal administratif, ce dernier prit une mesure provisoire invitant l'inspectrice des impôts à lui soumettre des observations écrites suivies d'un rapport établi par un expert du choix du contribuable. Aussi, le tribunal jugea qu'il n'y avait pas lieu de tenir une audience, car les deux parties avaient communiqué par écrit l'ensemble des éléments nécessaires au jugement, et rejeta, au demeurant, les griefs formulés par le requérant. Contestant le jugement, il sollicita l'autorisation d'interjeter appel, mais la Cour administrative suprême lui refusa l'autorisation de la saisir. Le requérant alléguait donc que la procédure de redressement fiscal dont il a fait l'objet a été inéquitable, car les

⁷⁹⁰ Pt. 82 de l'arrêt *Engel*.

⁷⁹¹ CEDH, 23 novembre 2006, req. n° 73053/01, *Jussila contre Finlande*.

juridictions internes ont refusé de tenir une audience dans cette affaire et, partant, la CEDH examina le grief sous l'angle de l'article 6 de la Convention.

502. Dans son appréciation de l'applicabilité de l'article 6 de la Convention à l'affaire, la CEDH considère que si cet article n'est pas applicable, sous son angle civil, à l'établissement de l'imposition et aux majorations d'impôt⁷⁹², il en va différemment si la procédure litigieuse est de nature « pénale » au sens autonome de cet article. En effet, dans ce cas, l'article 6 de la Convention serait susceptible d'entraîner l'application des garanties prévues par cette disposition. Reprenant sa jurisprudence *Engel*, la Cour rappelle que l'applicabilité de l'article 6 de la Convention doit s'apprécier sur la base de trois critères, également appelés « critères *Engel* ». Et la Cour d'ajouter que « les deuxièmes et troisièmes critères sont alternatifs et pas nécessairement cumulatifs »⁷⁹³. Aussi, pour que l'article 6 de la Convention puisse s'appliquer, il suffit que l'infraction litigieuse soit par nature, pénale ou a exposé l'intéressé à une sanction qui, par sa nature et son degré de gravité, ressortit à la matière pénale⁷⁹⁴. Ainsi, les critères *Engels* sont, selon la CEDH, « alternatifs »⁷⁹⁵. La précision est d'importance lorsque l'on sait qu'elle conditionne l'applicabilité de l'article 6 de la Convention en matière fiscale si le litige est considéré comme « accusation en matière pénale » au sens de la Convention.

⁷⁹² V. en ce sens l'arrêt CEDH, 12 juillet 2001, req. n° 44759/98, *Ferrazzini contre Italie*, § 29. Dans cette affaire, la CEDH avait en effet jugé que « Quant à la matière fiscale, les évolutions qui ont pu avoir lieu dans les sociétés démocratiques ne concernent toutefois pas la nature essentielle de l'obligation pour les individus ou les entreprises de payer des impôts. Par rapport à l'époque de l'adoption de la Convention, il n'y a pas là d'intervention nouvelle de l'État dans le domaine « civil » de la vie des individus. La Cour estime que la matière fiscale ressortit encore au noyau dur des prérogatives de la puissance publique, le caractère public du rapport entre le contribuable et la collectivité restant prédominant. La Convention et ses Protocoles devant s'interpréter comme un tout, la Cour observe également que l'article 1 du Protocole no 1, relatif à la protection de la propriété, réserve le droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts (voir, mutatis mutandis, *Gasus Dosier — und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, arrêt du 23 février 1995, série A no 306-B, pp. 48-49, § 60). Sans y attacher une importance décisive, la Cour prend cet élément en considération. Elle estime que le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables ».

⁷⁹³ CEDH, 23 novembre 2006, req. n° 73053/01, *Jussila contre Finlande*, § 31.

⁷⁹⁴ V. également en ce sens, l'arrêt CEDH, 9 octobre 2003, req. n° 39665/98 et 40 086/98, *Ezeh et Connors contre Royaume-Uni*, § 86. Dans cet arrêt, la CEDH juge en effet qu'« ressort de la jurisprudence établie de la Cour que les deuxième et troisième critères exposés dans l'arrêt *Engel* et autres sont alternatifs et pas nécessairement cumulatifs. Pour que l'article 6 s'applique, il suffit que l'infraction en cause soit, par nature, « pénale » au regard de la Convention, ou ait exposé l'intéressé à une sanction qui, par sa nature et son degré de gravité, ressortit en général à la « matière pénale » (arrêts *Öztiirk c. Allemagne*, 21 février 1984, série A no 73, p. 21, § 54, et *Lutz c. Allemagne*, 25 août 1987, série A no 123, p. 23, § 55). Cela n'empêche pas l'adoption d'une approche cumulative si l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une accusation en matière pénale (arrêts *Bendenoun c. France*, 24 février 1994, série A no 284, p. 20, § 47 ; *Benham c. Royaume-Uni*, 10 juin 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996 — III, p. 756, § 56 ; *Garyfallou AEBE c. Grèce*, 24 septembre 1997, Recueil 1997-V, p. 1830, § 33 ; et *Lauko c. Slovaquie*, 2 septembre 1998, Recueil 1998 — VI, pp. 2504-2505, § 57) ».

⁷⁹⁵ V. également, CEDH, 31 octobre 2007, req. n° 65022/01, *Zaicevs contre Lettonie*, § 31. Dans cet arrêt, la CEDH utilise le terme « alternatif ».

503. La seconde étape relative à la portée de l'article 4 du protocole n° 7 de la Convention débute dans le cadre d'une affaire du 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine contre Russie*, jugée par la CEDH ⁷⁹⁶. À titre liminaire, il convient de préciser que l'article 4 du protocole n° 7 dispose en ces termes que « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État ». Le deuxième alinéa dispose par ailleurs que « les dispositions du paragraphe précédent n'empêchent pas la réouverture du procès, conformément à la loi et à la procédure pénale de l'État concerné, si des faits nouveaux ou nouvellement révélés ou un vice fondamental dans la procédure précédente sont de nature à affecter le jugement intervenu ». Enfin, il ajoute qu'« aucune dérogation n'est autorisée au présent article au titre de l'article 15 de la Convention »⁷⁹⁷.

504. Dans l'affaire commentée, le requérant alléguait avoir déjà purgé une peine de détention de trois jours pour des actes perturbateurs et avoir été jugé de nouveau pour la même infraction par la suite. Aussi, dans son analyse, la CEDH a recherché si le requérant avait effectivement été poursuivi deux fois pour la même infraction⁷⁹⁸, et plus particulièrement, si le requérant avait été accusé d'une infraction pénale qui serait essentiellement la même infraction administrative pour laquelle il avait été condamné. Dans son analyse, la CEDH considère que l'infraction d'« actes perturbateurs mineurs » définie à l'article 158 du Code des infractions administratives russe et celle d'« actes perturbateurs » réprimés par l'article 213 du Code pénal russe avait des éléments essentiels similaires, à savoir une atteinte à l'ordre public et, partant, le juge européen conventionnel juge que l'intéressé avait été poursuivi pour une infraction pour laquelle il avait déjà été condamné⁷⁹⁹.

505. Selon la Cour, sa jurisprudence relative à l'application de l'article 4 du protocole n° 7 démontre qu'il existe plusieurs façons d'analyser la problématique

⁷⁹⁶ CEDH, 10 février 2009, req. n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine contre Russie*.

⁷⁹⁷ V. article 4 du Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales, *série des traités européens* — n° 117.

⁷⁹⁸ Il s'agit, en toute rigueur, de l'*idem* dans le principe du *non bis in idem*.

⁷⁹⁹ CEDH, 10 février 2009, req. n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine contre Russie*, § 59.

consistant à savoir si les infractions pour lesquelles un requérant a été poursuivi étaient les mêmes. La première approche est axée sur le « même comportement » du requérant indépendamment de la qualification juridique que lui a donnée l'État contractant⁸⁰⁰. En effet, si deux infractions peuvent se distinguer au regard de leur appellation, nature voire même de leur but, il y a violation de l'article 4 du protocole n° 7 si les décisions litigieuses ayant fondée la condamnation se sont basées sur le « même comportement » de l'intéressé⁸⁰¹. La deuxième approche, c'est celle selon laquelle un même comportement de l'intéressé a donné lieu aux mêmes poursuites « mais pose comme principe que le comportement peut être constitutif de plusieurs infractions (concours idéal d'infractions) qui peuvent être jugées dans le cadre de procédures distinctes »⁸⁰². La troisième approche se concentre sur les « éléments essentiels » des deux infractions.

506. Dans l'affaire *Franz Fischer contre Autriche* du 29 mai 2001, la Cour avait ainsi jugé que l'infraction administrative de conduite en état d'ivresse et l'infraction d'homicide par imprudence causé « dans un état d'ivresse » avaient les mêmes « éléments essentiels »⁸⁰³ et, partant, avait conclu à la violation de l'article 4 du protocole n° 7.

507. Cependant, la CEDH estime que cette diversité d'approche est source d'insécurité juridique incompatible avec le principe *non bis in idem*. En effet, l'approche qui privilégie la qualification juridique des deux infractions est, selon elle, trop restrictive, car si elle s'en tenait au constat que le requérant ait été poursuivi pour des infractions ayant une qualification juridique différente, elle risque de porter atteinte au principe *non bis in idem* et de ne pas le rendre concret et effectif⁸⁰⁴.

Dès lors, elle tente d'harmoniser l'approche à suivre et notamment l'interprétation de la notion de « même infraction » au regard de l'article 4 du protocole n° 7. En effet, elle rappelle que le terme « infraction » doit être « interprétée et appliquée d'une manière qui en rende les garanties concrètes et effectives, et non pas théoriques et illusoire »,

⁸⁰⁰ Paragraphe numéro 71 de l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*.

⁸⁰¹ V. particulièrement l'arrêt CEDH, 23 octobre 1995, req. n° 15963/90, *Gradinger contre Autriche*, § 55.

⁸⁰² Paragraphe numéro 72 de l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*. V. pour une application de cette seconde démarche, l'affaire CEDH, 30 juillet 1998, req. n° 84/1997/868/1080, *Oliveira contre Suisse*.

⁸⁰³ CEDH, 29 mai 2001, req. n° 37950/97, *Franz Fischer contre Autriche*.

⁸⁰⁴ Paragraphe numéro 81 de l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*.

car la Convention est « un instrument vivant qui doit être interprété à la lumière des conditions actuelles »⁸⁰⁵.

508. Ainsi, la CEDH juge que l'article 4 du protocole n° 7 « doit être compris comme interdisant de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde "infraction" pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes »⁸⁰⁶. De plus, la CEDH ajoute que « la garantie consacrée à l'article 4 du Protocole n° 7 entre en jeu lorsque de nouvelles poursuites sont engagées et que la décision antérieure d'acquiescement ou de condamnation est déjà passée en force de chose jugée »⁸⁰⁷. Aussi, l'analyse des pièces du dossier ayant abouti à la décision finale constituera un point de départ utile « pour l'examen par la Cour de la question de savoir si les faits des deux procédures sont identiques ou sont en substance les mêmes »⁸⁰⁸. En outre, « peu importe quelles parties de ces nouvelles accusations sont finalement retenues ou écartées dans la procédure ultérieure puisque l'article 4 du Protocole n° 7 énonce une garantie contre de nouvelles poursuites ou le risque de nouvelles poursuites, et non l'interdiction d'une seconde condamnation ou d'un second acquiescement »⁸⁰⁹. La position de la CEDH quant à la portée de l'article 4 du Protocole n° 7 est ainsi clairement posée.

509. Selon le professeur A. LOUVARIS et M. J.-L. SAURON, la troisième étape de la construction de la démarche de la CEDH au regard du principe *non bis in idem* serait relative à « *la mission pesant sur les juges nationaux* »⁸¹⁰. En effet, dans une affaire du 30 avril 2015, *Kapetanios et autres contre Grèce*, rendue en matière fiscale, la CEDH affirme que le principe *non bis in idem* prohibe la répétition d'une répression entre sanctions administratives et sanction pénale dans la mesure où les deux sanctions appartiennent à la matière pénale⁸¹¹. Cet arrêt apporte un éclairage important sur la position de la CEDH et il convient, dès lors, de l'analyser plus en avant. En l'espèce,

⁸⁰⁵ Paragraphe numéro 80 de l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*.

⁸⁰⁶ Paragraphe numéro 82 de l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*.

⁸⁰⁷ Paragraphe numéro 83 de l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*.

⁸⁰⁸ *Ibid.*

⁸⁰⁹ *Ibid.*

⁸¹⁰ A. LOUVARIS et J.-L. SAURON, « Le principe non bis in idem en droit des affaires : une crise, des solutions », *JCP E* 2015, 1395.

⁸¹¹ CEDH, 30 avril 2015, req. n° 3453/12, 42 941/12 et 9028/13, *Kapetanios et autres contre Grèce*.

des poursuites pénales furent engagées contre le requérant pour contrebande pour avoir importé des marchandises en Grèce sans s'être acquitté des droits de douane prévus. S'il fut condamné en première instance, et partiellement acquitté en seconde instance, il fut totalement acquitté de tous les chefs d'inculpation par la juridiction suprême qui statua en dernier ressort et donc l'arrêt devint irrévocable⁸¹².

510. Par ailleurs, parallèlement à cette procédure, le requérant fut imposé d'amendes administratives pour ces mêmes faits. Le requérant saisit donc le tribunal administratif qui fit partiellement droit à la demande de ce dernier. Le requérant et l'État interjetèrent donc appel et la juridiction de seconde instance fit droit à la demande de l'État en jugeant que le requérant avait effectivement commis les infractions de contrebande. Se pourvoyant en cassation devant le Conseil d'État, ce dernier fit partiellement droit au pourvoi et renvoya l'affaire devant une seconde cour administrative d'appel qui rejeta de nouveau le recours du requérant et fit droit à la demande de l'État en confirmant l'imposition des amendes administratives. De nouveau devant le Conseil d'État, ce dernier considéra que la cour administrative d'appel n'était pas liée par l'arrêt du tribunal pénal dans la mesure où il ne résultait pas du dossier de l'affaire que l'arrêt était irrévocable. De plus, le Conseil d'État considéra d'une part, que la cour administrative d'appel n'était pas liée par un arrêt condamnatore de la juridiction pénale, et d'autre part, que la juridiction administrative avait « légalement procédé à une appréciation différente des éléments de preuve que celle faite par la juridiction pénale et que son arrêt comportait une motivation suffisante sur les raisons pour lesquelles le délit de contrebande avait de fait été commis »⁸¹³.

511. Dans son appréciation de l'applicabilité de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention, la CEDH rappelle sa jurisprudence antérieure, et particulièrement, les critères *Engel* ainsi que la possible approche cumulative de ces critères si l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une « accusation en matière pénale »⁸¹⁴. La Cour rappelle également que dans une affaire *Mamidakis contre Grèce* du 11 janvier 2007, relative à l'imposition

⁸¹² Pt. 6 de l'arrêt *Kapetanios*.

⁸¹³ Pt. 6 de l'arrêt *Kapetanios*.

⁸¹⁴ CEDH, 23 novembre 2006, req. n° 73053/01, *Jussila contre Finlande*, §§ 30 et 31. V. également, CEDH, 31 octobre 2007, req. n° 65022/01, *Zaicevs contre Lettonie*, § 31

d'une amende administrative pour infraction au Code des douanes lors d'une vente de produits pétroliers, elle avait admis l'existence d'une « accusation en matière pénale » sur le fondement de l'article 6 de la Convention. Notamment, elle avait considéré en ces termes que « l'amende infligée au requérant était prévue par le code des douanes et n'était pas qualifiée, en droit interne, de sanction pénale. Toutefois, eu égard à la nature grave de l'infraction de contrebande, au caractère dissuasif et répressif de la sanction infligée, ainsi qu'au montant très élevé de l'amende, la Cour considère que les enjeux pour le requérant étaient en l'espèce suffisamment importants pour justifier que le volet pénal de l'article 6 soit applicable en l'espèce »⁸¹⁵.

512. Dans la mesure où, dans les faits de l'espèce commentés, l'imposition des amendes pouvait être extrêmement lourde, la Cour n'a vu aucune raison de s'éloigner de ce qu'elle avait considéré dans l'arrêt *Mamidakis*, à savoir que les sanctions administratives litigieuses ressortaient de la matière pénale. Par ailleurs, la Cour rappelle que la « coloration pénale » d'une instance est subordonnée au degré de gravité de la sanction dont le requérant est passible⁸¹⁶ et non de la gravité de la sanction finalement infligée et, en l'espèce, celle-ci était également importante⁸¹⁷. Ainsi, la Cour relève-t-elle que par leur sévérité et leur caractère dissuasif, les sanctions administratives ressortirent de la matière pénale.

513. Sur le fond, l'enseignement de cet arrêt est d'autant plus important que la CEDH juge qu'à partir du moment où le requérant a invoqué la première procédure pénale, devant la juridiction administrative, il revenait à cette dernière saisie, « de se pencher de sa propre initiative sur l'effet que [le jugement d'acquiescement] en cause [pourrait] avoir dans le cadre de la procédure administrative pendante »⁸¹⁸. Ceci

⁸¹⁵ CEDH, 11 janvier 2007, req. n° 35533/04, *Mamidakis contre Grèce*, § 21.

⁸¹⁶ V. pt. 82 de l'arrêt *Engel*.

⁸¹⁷ CEDH, 11 juin 2009, req. n° 5242/04, *Dubus S.A. contre France*, § 37. Dans cette affaire, la Cour avait en effet jugé que « la requérante s'est vue infliger un blâme, sanction de nature administrative en droit interne. Toutefois, la lecture de l'article L. 613-21 [du Code monétaire et financier] démontre que la société requérante pouvait encourir une radiation et/ou une sanction pécuniaire « au plus égale au capital minimum auquel est astreinte la personne morale sanctionnée ». De telles sanctions entraînent des conséquences financières importantes, et partant, peuvent être qualifiées de sanctions pénales, (mutatis mutandis, *Guisset c. France*, no 33933/96, § 59, CEDH 2000 IX). En effet, la Cour rappelle que la coloration pénale d'une instance est subordonnée au degré de gravité de la sanction dont est a priori passible la personne concernée (*Engel et autres précité*, § 82) et non à la gravité de la sanction finalement infligée. Elle constate également, à l'instar de la requérante, que le blâme qui a été prononcé était de nature à porter atteinte au crédit de la société sanctionnée entraînant pour elle des conséquences patrimoniales incontestables ».

⁸¹⁸ Pt. 66 de l'arrêt *Kapetanios*.

s'impose comme une obligation pesant sur le juge interne de l'impôt, car, selon la CEDH, « dans le cas contraire, le fait de ne pas prendre en compte l'élément de la première "procédure pénale" équivaldrait à tolérer délibérément une situation au sein de l'ordre juridique interne qui pourrait méconnaître le principe *ne bis in idem* »⁸¹⁹. Ainsi, pour la Cour, dans la mesure où le requérant avait déjà obtenu un jugement d'acquiescement dans le cadre de la procédure pénale, ce jugement ayant « autorité de chose jugée », le requérant devait être considéré comme ayant été « déjà acquitté par un jugement définitif » au sens de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention⁸²⁰.

514. La Cour analyse ensuite si les poursuites administratives avaient pour origine des faits qui, en substance, étaient les mêmes que ceux ayant fait l'objet de l'acquiescement définitif lors de la procédure pénale. Et la Cour de juger qu'« au vu de ce qui précède (...) les procédures administratives en cause concernaient une seconde "infraction" ayant pour origine des faits identiques à ceux ayant fait l'objet des premiers acquiescements devenus irrévocables » et, partant, conclu à la violation de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention. En revanche, tel n'aurait pas été le cas, et le principe *non bis in idem* respecté, si l'imposition d'une peine privative de liberté et d'une amende pour les mêmes faits litigieux s'étaient faites dans le cadre d'une procédure juridictionnelle unique⁸²¹. De même, si la procédure pénale avait été en cours (et donc non achevée) lors de l'engagement de la procédure administrative, le principe *non bis in idem* aurait été respecté. Enfin, la Cour affirme que le principe aurait été également respecté si le juge pénal avait suspendu le procès après le déclenchement de la procédure administrative pour ensuite, en cas de confirmation définitive de l'amende administrative, cesser la poursuite pénale⁸²².

515. En outre, dans un arrêt du 4 mars 2014, *Grande Stevens et autres contre Italie*, la CEDH affirme qu'« il incombe à l'État défendeur de veiller à ce que les nouvelles poursuites pénales ouvertes contre les requérants en violation de [l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention] et encore pendantes, à la date des dernières informations reçues (...) soient clôturées dans les plus brefs délais et sans conséquences

⁸¹⁹ *Ibid.*

⁸²⁰ Pt. 67 de l'arrêt *Kapetanios*.

⁸²¹ Pt. 72 de l'arrêt *Kapetanios*.

⁸²² *Ibid.*

préjudiciables pour les requérants »⁸²³. Cet arrêt est d'importance en ce qu'il invalide la réserve italienne, semblable à la réserve française, en marge du Protocole n° 7 de la Convention permettant au juge national de l'impôt de justifier la conventionalité des doubles répressions administratives (ou disciplinaires) et pénales.

516. En effet, l'Italie avait émis une réserve lors de la signature du Protocole et considérait que l'article 4 ne s'appliquait « qu'aux infractions, aux procédures, et aux décisions qualifiées de pénales par la loi italienne ». Dans cette affaire, la CEDH a donc invalidé la réserve litigieuse en considérant qu'elle avait une portée trop générale et était « rédigée en dans termes trop vagues ou amples pour que l'on puisse en apprécier le sens et le champ d'application exact »⁸²⁴. Ainsi, la CEDH a invalidé la réserve italienne au motif qu'« une réserve qui n'invoque ni ne mentionne les dispositions spécifiques de l'ordre juridique national excluant des infractions ou des procédures du champ d'application de l'article 4 du protocole n° 7 n'offre pas à un degré suffisant la garantie qu'elle ne va pas au-delà des dispositions explicitement écartées par l'État contractant [...] Par conséquent, la réserve invoquée par l'Italie ne satisfait pas aux exigences de l'article 57 et n'est de ce fait pas valide ». La CEDH conclut donc à la violation de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention.

517. Enfin, dans un arrêt du 27 novembre 2014, *Lucky Dev contre Suède*, la CEDH a fait un raisonnement similaire dans une affaire relative à un cumul de poursuites pénales et de sanctions fiscales. En l'espèce, le requérant avait contesté avec succès les pénalités fiscales prononcées à son encontre, mais avait été condamné sur le fondement de l'infraction pénale de fraude fiscale pour les faits ayant également occasionné les pénalités fiscales⁸²⁵.

⁸²³ CEDH, 4 mars 2014, req. n° 18640/10, 18 647/10, 18 663/10, 18 668/10 et 18 698/10, *Grande Stevens et autres contre Italie*, § 237 : JurisData n° 2014-006876.

⁸²⁴ En effet, selon la CEDH, « pour être valable, une réserve doit répondre aux conditions suivantes :

- 1) elle doit être faite au moment où la Convention ou ses Protocoles sont signés ou ratifiés ;
- 2) elle doit porter sur des lois déterminées en vigueur à l'époque de la ratification ;
- 3) elle ne doit pas revêtir un caractère général ;
- 4) elle doit comporter un bref exposé de la loi visée ».

⁸²⁵ CEDH, 27 novembre 2014, req. n° 7356/10, *Lucky Dev contre Suède*.

518. Plus précisément, la requérante était poursuivie par l'administration fiscale pour ne pas avoir déclaré l'impôt sur le revenu et la TVA dont elle était redevable au titre de l'année 2002. Dans ce contexte, elle fut également poursuivie pénalement pour les mêmes faits avant d'être définitivement relaxée. Dans son arrêt, la CEDH rappelle que l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention ne vise pas seulement l'interdiction du cumul des sanctions, mais également l'interdiction du cumul des poursuites pour une même infraction et conclut que la requérante, bien que relaxée sur le plan pénal, avait en réalité fait l'objet d'un cumul de poursuites fiscales et pénales, contraire aux dispositions précitées.

Si la démarche de la CEDH au regard du principe *non bis in idem* est clairement affirmée, la Cour de justice adopte une démarche quelque peu différente au regard du même principe.

§2 — La démarche de la Cour de justice de l'Union européenne

519. Selon l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi »⁸²⁶. Cet article est le fondement du principe *non bis in idem* en droit de l'Union européenne. Au regard de l'application du principe à la matière fiscale, la démarche de la Cour de justice n'est pas sans poser certaines difficultés. En outre, la position du juge européen de l'impôt pose une limite au dialogue des juges en ce qu'il adopte une ligne de conduite différente de celle choisie par la CEDH.

520. En effet, la position de la Cour de justice a commencé à se dessiner lors d'un premier arrêt du 21 septembre 1989, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*⁸²⁷. Dans cette affaire, le juge européen de l'impôt a considéré qu'il pesait sur les États membres une obligation de sanction des auteurs de violations

⁸²⁶ V. article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. V. également, G. BRAIBANT, *La charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, Témoignage et commentaires*, Seuil, 2001.

⁸²⁷ CJCE, 21 septembre 1989, aff. 68/88, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*, Rec., p. 2965.

du droit de l'Union européenne de la même manière que ceux qui violent les dispositions du droit interne. En l'espèce, la Grèce avait manqué à ses obligations, car elle n'avait pas engagé, selon la Cour de justice, de procédures pénales ou disciplinaires prévues par sa législation nationale à l'encontre des auteurs d'une fraude. En effet, lorsqu'une réglementation européenne ne comporte pas de disposition spécifique prévoyant une sanction en cas de violation d'une disposition du droit de l'Union européenne, ou renvoie aux dispositions législatives, réglementaires et administratives nationales sur ce point, l'État membre doit prendre toutes mesures propres à garantir la portée et l'efficacité du droit de l'Union⁸²⁸.

521. Ainsi, pour le juge européen de l'impôt, « tout en conservant le choix des sanctions [les États membres] doivent notamment veiller à ce que les violations du droit [de l'Union européenne] soient sanctionnées dans des conditions, de fond et de procédure, qui soient analogues à celles applicables aux violations du droit national d'une nature et d'une importance similaire et qui, en tout état de cause, confèrent à la sanction un caractère effectif, proportionné et dissuasif »⁸²⁹. Ainsi, dans cet arrêt, la Cour de justice affirme très clairement que les États membres ont le choix de la sanction. Aussi, si comme l'écrivait très justement André GIDE « *choisir, c'était renoncer* »⁸³⁰, le choix de la sanction qu'ont les États membres inclut nécessairement la renonciation aux autres formes de sanctions. Partant, le nécessaire respect du principe *non bis in idem* était amorcé.

522. Cette position fut ensuite réaffirmée dans un autre arrêt du 10 juillet 1990, *Anklagemyndigheden contre Hansen & Soen I/S*⁸³¹ relatif aux sanctions aux infractions de droit de l'Union européenne en matière de transport et encore plus récemment dans un arrêt du 3 mai 2005, *Procédures pénales contre Silvio Berlusconi (C-387/02), Sergio Adelchi (C-391/02) et Marcello Dell'Utri e.a. (C-403/02)*⁸³² relatif aux sanctions prévues en cas de fausses informations sur les sociétés. Dans une affaire du 5 juin 2012,

⁸²⁸ *Ibid*, pt 22.

⁸²⁹ *Ibid*, pt 23.

⁸³⁰ A. GIDE, *Les nourritures terrestres*, Folio n° 117, p. 66,

⁸³¹ CJCE, 10 juillet 1990, aff. C-326/88, *Anklagemyndigheden contre Hansen & Soen I/S*, Rec., p. I-2911.

⁸³² CJCE, 3 mai 2005, aff. jointes C-387/02, C-391/02 et C-403/02, *Procédures pénales contre Silvio Berlusconi (C-387/02), Sergio Adelchi (C-391/02) et Marcello Dell'Utri e.a. (C-403/02)*, Rec., p. I-3565, pt. 65.

*Procédure pénale contre Łukasz Marcin Bonda*⁸³³, relative à la règle du non-cumul des sanctions administratives et pénales, la Cour de justice prend en considération, dans le cadre d'un dialogue des juges, la jurisprudence du juge européen conventionnel de l'impôt relative à la notion de « procédure pénale » au sens de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention. La Cour de justice considère alors que trois critères sont pertinents à cet égard, « le premier est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le deuxième la nature même de l'infraction et le troisième la nature et le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé »⁸³⁴. Cette affaire est une excellente illustration du dialogue des juges au regard de la reprise des critères caractérisant une notion non encore définie par un juge. La Cour de justice effectue donc une « translation » des critères permettant de qualifier la notion de « procédure pénale » du droit de la convention européenne vers le droit de l'Union européenne afin d'éviter une divergence d'interprétation préjudiciable à la sécurité juridique.

523. Appliqué à la matière fiscale, un arrêt du 26 février 2013, *Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson*, apporte un éclairage supplémentaire du juge européen de l'impôt⁸³⁵. Si l'apport de cet arrêt au regard du champ d'application de la Charte est important, son intérêt réside en réalité dans l'interprétation qu'en fait la Cour de justice. Dans cette affaire, un contribuable suédois a été assigné à comparaître devant une juridiction de première instance pour fraude fiscale aggravée⁸³⁶. De plus, ce même contribuable fut également poursuivi du chef de non-déclaration des cotisations patronales. Le contribuable justiciable est donc condamné à des sanctions fiscales au titre des deux chefs d'accusation, motivée par les mêmes faits de fausses déclarations retenus par le parquet dans la procédure pénale au principal. En appel, le juge se pose la question de savoir si l'action intentée contre le justiciable doit être rejetée au motif qu'il a déjà été sanctionné pour les mêmes faits dans une autre procédure. En effet, cette situation serait de nature à contrevenir à l'interdiction de la double peine énoncée par l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention et par l'article 50 de la Charte. Aussi, le

⁸³³ CJCE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Procédure pénale contre Łukasz Marcin Bonda*.

⁸³⁴ V. Pt. 37 de l'arrêt *Bonda*.

⁸³⁵ CJUE, 26 février 2013, C-617/10, *Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson*. V. également, C. BROKELIND, « Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et cumul des sanctions fiscales et pénales », note sous CJUE, gde ch., 26 fév. 2013, aff. C-617/10, *Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson* », *Dr. fisc.* 2013, n° 40, comm. 460.

⁸³⁶ Selon les juges du fond, les infractions étaient à considérer comme aggravées en raison de l'importance des montants et du fait qu'elles s'inscrivaient dans le cadre d'une activité criminelle de grande envergure.

juge suédois de l'impôt demande à la Cour de justice s'il convenait d'interpréter le principe *non bis in idem* en ce sens qu'il s'oppose à ce que des poursuites pénales pour fraude fiscale soient diligentées contre un prévenu, dès lors que celui-ci a déjà fait l'objet d'une sanction fiscale pour les mêmes faits de fausse déclaration⁸³⁷.

524. Dans la réponse à la question préjudicielle qui lui fut posée, la Cour de justice explique sa démarche quant à l'application du principe *non bis in idem* en droit de l'Union européenne, et notamment, en matière fiscale. Tout d'abord, le juge européen de l'impôt affirme que pour que le principe *non bis in idem* puisse s'appliquer à des poursuites pénales pour fraude fiscale, celui-ci suppose que les sanctions adoptées à l'encontre du contribuable prévenu par le biais d'une décision définitive revêtent un caractère pénal⁸³⁸.

525. Ensuite, la Cour affirme que l'article 50 de la Charte ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose une combinaison de sanctions fiscales et pénales pour des mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA. Cette distinction est d'importance en ce qu'elle marque une rupture avec la démarche adoptée par la CEDH. En effet, selon la Cour de justice, afin de garantir la perception des recettes provenant de la TVA et, partant, protéger les intérêts financiers de l'Union européenne, les États membres disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables⁸³⁹. Et la Cour d'ajouter que si les sanctions peuvent prendre une forme administrative, pénale ou résulter d'une combinaison des deux, « ce n'est que lorsque la sanction fiscale revêt un caractère pénal, au sens de l'article 50 de la Charte, et est devenue définitive que ladite disposition s'oppose à ce que des poursuites pénales pour les mêmes faits soient diligentées contre une même personne ». Telle est la première limite posée par la Cour de justice à l'atteinte au principe *non bis in idem*.

⁸³⁷ CJUE, 26 février 2013, C-617/10, *Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson*, pt. 32.

⁸³⁸ Pt. 33 de l'arrêt *Åklagaren*.

⁸³⁹ V. Sur ce pt. CJCE, 21 septembre 1989, aff. 68/88, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*, Rec., p. 2965.

526. Poursuivant son analyse, la Cour rappelle sa jurisprudence *Bonda* du 5 juin 2012 relative à la « transplantation » des trois critères pertinents⁸⁴⁰ de la CEDH en droit de l'Union européenne aux fins d'appréciation de la nature pénale de la sanction fiscale. Le juge européen de l'impôt affirme en effet qu'« il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier, à la lumière de ces critères, s'il y a lieu de procéder à un examen du cumul de sanctions fiscales et pénales prévu par la législation nationale par rapport aux standards nationaux (...), ce qui pourrait l'amener, le cas échéant, à considérer ce cumul comme contraire auxdits standards, à condition que les sanctions restantes soient effectives, proportionnées et dissuasives »⁸⁴¹. Cette affirmation est également d'importance, car elle marque une seconde limite à l'application du principe *non bis in idem*.

527. En effet, selon la Cour, s'il appartient au juge national de l'impôt d'apprécier l'examen du cumul des sanctions fiscales et pénales à la lumière des trois critères relatifs à la nature pénale de la sanction fiscale et de son standard national, il ne peut considérer ce cumul comme contraire à ses standards et, partant, juger ce cumul comme contraire au principe *non bis in idem* garanti par l'article 50 de la Charte que si la sanction finalement appliquée par la juridiction au contribuable reste « effective, proportionnée et dissuasive ».

528. Autrement dit, pour reprendre les termes des professeurs A. LOUVARIS et J.-L. SAURON, « la Cour de justice demande au juge national, dans la mise en œuvre du droit de l'Union européenne pertinent, de concilier les exigences du non-cumul des sanctions pénales avec des sanctions administratives ayant une coloration pénale, et les réquisits de l'efficacité de la répression dans les domaines concernés »⁸⁴². Cette conciliation entre respects du principe *non bis in idem* et nécessité d'une sanction effective, proportionnée et dissuasive en matière fiscale notamment semble, néanmoins,

⁸⁴⁰ Pour rappel, le premier critère est relatif à la qualification juridique des faits en droit interne, le second à la nature même de l'infraction et le troisième à la nature et au degré de sévérité de la sanction que risque de subir le contribuable.

⁸⁴¹ Pt. 36 de l'arrêt *Åklagaren*.

⁸⁴² A. LOUVARIS et J.-L. SAURON, « Le principe non bis in idem en droit des affaires : une crise, des solutions », *JCP E* 2015, 1395.

parfois difficilement réalisable⁸⁴³. En effet, si le cumul des sanctions ne méconnaît pas le principe *non bis in idem*, il n'est pas contraire au droit de l'Union européenne et, partant, ne pose pas de difficulté particulière. Tel n'est pas le cas si le cumul des sanctions méconnaît le principe garanti à l'article 50 de la Charte. Dans ce cas, le juge devra rechercher si la sanction finalement appliquée respecte les trois critères dégagés par la Cour de justice⁸⁴⁴.

529. Si la sanction finale respecte ces critères, le cumul des sanctions sera considéré comme contraire au principe *non bis in idem* et devra être écarté par le juge. Mais si la sanction finale ne respecte pas ces critères, alors le juge de l'impôt devra permettre la violation du principe *non bis in idem*. À ce stade de l'analyse, la question qui se pose est relative à la « sanction finalement appliquée ». Qu'entend par cette notion ? Qu'est-elle réellement ? Dans la mesure où les deux sanctions, pénales et administratives (fiscales ayant une coloration pénale) ont été appliquées, de quelle sanction « finale » s'agit-il ? S'agit-il de la première ? De la dernière ? Le juge doit-il alors analyser laquelle des deux sanctions appliquées respecte les trois critères dégagés par elle ?

530. En tout état de cause, la Cour répond à la question préjudicielle qui lui a été posée en jugeant que le principe *non bis in idem* ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligation déclarative dans le domaine de la TVA successivement une sanction fiscale et une sanction pénale dans la mesure où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier. Cette seconde limite à l'application du principe *non bis in idem* par marque donc le point de rupture entre l'application qui en est faite par la CEDH et celle qu'en fait la Cour de justice.

531. Ainsi, pour la Cour de justice, le principe *non bis in idem* contenu dans l'article 50 de la Charte cède lorsque, faute d'une répression encourue suffisante, l'effectivité du droit de l'Union européenne est menacée⁸⁴⁵.

⁸⁴³ V. également en matière de conciliation entre nécessité de lutte contre la fraude fiscale et exercice des libertés constitutionnellement garanties, A. LOUVARIS, « Lutte contre la fraude fiscale, constitution, loi : brèves notations sur un triangle périlleux », *La revue fiscale du patrimoine*, n° 10, 2014, dossier 3.

⁸⁴⁴ Critères d'effectivité, de proportionnalité et de dissuasion.

⁸⁴⁵ Pt. 36 de l'arrêt *Åklagaren*.

Section 2. La position du juge français de l'impôt au regard du principe *non bis in idem*

532. Le principe *non bis in idem* en droit interne trouve également une application par le juge français de l'impôt. En effet, tant le Conseil constitutionnel (§1) que la Cour de cassation et le Conseil d'État (§2) ont fait une application de ce principe quelque peu différente de celle adoptée par le juge européen de l'impôt. Cette divergence dans l'application que font les juges de l'impôt du principe *non bis in idem* en matière fiscale démontre les limites d'un dialogue des juges et participe, également, des limites de la construction d'un ordre fiscal européen par ce dialogue.

§1 — La démarche du Conseil constitutionnel

533. La démarche du Conseil constitutionnel, au regard de l'application du principe *non bis in idem*, débute avec une première décision n° 82-143 DC du 30 juillet 1982 relative à la loi sur les prix et les revenus, dans laquelle ce dernier considéra que la règle du non-cumul des peines en matière de crimes et délits « n'a que valeur législative et [il] peut donc toujours y être dérogé par une loi »⁸⁴⁶. Autrement dit, si le principe *non bis in idem* n'a qu'une valeur législative, c'est qu'il n'a donc pas, *a contrario*, de valeur constitutionnelle.

534. Par une seconde décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier, le Conseil constitutionnel s'est borné à contrôler la proportionnalité de la répression en considérant que les sanctions administratives et pénales pouvaient « coexister »⁸⁴⁷ dans la mesure où le montant global des sanctions infligées n'excédait pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues⁸⁴⁸. En effet, dans cette affaire, les auteurs de la saisine avaient fait valoir que les sanctions pécuniaires infligées par la Commission des opérations de

⁸⁴⁶ Cons. const., 30 juillet 1982, décision n° 82-143 DC, *Loi sur les prix et les revenus*, consid. 13.

⁸⁴⁷ E. STERU, « Réforme en vue pour la répression des infractions d'initié : une application isolée de la règle *non bis in idem* ? ». — Cons. const., décembre n° 2014 — 453/454 QPC et 2015-462 QPC, 19 mars 2005, M. John L. et a. » *JCP E* 2015, act. 267.

⁸⁴⁸ Cons. const., 28 juillet 1989, décembre n° 89-260 DC, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*.

burse étaient susceptibles de se cumuler avec des sanctions pénales. Partant, cette situation pouvait, selon ces derniers, méconnaître le principe *non bis in idem*⁸⁴⁹. Néanmoins, telle ne fut pas la position du juge constitutionnel qui considéra que « sans qu'il soit besoin de rechercher si le principe dont la violation est invoquée a valeur constitutionnelle, il convient de relever qu'il ne reçoit pas application au cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives »⁸⁵⁰.

535. Sept années plus tard, la position du Conseil constitutionnel semble s'être assouplie sur le sujet. En effet, par une décision n° 96-378 DC du 23 juillet 1996 relative à la loi de réglementation des télécommunications, le juge constitutionnel de l'impôt a considéré que si « la loi peut, sans qu'il soit porté atteinte au principe de la séparation des pouvoirs, doter une autorité administrative indépendante de pouvoirs de sanction dans la limite nécessaire à l'accomplissement de sa mission », il appartient néanmoins au législateur national « d'assortir l'exercice de ces pouvoirs de sanction de mesures destinées à sauvegarder les droits et libertés constitutionnellement garantis ». Et le juge constitutionnel d'ajouter qu'« en particulier, une sanction administrative de nature pécuniaire ne peut se cumuler avec une sanction pénale »⁸⁵¹. Par cette décision, le Conseil constitutionnel a semblé vouloir cesser son contrôle de proportionnalité des sanctions et consacrer la valeur constitutionnelle du principe *non bis in idem* en droit français. Néanmoins, comme l'ont très justement relevé le professeur A. LOUVARIS et M. J.-L. SAURON, cette apparente consécration « s'est avérée sans lendemain, par une décision isolée » du Conseil constitutionnel⁸⁵².

536. En effet, dès une décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997 relative à la loi de finances pour 1998, le juge constitutionnel de l'impôt est revenu sur sa précédente position en maintenant réintroduisant son contrôle des sanctions sans répondre véritablement à la question de la conformité du cumul des poursuites à la Constitution. Il considéra, en effet, en ces termes que « lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité

⁸⁴⁹ *Ibid*, consid. 15.

⁸⁵⁰ *Ibid*, consid. 16.

⁸⁵¹ Cons. const., 23 juillet 1996, décision n° 96-378 DC, *Loi de réglementation des télécommunications*, consid. 15.

⁸⁵² A. LOUVARIS et J.-L. SAURON, « Le principe non bis in idem en droit des affaires : une crise, des solutions », *JCP E* 2015, 1395.

implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »⁸⁵³. Dès lors, « il appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence »⁸⁵⁴. Cette position fut depuis réaffirmée dans une récente décision n° 2012-266 QPC du 20 juillet 2012, relative à la perte de l'indemnité prévue en cas de décision administrative d'abattage d'animaux malades⁸⁵⁵.

537. La question de la conformité à la Constitution du cumul des poursuites trouva un écho auprès des juges de la rue Montpensier dans une première décision récente n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013 relative à la discipline des médecins⁸⁵⁶. En effet, dans cette décision, le Conseil constitutionnel a considéré qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789, selon lesquels « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée », ces principes ainsi énoncés ne concernent pas uniquement les peines prononcées par les juridictions pénales, mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition.

538. Aussi, le juge constitutionnel ajoute que le principe de la nécessité des peines « ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature disciplinaire ou administrative en application de corps de règles distincts devant leurs propres ordres de juridictions »⁸⁵⁷. Et le Conseil constitutionnel d'ajouter que « si l'éventualité que soient engagées deux procédures peut ainsi conduire à un cumul des sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »⁸⁵⁸. Ainsi, par cette décision, le juge constitutionnel confirma la constitutionnalité de la double répression disciplinaire et administrative.

⁸⁵³ Cons. Const., 30 décembre 1997, décision n° 97-395 DC, *Loi de finances pour 1998*, consid. 41.

⁸⁵⁴ *Ibid.*

⁸⁵⁵ Cons. Const., 20 juillet 2012, décision n° 2012-266 QPC, *M. George R. [Perte de l'indemnité prévue en cas de décision administrative d'abattage d'animaux malades]*, consid. 9.

⁸⁵⁶ Cons. Const., 17 janvier 2013, décision n° 2012-289 QPC, *M. Laurent D. [Discipline des médecins]*.

⁸⁵⁷ *Ibid.*, consid. 3.

⁸⁵⁸ *Ibid.*

539. Dans une seconde décision n° 2014-423 QPC du 24 octobre 2014, relative à la Cour de discipline budgétaire et financière, le Conseil constitutionnel confirma, cette fois-ci, la constitutionnalité de la double répression disciplinaire et pénale⁸⁵⁹. Dans cette décision, le juge constitutionnel jugea que si, l'article L. 314-18 du Code des juridictions financières dispose que « les poursuites devant la Cour ne font pas obstacle à l'exercice de l'action pénale et de l'action disciplinaire », ce cumul de poursuites peut effectivement conduire à un cumul des sanctions prononcées par la Cour de discipline budgétaire et financière d'une part, et par une juridiction pénale ou une autorité administrative d'autre part. Néanmoins, poursuit le juge constitutionnel, « le principe d'un tel cumul des sanctions prononcées par une juridiction disciplinaire spéciale avec celles prononcées par une juridiction pénale ou une autorité disciplinaire n'est pas, en lui-même, contraire au principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789 »⁸⁶⁰.

540. Avec les décisions n° 2014 — 453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, le Conseil constitutionnel a eu à se pencher sur les problématiques de cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié. Si son objet ne portait pas exactement sur la matière fiscale, la portée de cette décision est néanmoins intéressante pour l'ensemble des contribuables et leurs conseils. L'intérêt de cette décision ne réside pas particulièrement dans le cumul des sanctions, car elle avait déjà affirmé que la sanction infligée ne pouvait excéder la plus forte des sanctions pécuniairement encourues⁸⁶¹, mais plutôt dans le cumul des poursuites. En réalité, le Conseil constitutionnel s'était déjà prononcé sur la question dans deux décisions antérieures,⁸⁶² mais la décision commentée présente un réel intérêt au regard des éléments utilisés pour vérifier si les deux procédures répressives présentent une nature différente ou non, car selon le juge constitutionnel, le cumul des poursuites n'est possible que si les poursuites présentent une nature différente.

⁸⁵⁹ Cons. Const., 24 octobre 2014, décision n° 2014-423 QPC, *M. Stéphane R et autres [Cour de discipline budgétaire et financière]*.

⁸⁶⁰ *Ibid*, consid. 36.

⁸⁶¹ Cons. Const., 17 janvier 2013, décision n° 2012-289 QPC, *M. Laurent D. [Discipline des médecins]*.

⁸⁶² Cons. Const., 17 janvier 2013, décision n° 2012-289 QPC, *M. Laurent D. [Discipline des médecins]*. V. également, Cons. Const., 24 octobre 2014, décision n° 2014-423 QPC, *M. Stéphane R et autres [Cour de discipline budgétaire et financière]*.

541. Dans sa décision, le juge constitutionnel jugea que les dispositions du Code monétaire et financier réprimant le délit et le manquement d'initié étaient inconstitutionnelles, notamment au regard du principe de nécessité des délits et des peines édicté à l'article 8 de la Déclaration de 1789⁸⁶³. En effet, reprenant les termes qu'il avait formulés dans ses deux décisions précédemment évoquées, le Conseil constitutionnel rappelle que « le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts devant leur propre ordre de juridiction »⁸⁶⁴. Et le Conseil constitutionnel d'ajouter que « si l'éventualité que soient engagées deux procédures peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »⁸⁶⁵.

542. En raisonnant par nécessité négative, il semble possible d'affirmer que, pour le Conseil constitutionnel, le principe *non bis in idem* n'est pas un principe fondamental reconnu par les lois de la République⁸⁶⁶. En outre, le cumul des poursuites et des sanctions est même envisageable et réalisable aux fins de garantie du principe de nécessité des délits et des peines. Néanmoins, le Conseil constitutionnel devait s'interroger sur le point de savoir si les conditions posées par sa jurisprudence traditionnelle pour que les « *mêmes faits* » puissent faire l'objet de « *poursuites différentes* » étaient respectées dans la décision commentée. Pour que cela puisse être le cas, il fallait qu'au moins l'une des conditions suivantes soit remplie.

La première condition est relative aux définitions des infractions contestées qui doivent être identiques et tendre à réprimer les mêmes faits⁸⁶⁷.

⁸⁶³ Cons. Const., 18 mars 2015, n° 2014 — 453/454 QPC et 2015-462 QPC, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*.

⁸⁶⁴ *Ibid*, consid. 19.

⁸⁶⁵ *Ibid*.

⁸⁶⁶ V. également E. STERU, « Réforme en vue pour la répression des infractions d'initié : une application isolée de la règle *ne bis in idem* ? ». — Cons. const., décembre n° 2014 — 453/454 QPC et 2015-462 QPC, 19 mars 2005, *M. John L. et a. »*, *JCP E* 2015, act. 267.

⁸⁶⁷ Cons. Const., n° 2014 — 453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*, consid. 23.

La seconde condition est relative aux intérêts protégés par les dispositifs répressifs en cause qui doivent être les mêmes et suppose que les incriminations s'appliquent aux mêmes personnes⁸⁶⁸. Autrement dit, les deux répressions ne doivent pas protéger les mêmes intérêts sociaux.

La troisième condition est relative à la nature des sanctions encourues. En effet, les deux répressions ne doivent pas permettre le prononcé de sanctions de nature identique⁸⁶⁹.

La quatrième condition est relative aux ordres de juridictions qui ne doivent pas être les mêmes.

Aussi, lorsque les quatre conditions ne sont pas cumulativement remplies, le cumul des sanctions administratives et pénales n'est pas prohibé.

En l'espèce, le juge constitutionnel a conclu l'examen de ces conditions en relevant que pour les non professionnels, les quatre conditions étaient remplies. Dès lors, il y avait prohibition du cumul des sanctions administratives et pénales.

543. Par ailleurs, quelle est la portée de cette décision du juge constitutionnel de l'impôt en matière fiscale ? Si la condition relative à l'identité des ordres de juridiction limite la portée de cette décision en matière de double répression pénale et fiscale dans la mesure où l'essentiel du contentieux fiscal relève de la juridiction administrative, il convient néanmoins de relativiser le propos en matière de poursuite pour fraude fiscale relevant de la juridiction judiciaire. Aussi, l'ensemble des sanctions qui ne relèvent pas du cadre délictuel n'est effectivement pas infligé par l'administration fiscale. En effet, les contributions indirectes par exemple sont infligées par les juridictions judiciaires. Et si le Conseil constitutionnel n'a jamais défini de plafond pour la répression administrative, un maximum de 100 % semble apparaître à la lecture des dispositions législatives régissant les majorations infligées par l'administration fiscale, comme en matière d'obstacle à contrôle fiscal notamment⁸⁷⁰. Dès lors, certaines contributions indirectes vont parfois au-delà du taux de 100 % par exemple l'amende de 300 % des droits éludés prévue à l'article 1791 du CGI.

⁸⁶⁸ *Ibid*, consid. 25.

⁸⁶⁹ *Ibid*, consid. 26.

⁸⁷⁰ V. article 1734 du CGI.

544. Aussi, un tel niveau pourrait conduire à exclure un cumul des poursuites si les autres éléments requis sont présents. D'ailleurs, le professeur L. AYRAULT considère également qu'en matière de contrôle fiscal, « *tous les manquements pénalement réprimés ne font pas encourir à leur auteur une peine privative de liberté. L'article 1746 du CGI, hors récidive, ne prévoit qu'une amende de 25 000 €. Or, la sanction administrative est, on l'a dit, une majoration de 100 %. Ces deux sanctions peuvent fort bien être considérées comme ne présentant pas une nature différente. Pour autant, bénéficiaire de l'interdiction du cumul de poursuites suppose également de répondre au dernier élément utilisé par le Conseil constitutionnel : que les deux sanctions relèvent du même ordre de juridictions. L'imposition en jeu devra donc relever du juge judiciaire de l'impôt* »⁸⁷¹.

545. L'analyse de ces quatre conditions permet de faire ressortir la règle d'applicabilité du principe *non bis in idem* pour le juge constitutionnel, mais également les points de convergences et de divergence avec celle des juges européens de l'impôt. D'ailleurs, comme l'ont très justement affirmé le professeur A. LOUVARIS et M. J.-L. SAURON, « *si pour la première condition, le Conseil constitutionnel se rapproche de la CEDH en termes d'identité des faits, il s'en éloigne sur les autres* » de sorte que « *le rapprochement n'est donc que mitigé* »⁸⁷².

546. Enfin, très récemment, le Conseil a rendu deux décisions qui ont permis de préciser sa position. La première est la décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016⁸⁷³ et la seconde la décision n° 2016 QPC du 22 juillet 2016⁸⁷⁴.

547. S'agissant de la première décision, le Conseil constitutionnel fut saisi, le 30 mars 2016, par la chambre criminelle de la Cour de cassation d'une QPC relative à la conformité des articles 1729 et 1741 du CGI avec la Constitution.

⁸⁷¹ G. BLANLUET, S. AUSTRY et L. AYRAULT, « Encadrement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale », *Dr. fisc.*, 2015, n° 39.

⁸⁷² A. LOUVARIS et J.-L. SAURON, « Le principe non bis in idem en droit des affaires : une crise, des solutions », *JCP E* 2015, 1395.

⁸⁷³ Cons. Const., n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autres [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*.

⁸⁷⁴ Cons. Const., n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016, *M. Patrick S. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale II]*.

En effet, selon les dispositions de ces deux articles du CGI, si les infractions à la loi fiscale sont sanctionnées par des pénalités et des sanctions fiscales telles que des intérêts de retard, des majorations et amendes, peuvent s'ajouter à ces pénalités des sanctions pénales pour les infractions les plus graves. Dans ce contexte, les requérants ont fait valoir que les sanctions administratives et pénales instituées par ces deux articles s'appliquent aux mêmes faits commis par une même personne, protègent les mêmes intérêts sociaux, sont d'une nature et d'une sévérité équivalente et relèvent du même ordre de juridiction. Ainsi, ils considèrent que ces articles sont contraires au principe *non bis in idem*, au principe de nécessité des délits et des peines ainsi qu'au principe de proportionnalité des peines.

548. Répondant à la question qui lui fut posée, le Conseil constitutionnel « *fait évoluer sa formule de principe en matière de nécessité des délits et des peines, en n'énonçant pas l'une des conditions cumulatives prohibant le cumul de poursuites (celle tenant à ce que les poursuites sont exercées devant le "même ordre de juridiction")* »⁸⁷⁵, mais juge que si au regard de l'article 8 de la DDHC, « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires (...) », « les principes ainsi énoncés ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales, mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition. Le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts. Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »⁸⁷⁶.

549. Dans sa décision du 22 juillet 2016, le Conseil constitutionnel use, de nouveau, de la même formule en considérant que « si l'éventualité que deux procédures

⁸⁷⁵ Commentaire de la décision Cons. Const., n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autres [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*. Consultable au lien suivant :

http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/2016545QPC2016545qpc_ccc.pdf

⁸⁷⁶ Cons. Const., n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autres [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]*, §8.

soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »⁸⁷⁷.

550. Par conséquent, force est de constater que la position du Conseil constitutionnel ne s'aligne pas sur celle de la CEDH qui considère que le cumul des sanctions est interdit, de même que le cumul de poursuites pour une même infraction. En revanche, le Conseil constitutionnel semble s'inspirer de la position de la Cour de justice au nom de l'efficacité de la répression qui peut, dans les cas les plus graves, justifier une sanction pénale « complémentaire » et non strictement cumulative (ou plus précisément, si la sanction appliquée par la juridiction au contribuable est « effective, proportionnée et dissuasive »).

§2 — *La démarche de la Cour de cassation et du Conseil d'État*

551. Devant la Cour de cassation, il est possible de remettre en cause l'hypothèse du cumul des poursuites et des sanctions par le biais d'un moyen d'inconventionnalité. La position de la Cour de cassation fut, au départ, celle consistant à se retrancher derrière la réserve française au regard de l'application de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention. En témoigne notamment un arrêt du 8 février 2011, dans lequel la chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que l'interdiction d'une double condamnation en raison des mêmes faits ne trouve à s'appliquer, selon les réserves faites par la France en marge du Protocole n° 7, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions administratives parallèlement aux peines infligées par le juge répressif⁸⁷⁸.

552. Par ailleurs, dans une série de trois affaires rendues le 15 avril 2011, l'assemblée plénière de la Cour de cassation a considéré que « Les États adhérents à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales sont

⁸⁷⁷ Cons. Const., n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016, *M. Patrick S. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale II]* §10.

⁸⁷⁸ Cass. com., 8 février 2011, n° 10-10.965 : *Bull. civ.* 2011, IV, n° 17.

tenus de respecter les décisions de la Cour européenne des droits de l'homme, sans attendre d'être attaqués devant elle ni d'avoir modifié leur législation »⁸⁷⁹. Bien que ces arrêts aient été rendus en matière pénale, ils trouvent également à s'appliquer en matière fiscale. Si la formulation tend à faire penser qu'elle revient sur sa position antérieure, il n'en est aucunement le cas. Il s'agit simplement d'une formulation, équivoque, certes, mais rendue afin de résoudre le cas d'espèce.

553. Si la Cour de cassation applique le principe *non bis in idem* en prenant en considération, notamment, les critères dégagés par la CEDH, cette application peut être source de difficultés dans la mesure où elle doit également prendre en considération le droit de l'Union européenne et la position de la Cour de justice sur le sujet, qui, nous l'avons souligné, est divergente.

554. Aussi, par un arrêt du 22 janvier 2014, la chambre criminelle de la Cour de cassation a jugé que l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne s'opposait pas à ce qu'une personne sanctionnée pour un manquement relevant de la compétence de l'autorité des marchés financiers puisse, en raison des mêmes faits, être poursuivie et condamnée pour un autre délit sanctionné par le même Code sous la réserve « que le montant global des amendes susceptibles d'être prononcées ne dépasse pas le plafond de la sanction encourue la plus élevée, ce cumul garantit en effet la sanction effective, proportionnée et dissuasive » au sens du droit de l'Union européenne⁸⁸⁰. Ainsi, pour la Cour de cassation, le principe *non bis in idem* peut être limité afin de garantir l'effectivité, la proportionnalité et la dissuasion des délits et sanctions en droit de l'Union européenne. Force est de constater que cette solution est rendue en toute logique juridique. En effet, la Cour de cassation est, comme le Conseil d'État, le juge de droit commun de l'Union européenne. Partant, le fait qu'elle suive la position de la Cour de justice quant à l'application du principe *non bis in idem* est, somme toute, normal.

⁸⁷⁹ V. Cass. ass. plén., 15 avril 2011, n° 10-17.049 : *JurisData* n° 2011-006080 ; Cass. ass. plén., 15 avril 2011, n° 10-30.313 : *JurisData* n° 2011-006077 ; Cass. ass. plén., 15 avril 2011, n° 10-30.316 : *JurisData* n° 2011-006078.

⁸⁸⁰ Cass. crim., 22 janvier 2014, n° 12-83.579, : *Bull. crim.* 2014, n° 22.

555. La décision du Conseil constitutionnel du 18 mars 2015⁸⁸¹ changea quelque peu la donne. En effet, par un arrêt du 23 mars 2015, la chambre criminelle de la Cour de cassation a adopté la position du juge constitutionnel⁸⁸². En l'espèce, un justiciable contesta, devant la Cour de cassation, l'arrêt d'appel qui le déclara coupable du délit d'abus de confiance en état de récidive légale et condamné à une peine d'emprisonnement de dix mois avec sursis assorti d'une mise à l'épreuve de deux ans et à une peine d'interdiction d'exercer l'activité professionnelle d'avocat pour une durée de cinq ans, en sus des intérêts civils. Le justiciable demanda à la Cour de cassation de constater, notamment, la violation de l'article 6 de la Convention et de l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention, moyen tiré de ce que le principe de l'interdiction d'une double condamnation pour les mêmes faits s'oppose à ce qu'une juridiction pénale prononce une peine d'interdiction d'exercer une profession lorsqu'une peine identique peut également être prononcée par l'ordre professionnel. En outre, le justiciable affirmait, en ces termes, qu'« il se déduit de ce seul constat l'impossibilité pour la cour d'appel de prononcer à l'encontre [du justiciable], avocat, une sanction d'interdiction d'exercer la profession d'avocat » dans la mesure où « une telle peine d'interdiction professionnelle » méconnaîtrait le principe *non bis in idem*⁸⁸³.

556. Prenant en considérant la récente décision du juge constitutionnel, la chambre criminelle de la Cour de cassation considéra que « la mesure d'interdiction d'exercer la profession d'avocat infligée au prévenu au seul motif qu'une sanction disciplinaire pourrait être prononcée, pour les mêmes faits, par le Conseil de l'Ordre, est inopérant ». Cette solution appelle deux remarques particulières. Tout d'abord, la chambre criminelle de la Cour de cassation semble avoir effectivement bien noté les critères dégagés par le juge constitutionnel pour que le cumul des sanctions et poursuites ne puisse s'appliquer. En l'espèce, les quatre conditions n'étaient pas réunies. Ensuite, force est de constater que dans la formulation de la solution, quelque peu équivoque par ailleurs, la chambre criminelle de la Cour de cassation affirme que le fait qu'une sanction disciplinaire « puisse » être prononcée, « pour les mêmes faits » ne permettait pas de conclure à la prohibition du cumul des poursuites. Cette solution est, il convient

⁸⁸¹ Cons. Const., n° 2014 — 453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]*.

⁸⁸² Cass. crim., 25 mars 2015, n° 14-80.428.

⁸⁸³ *Ibid.*

de le constater, heureuse au regard de la sécurité juridique. En effet, en l'espèce, aucune interdiction d'exercice n'avait effectivement émané du Conseil de l'Ordre. Aussi, si le principe *non bis in idem* interdit la double poursuite et sanction pour les mêmes faits, encore faut-il qu'elle se réalise effectivement. La simple éventualité de la réalisation de la double poursuite et sanction ne suffit pas à entraîner la prohibition du cumul. Tel semble être les enseignements de cet arrêt de la Cour de cassation qui semble être effectivement transposable à la matière fiscale.

557. Si la Chambre criminelle de la Cour de cassation prend en considération les critères dégagés par le Conseil constitutionnel et la Cour de justice pour pouvoir appliquer le principe *non bis in idem* au litige qui lui est soumis, telle semble être également la position de la première chambre civile de la Cour de cassation, comme en témoigne, notamment, un arrêt récent rendu le 9 avril 2015⁸⁸⁴. En l'espèce, une juridiction répressive avait définitivement condamné un notaire à une peine d'emprisonnement et à une peine complémentaire d'interdiction professionnelle temporaire, pour escroquerie et abus de confiance dans l'exercice de ses fonctions. Pour dire n'y avoir lieu à sanction disciplinaire, l'arrêt d'appel avait retenu que la destitution, requise en l'espèce, répondait au critère de gravité retenu par la CEDH pour qualifier la sanction comme relevant de la matière pénale, en ce qu'elle interdisait définitivement au notaire d'exercer sa profession. En outre, la terminologie répressive employée dans l'ordonnance de 1945 et certaines des sanctions qu'elle prévoit étaient similaires aux peines complémentaires prévues par le Code pénal. Partant, selon les juges du fond, le notaire était fondé à se prévaloir du principe *non bis in idem* dès lors qu'il avait été définitivement condamné, par le juge pénal, à une peine complémentaire d'interdiction professionnelle temporaire. Si l'argument pouvait porter, le raisonnement fut néanmoins censuré par la Cour de cassation pour violation de la loi. Le motif de cassation est donc fort. Selon le juge suprême de l'impôt, « la peine complémentaire d'interdiction d'exercer une fonction publique ou une activité professionnelle ou sociale prévue en matière pénale et la sanction disciplinaire de destitution susceptible de frapper un notaire sont de nature différente »⁸⁸⁵. Dès lors, le cumul des sanctions et poursuites était possible.

⁸⁸⁴ Cass. 1^{re} civ., 9 avril 2015, n° 14-50.012 : JurisData n° 2015-007852.

⁸⁸⁵ *Ibid.*

558. En tout état de cause, ces arrêts ont pour intérêt, quels qu'aient pu être l'issue des litiges, d'avancer l'idée selon laquelle un contribuable peut invoquer un moyen tiré de l'inconventionnalité de la réserve française relative à l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention afin de demander au juge français de l'impôt de constater la méconnaissance du principe *non bis in idem* en matière fiscale notamment.

559. S'agissant de la position du Conseil d'État, elle fut au départ rigoureuse en refusant d'appliquer strictement le principe *non bis in idem* avant de s'aligner sur celle du Conseil constitutionnel.

En effet, dans un avis du 4 avril 1997, le Conseil d'État avait considéré que le principe *non bis in idem* ne trouve à s'appliquer que dans le cas où une même infraction pénale ayant donné lieu à un jugement définitif de condamnation ou d'acquittement ferait l'objet d'une nouvelle poursuite et, le cas échéant, d'une condamnation devant ou par une juridiction répressive. En l'espèce, dans son avis 9/8 SSR du 4 avril 1997, il a considéré que le principe ne fait pas obstacle à ce qu'un contribuable, ayant fait l'objet de poursuites pour fraude fiscale sur le fondement de l'article 1741 du CGI et relaxé (et donc ayant fait l'objet d'un jugement définitif par le juge pénal), se voie appliquer par l'administration fiscale les majorations prévues par les articles 1728-3 ou 1729-1 du CGI⁸⁸⁶. Autrement dit, selon le Conseil d'État, le principe *non bis in idem* ne s'applique que dans les cas où une même infraction pénale ayant donné lieu à un jugement définitif ferait l'objet d'une nouvelle poursuite sur le plan pénal. En l'espèce, le contribuable avait déjà été poursuivi sur le plan administratif pour fraude fiscale et pouvait donc également faire l'objet de poursuites pénales du même chef.

Par conséquent, pour le Conseil d'État, le principe *non bis in idem* ne s'oppose pas au cumul des sanctions fiscales et pénales, car ces sanctions ont une nature et des fonctions différentes.

560. Cette position rigoureuse fut ensuite moins tranchée pour s'aligner sur les critères posés par le juge constitutionnel.

En effet, dans un arrêt du 21 juin 2013, le Conseil d'État a considéré que « s'il découle du principe de l'indépendance des poursuites pénales et disciplinaires que des sanctions

⁸⁸⁶ CE, avis 9/8 SSR, du 4 avril 1997, 183 658, publié au recueil Lebon.

pénales et disciplinaires peuvent se cumuler à raison des mêmes faits, le principe de proportionnalité implique toutefois, dans le cas où une interdiction temporaire d'exercice a été prononcée tant par le juge pénal sur le fondement des dispositions combinées des articles 132-40, 132-42 et 132-45 du Code pénal que par le juge disciplinaire sur le fondement des dispositions du 4 ° de l'article L. 4234-6 du code de la santé publique, que la durée cumulée d'exécution des interdictions prononcées n'excède pas le maximum légal le plus élevé »⁸⁸⁷.

561. En outre, le Conseil d'État ajoute qu'« il appartient au juge disciplinaire infligeant une interdiction temporaire d'exercice à une personne ayant fait l'objet d'une interdiction de même nature décidée par le juge pénal à raison des mêmes faits de prendre en compte, dans la fixation de la période d'exécution de la sanction qu'il prononce, la période d'interdiction d'exercice résultant de la décision du juge pénal et de faire en sorte que la durée cumulée des deux périodes n'excède pas le maximum de cinq ans fixé au 4 ° de l'article L. 4234-6 du code de la santé publique, plus élevé que celui fixé au premier alinéa de l'article 132-42 du Code pénal »⁸⁸⁸.

⁸⁸⁷ CE, 5e/4e SSR, 21/06/2013, n° 345500, Publié au recueil Lebon.

⁸⁸⁸ *Ibid.*

Conclusion du titre deux

562. Au terme de cette étude, il apparaît que si le dialogue des juges est un remarquable outil d'intégration négative en matière fiscale, il comporte néanmoins certaines limites. Ces limites sont, en partie, liées à la forme même de ce dialogue. En effet, lorsqu'il se réalise « positivement », ou de manière coopérative, il autorise l'intégration négative du droit fiscal de l'Union européenne. En revanche, lorsqu'il se réalise « négativement », ou plus précisément, lorsque le dialogue des juges est « oppositionnel », il ne permet pas la construction d'un ordre fiscal européen. Ce dialogue oppositionnel se retrouve en matière d'abus de droit et au regard de l'application du principe *non bis in idem* en matière fiscale.

563. En matière d'abus de droit, tout d'abord, le dialogue fut, au départ, véritablement oppositionnel. En effet, Le Conseil d'État, la Cour de cassation, le Conseil constitutionnel et la Cour de justice ne voyaient pas, dans la notion d'abus de droit, une même définition. La notion d'abus de droit était considérée par certains comme la recherche d'un but exclusivement fiscal de l'opération, mais par d'autres comme la recherche d'un but essentiellement fiscal de l'opération. Cette nuance notionnelle, ou plus précisément l'adoption de définitions différentes pour une même notion emportent néanmoins d'importantes conséquences en matière fiscale. Selon que le juge considère l'opération comme ayant un but exclusivement ou essentiellement fiscal, le contribuable se voyait ou non sanctionné et faire l'objet d'un redressement. Dans la construction d'un ordre fiscal européen qui se veut cohérent, l'adoption, par les juges internes, d'une définition différente de celle de la Cour de justice est nécessairement inquiétante, voire dommageable. Bien que la jurisprudence du juge français de l'impôt semble aujourd'hui se rapprocher de celle de la Cour de justice, force est de constater qu'elle reste tout de même incertaine.

564. Un dialogue des juges oppositionnel se retrouve également au regard de l'application du principe *non bis in idem* en matière fiscale. Tout d'abord, la Cour de justice de l'Union européenne et la Cour européenne des droits de l'homme ne partagent

pas la même définition. Plus encore, le juge français de l'impôt tente, tant bien que mal, de concilier l'interprétation de l'un avec celle de l'autre dans son application du principe. Cette situation d'incertitude porte nécessairement atteinte à la construction d'un ordre fiscal européen du fait d'un dialogue oppositionnel des juges.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

565. Le chemin parcouru depuis l'affaire *Schumacker* est considérable. Dans la construction d'un ordre fiscal européen, caractérisé par sa cohérence, son autonomie et sa primauté, le dialogue des juges joue un rôle central. Un dialogue « coopératif » entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne permet d'intégrer négativement le droit fiscal de l'Union européenne et participe, nécessairement, de la construction dudit ordre.

566. Cet ordre fiscal européen repose sur des normes générales du droit de l'Union européenne, mais également sur des normes du droit de l'Union européenne qui sont spéciales à la matière fiscale, nous le verrons dans le titre suivant.

En matière de normes générales du droit de l'Union européenne, l'intégration négative a été rendue possible par un dialogue coopératif des juges. Cette coopération par le dialogue se retrouve en matière de libertés européennes de circulation, de droits fondamentaux et de principes généraux du droit de l'Union européenne. En ces matières, qui ont un impact fiscal important, le dialogue des juges est positif et autorise la construction d'un ordre fiscal européen.

567. En revanche, le dialogue des juges trouve également certaines limites. En effet, lorsque le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne ont des interprétations différentes, que cela soit dans la définition d'une notion ou dans l'application d'un mécanisme, le dialogue est oppositionnel. Cette opposition n'est pas l'absence de dialogue ni même une « guerre des juges », mais simplement un temps mort, une période de conflit, une résistance des juges, ne permettant ni l'intégration négative ni la construction de l'ordre fiscal européen. Ce dialogue oppositionnel, en matière fiscale, se retrouve au regard de la théorie de l'abus de droit, mais également au regard de l'application du principe *non bis in idem*.

DEUXIÈME PARTIE.

**L'IMPACT DES NORMES DU DROIT DE L'UNION
EUROPÉENNE SPÉCIALES A LA MATIÈRE FISCALE
DANS LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL
EUROPÉEN PAR LE DIALOGUE DES JUGES**

568. Dans le cadre de l'Union européenne, force est de constater que la souveraineté fiscale des États membres est mise à l'épreuve de la construction de l'Union européenne. Tout d'abord, parce que les normes générales du droit de l'Union européenne ont un impact majeur dans la construction d'un ordre fiscal européen. Également, parce que les normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale participent tout autant à cette construction dans la mesure où l'ordre fiscal européen repose également sur ce type de normes spécifiques.

569. Si les normes générales du droit fiscal de l'Union européenne font l'objet d'un dialogue des juges, tel est également le cas des normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale. Dans ce contexte, le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne participe de la construction d'un ordre fiscal européen par l'intégration négative que ce dialogue engendre. Pour autant, ce n'est que lorsqu'il se réalise positivement qu'il contribue à la construction d'un ordre fiscal européen (**Titre premier**). En revanche, lorsqu'il est oppositionnel, il constitue une limite à la construction d'un ordre fiscal européen (**Titre deux**).

TITRE PREMIER. CONTRIBUTION À LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN PAR UN DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES

570. Le dialogue des juges, lorsqu'il se réalise positivement — autrement dit, lorsqu'il est coopératif —, participe de la construction d'un ordre fiscal européen. En matière de normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale, force est de constater l'intégration négative résultant de ce dialogue en matière de prohibition européenne fondamentale (**Chapitre premier**), en ce compris la prohibition des aides d'État sous forme fiscale, des taxes d'effet équivalent à des droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires.

L'intégration négative résultant du dialogue coopératif des juges en matière de normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale se retrouve également en matière de droit dérivé (**Chapitre second**), tant au regard des actes unilatéraux que des actes conventionnels.

CHAPITRE PREMIER. LE DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES ET L'INTÉGRATION DES PROHIBITIONS EUROPÉENNES EN MATIÈRE FISCALE

571. Le « dialogue des juges » entre juridictions françaises et européennes de l'impôt a également permis une intégration négative des règles fiscales relatives aux libertés européennes fondamentales, particulièrement la libre circulation des marchandises. Cette liberté européenne a fait l'objet d'un important « dialogue des juges » sous l'angle des prohibitions, autrement dit, sous l'angle d'une obligation de ne pas faire. Après la reconnaissance d'une portée fiscale à la liberté de circulation des marchandises par la Cour de justice de l'Union européenne, le juge français de l'impôt a permis, grâce à un dialogue coopératif avec la Cour de justice, d'une part, une intégration négative de la prohibition des aides d'État sous forme fiscale (**Section 1**), et d'autre part, une intégration négative de la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires (**Section 2**). Ces intégrations négatives sont fondamentales afin de permettre la construction d'un ordre fiscal européen. En effet, elles participent des éléments essentiels qui constituent l'existence même d'un tel ordre qui n'aurait de sens et d'essence sans une certaine efficacité.

Section 1. L'intégration de la prohibition des aides fiscales d'État

572. L'un des objectifs généraux de l'Union européenne est, pour reprendre en partie les termes de l'article 3 de l'ancien traité CE, l'« établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché intérieur »⁸⁸⁹. Dans le prolongement de cette démarche, le nouvel article 3§1-b du TFUE assigne à l'Union européenne une compétence exclusive pour l'établissement des règles de concurrence nécessaires au fonctionnement du marché intérieur qui s'applique, outre aux entreprises, également aux États membres⁸⁹⁰. Afin que le respect de ce principe soit assuré, le traité européen interdit certaines aides d'État. Pour ce faire, il confère aux autorités européennes, particulièrement à la Commission européenne, mais également à la Cour de justice, un pouvoir de contrôle afin de vérifier si les législations fiscales nationales sont conformes aux dispositions et interprétations européennes⁸⁹¹. C'est donc dans ce cadre que s'opère également un « dialogue des juges » entre les juridictions françaises de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne au regard de la délimitation du champ d'application du contrôle, de la définition même de la notion d'aides d'État ainsi que dans les modalités de ce contrôle.

573. Ce pouvoir de contrôle est issu des articles 107 à 109 du TFUE relatif aux « règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations », mais également aux aides d'États. Aussi, l'article 107§1 du TFUE dispose en ces termes que « sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions »⁸⁹².

574. L'article 108 paragraphe 1 du TFUE ajoute que « la Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le

⁸⁸⁹ V. art. 3 du traité CE.

⁸⁹⁰ V. art. 3 § 1-b du TFUE.

⁸⁹¹ *Ibid.*

⁸⁹² Art. 107 § 1 du TFUE.

fonctionnement du marché intérieur »⁸⁹³, et le paragraphe 2 que « si, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État n'est pas compatible avec le marché intérieur aux termes de l'article 107, ou que cette aide est appliquée de façon abusive, elle décide que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine. Si l'État en cause ne se conforme pas à cette décision dans le délai imparti, la Commission ou tout autre État intéressé peut saisir directement la Cour de justice de l'Union européenne, par dérogation aux articles 258 et 259 (...) »⁸⁹⁴.

575. Le paragraphe 3 précise ensuite que « la Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale »⁸⁹⁵. Enfin, l'article 109 du TFUE permet au Conseil de « prendre tous règlements utiles en vue de l'application des articles 107 et 108 et fixer notamment les conditions d'application de l'article 108, paragraphe 3, et les catégories d'aides qui sont dispensées de cette procédure »⁸⁹⁶.

576. Ainsi, le mécanisme mis en œuvre dans l'appréciation des aides d'État repose sur la notion de compatibilité de l'aide avec le marché intérieur ou non. Au regard des dispositions du TFUE, il est possible de souligner que les États membres sont libres d'adopter des aides d'États, mais que cette liberté est strictement encadrée par le fait que ces aides d'États doivent être notifiées à la Commission européenne avant leur entrée en vigueur, à moins qu'elles n'en soient dispensées⁸⁹⁷. Une fois le contrôle de compatibilité de l'aide d'État avec le marché intérieur effectué par la Commission européenne, celle-ci délivre une autorisation qui peut être reconsidérée à tout moment. C'est à ce moment qu'intervient la juridiction suprême européenne dans son rôle de contrôle la Commission européenne dans sa tâche.

⁸⁹³ Article 108 § 1 du TFUE.

⁸⁹⁴ Article 108 § 2 du TFUE.

⁸⁹⁵ Article 108 § 3 du TFUE.

⁸⁹⁶ Article 109 du TFUE.

⁸⁹⁷ Ces mesures d'exemptions sont directement prévues par le TFUE ou par un règlement du Conseil pris sur le fondement de l'article 109 du TFUE.

577. À la suite des deux *Memoranda* « Monti »⁸⁹⁸ proposant aux États membres l'adoption du « paquet fiscal »⁸⁹⁹ et de la Communication du 10 décembre 1998 précisant dans quelles mesures les dispositions fiscales pouvaient être incompatibles avec les règles européennes relatives aux aides d'États⁹⁰⁰, la Commission européenne a annoncé qu'elle entendait faire respecter les dispositions de l'article 107 du TFUE en recourant aux dispositions de l'article 108 du TFUE dès qu'elle serait confrontée à une aide fiscale et qu'elle exigerait la récupération systématique de ces aides par les États membres⁹⁰¹. Si la Commission européenne s'est vue critiquée en faisant une application fiscale des règles européennes relatives aux aides d'États, notamment parce que le TFUE ne reconnaît pas de portée fiscale à ces règles, d'aucuns ont pu affirmer que ces critiques devaient être écartées dès lors que si « *les articles 107 à 109 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ne mentionnent pas expressément la matière fiscale, il est non seulement erroné d'en conclure que les législations fiscales ne sauraient être affectées par ces dispositions, mais il est même nécessaire d'en déduire qu'elles doivent l'être* »⁹⁰². En effet, dans la mesure où il « *n'existe aucune raison qu'une matière spécifique telle que la fiscalité échappe à l'interdiction générale des aides non autorisées prévue par le Traité à partir du moment où aucune dérogation particulière n'est prévue à sont encontre* », dès lors, il n'y a également « *pas lieu de distinguer les aides fiscales des autres aides, et il faut incontestablement admettre*

⁸⁹⁸ COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, « La fiscalité dans l'Union européenne », 20 mars 1996, SEC (96) 487 ; ainsi que COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », 5 novembre 1997, COM (97) 564 final.

⁸⁹⁹ Le « paquet fiscal » était composé de deux directives et d'un « Code de conduite ». Ces deux directives étaient la directive n° 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO L. 157 du 26 juin 2003) et la directive n° 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts (JO L.157 du 26 juin 2003). Le « Code de conduite » destiné à lutter contre la « concurrence fiscale dommageable » était lui issu de la Résolution du Conseil et des représentants de gouvernement des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (JO c. 2 du 6 janvier 1998).

⁹⁰⁰ COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, « Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'États aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », JO C. 384, 10 décembre 1998, pp. 3-9.

⁹⁰¹ COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, « Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'États aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », JO C. 384, 10 décembre 1998, pt. 35.

⁹⁰² A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 1^{re} édition, Bruylant, 2012, p. 238.

qu'indépendamment de leur nature, il n'existe que deux types d'aides : celles qui ont été déclarées compatibles avec le marché intérieur et celles qui ne l'ont pas été »⁹⁰³.

578. Ainsi, si le TFUE, et plus particulièrement son article 107, ne prévoit pas explicitement une application fiscale des règles relatives aux aides d'État, il n'exclut pas pour autant que les dispositions fiscales des États membres puissent contrevenir aux règles du marché intérieur.

Dans ce contexte, le dialogue des juges entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne a permis d'aboutir à une certaine intégration négative des aides fiscales d'État. Cette intégration négative s'est réalisée tant au regard de la notion même de l'aide fiscale d'État (§1) qu'au regard de son régime (§2).

§1 — L'intégration négative de la notion d'aides fiscales d'État

579. Afin de pouvoir bien appréhender l'intégration négative de la notion d'aides fiscales d'État, il nous semble fondamental d'exposer, au préalable, ce que l'on entend par « aide fiscale d'État » et particulièrement son champ d'application (**A**). Nous verrons ensuite que le dialogue des juges a permis une intégration négative des critères d'identification de l'aide fiscale d'État (**B**), mais également de la notion particulière de subvention (**C**).

A) Le champ d'application de la notion

580. S'il est important de présenter ce qu'est une aide d'État sous forme fiscale, c'est parce que cette interdiction conditionne les obligations européennes qui seront appliquées. En effet, à partir du moment où une mesure fiscale sera qualifiée d'« aide d'État » sous forme fiscale, elle devra être soumise à l'application de l'article 107 du TFUE qui subordonne sa légalité à une autorisation préalable de la Commission européenne. Cette procédure est véritablement rigoureuse au regard des bénéficiaires de l'aide d'État dans la mesure où si cette aide est illégalement perçue⁹⁰⁴, ces derniers

⁹⁰³ *Ibid.*

⁹⁰⁴ Une aide est illégalement perçue dès lors qu'elle contrevient aux dispositions dudit article 107 du TFUE.

devront restituer l'aide ainsi que les intérêts. Aussi, est-il important de définir précisément la notion.

581. Dans la définition de l'aide d'État sous forme fiscale, sans doute faut-il débiter par définir ce qu'est, tout d'abord, une aide d'État. Néanmoins, la qualification exacte d'une aide d'État apparaît relativement complexe notamment du fait du silence des textes européens qui ne déterminent pas précisément ni les critères de la notion ni le champ d'application du contrôle européen de l'aide d'État. À ce sujet, le professeur CHÉROT a admis que « *le commentaire de l'article [107 du TFUE] est sans doute d'un point de vue juridique une des questions les plus difficiles du droit des aides d'État. Le texte du traité est laconique, bien qu'il contienne beaucoup de précisions. La position de la Commission a erré sur beaucoup de points, elle a parfois été condamnée par la Cour, elle continue d'être problématique et lacunaire, encore dominée par la casuistique, et l'on ne peut donc se fier ou reprendre sans recul les présentations qu'elle fait elle-même de l'article [107 du TFUE]* »⁹⁰⁵.

582. L'imprécision des dispositions de l'article 107 du TFUE rend relativement rigoureuse, sinon délicate, la possibilité d'établir une liste exhaustive de critères permettant d'identifier la notion d'aide d'État. En effet, une analyse littérale des termes du paragraphe 1 de l'article 107 du TFUE permettrait de qualifier d'aide d'État :

- une aide accordée par un État ;
- au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit ;
- qui fausse ou qui menace de fausser la concurrence ;
- en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

583. Ainsi, il y aurait quatre critères. Le premier critère tiendrait à l'entité qui octroierait l'aide, il devrait s'agir d'un « État ». Le second critère concernerait le moyen utilisé pour octroyer l'aider, étant entendu qu'il pourrait s'agir de n'importe quel type de « ressources d'États ». Le troisième critère serait relatif à une possible altération de la concurrence en ce que l'aide fausserait ou serait susceptible de fausser la concurrence. Enfin, le quatrième critère tiendrait à l'effet de l'altération du marché que pourrait engendrer l'aide en créant une discrimination à l'égard de « certaines

⁹⁰⁵ J.-Y. CHÉROT, *Les aides d'États dans les Communautés européennes*, Economica, Collection Droit des Affaires et de l'Entreprise, 1998, p. 16.

entreprises » ou « certaines productions ». Pour résumer, le premier critère tiendrait donc à l'entité étatique, le deuxième critère correspondrait à l'ensemble des ressources étatiques admissibles, le troisième critère tiendrait à l'altération du marché et le quatrième critère à une discrimination positive.

584. Si cette démarche d'identification littérale de critères juridiques de la notion d'aide d'État peut sembler candide au premier abord, il n'en reste pas moins qu'elle permet de comparer l'approche retenue par la Commission européenne et la Cour de justice de l'Union européenne dans l'identification des critères de l'aide d'État, également celles sous forme fiscale. Aussi, par un arrêt *Altmark* du 24 juillet 2003⁹⁰⁶ relatif à l'attribution des aides d'États versées en compensation de la réalisation d'un service public par une entreprise privée, la Cour de justice a affirmé que la notion d'aide étatique figurant à l'article 107 du TFUE était qualifiée dès lors que, selon une jurisprudence constante⁹⁰⁷, premièrement « il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence »⁹⁰⁸. On le voit, les critères jurisprudentiels initialement établis par la Cour de justice semblent *a priori* se rapprocher des dispositions littérales de l'article 107 du TFUE sans les reprendre totalement. En effet, la Cour de justice semble, par cet arrêt, élargir le champ d'application de l'article 107 du TFUE à l'ensemble des « bénéficiaires » et non seulement à certaines « entreprises » et « productions ». Si cette interprétation semble justifiée, il convient de signaler que tant la Cour de justice de l'Union européenne que la Commission européenne ont une vision différente du champ d'application de l'aide fiscale d'État.

585. En effet, en matière d'aide d'État, il convient de rappeler que c'est la Commission européenne qui effectue le contrôle de la qualification de l'aide. À ce titre, il est opportun d'analyser les critères de qualification d'aide d'État selon la Commission et de voir s'ils correspondent à ceux dégagés par la Cour de justice. Aussi, dans une

⁹⁰⁶ CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg contre Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Rec., p. I-7747.

⁹⁰⁷ CJCE, 21 mars 1990, aff. C-142/87, *Belgique/Commission*, dit « Tubemeuse », Rec. p. I-959, pt. 25 ; CJCE, 14 septembre 1994, aff. jointes C-278/92 à C-280/92, *Espagne/Commission*, Rec. p. I-4103, pt. 20, CJCE, 16 mai 2002, C-482/99, *France/Commission*, Rec. p. I-4397, pt. 68.

⁹⁰⁸ CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg contre Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Rec., p. I-7747, pt. 75.

Communication du 10 décembre 1998⁹⁰⁹, reprise dans une autre du 9 février 2004⁹¹⁰, la Commission européenne a précisé quatre critères pour l'identification d'une aide d'État sous forme fiscale. Le premier critère correspond à un avantage sans contrepartie. Le deuxième critère tient au financement de cet avantage au moyen d'une ressource d'État. Le troisième critère correspond à l'affectation de la concurrence et des échanges et le dernier critère correspond à la « sélectivité » de l'avantage octroyé en ce qu'il favorise exclusivement « certaines entreprises » ou « certaines productions ».

586. Ainsi, au regard des critères dégagés par la Commission européenne et la Cour de justice de l'Union européenne, il est possible de considérer qu'une mesure fiscale sera qualifiée d'aide d'État sous forme fiscale entrant dans le champ d'application du droit de l'Union européenne dans la mesure où elle confère un avantage sans contrepartie à son bénéficiaire, que cet avantage soit directement ou indirectement d'origine étatique, que cet avantage affecte les échanges et la concurrence et qu'enfin, il soit « sélectif ».

587. Au regard de ces quatre critères, il convient de souligner que d'une part, l'origine étatique de l'aide et d'autre part, le critère de l'affectation des échanges et de la concurrence n'appellent pas de développements particuliers en matière fiscale. En effet, dans la mesure où le droit fiscal est « *fondé sur le principe de la légalité fiscale* »⁹¹¹, le critère de l'origine étatique de l'avantage est automatiquement rempli dès lors qu'en matière d'aide d'État sous forme fiscale, la Commission européenne et la Cour de justice de l'Union européenne entendent la notion d'« État » au sens large, en incluant, notamment, les « *entités régionales et locales des États membres, quels que soient le statut et la désignation de celles-ci* »⁹¹².

⁹⁰⁹ Commission des Communautés européennes, "Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" : Journal officiel des communautés européennes 10 décembre 1998, p. 3-9 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 24, p. 830.

⁹¹⁰ Commission des Communautés européennes, "Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" ; *Dr. fisc.* 2004, n° 29, pp. 1162-1171.

⁹¹¹ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 1^{re} édition, Bruylant, 2012, p. 242.

⁹¹² CJCE, 14 novembre 1984, aff. 323/82, *Intermills contre Commission*, Rec., p.3809 ; CJCE, 14 octobre 1987, aff. 248/84, *Allemagne contre Commission*, Rec. p.4013.

588. Par ailleurs, l'aide n'a pas à être impérativement financée par des ressources d'État pour être qualifiée d'aide d'État, car entre dans le champ d'application de l'article 107 du TFUE « l'ensemble des aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que l'aide est accordée directement par l'État ou par des organismes publics ou privés qu'il institue ou désigne en vue de la gérer »⁹¹³, surtout si l'État entretient une relation privilégiée avec ces organismes⁹¹⁴. De plus, dans une Communication du 10 décembre 1998, la Commission européenne a ajouté que « l'avantage doit être octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État. Une perte de recettes fiscales équivaut à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales », ce critère visant tant « les aides accordées par des entités régionales » que les aides accordées par des entités « locales des États membres »⁹¹⁵.

Ainsi, ces positions de la Commission européenne et de la Cour de justice préviennent toute tentative des États membres d'échapper à la qualification d'aides d'États en allouant leurs aides fiscales au travers d'organismes ou d'institutions autonomes.

589. Le critère de l'affection de la concurrence ne permet également pas de distinguer entre les mesures fiscales qui sont constitutives d'aides d'États sous forme fiscale de celles qui ne le sont pas. En effet, selon la Commission européenne, ce critère est rempli « dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les États membres »⁹¹⁶. De plus, la Commission européenne ajoute que « la distorsion de concurrence est considérée comme quasi automatique, dès lors que l'aide favorise certaines entreprises au détriment d'autres »⁹¹⁷. Cette position est d'ailleurs également celle de la Cour de justice qui, dans un arrêt *Xunta de Galicia* du 21 juillet 2005, a affirmé en reprenant une jurisprudence constante⁹¹⁸ que

⁹¹³ CJCE, 21 mars 1991, aff. C-303/88, *République italienne contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. I-1433, pt. 11.

⁹¹⁴ CJCE, 2 février 1988, aff. 67/85, *Van der Kooy contre Commission*, Rec., p. 79.

⁹¹⁵ Commission des Communautés européennes, "Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" : Journal officiel des communautés européennes 10 décembre 1998, p. 3-9, pt. 10 ; Dr. fisc. 1999, n° 24, p. 830.

⁹¹⁶ Commission des Communautés européennes, "Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" : Journal officiel des communautés européennes 10 décembre 1998, p. 3-9, pt. 11 ; Dr. fisc. 1999, n° 24, p. 830.

⁹¹⁷ Commission des Communautés européennes, *XXVIe Rapp. Conc.*, n° 173, p. 85.

⁹¹⁸ CJCE, 17 septembre 1980, aff. 730/79, *Philip Morris contre Commission*, Rec. p. 2671, pt. 11 et CJCE, 19 septembre 2000, aff. C-156/98, *Allemagne contre Commission*, Rec., p. I-6857, pt. 33.

« lorsqu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide »⁹¹⁹.

590. Ainsi, dans la mesure où la Commission et la Cour de justice ont une conception trop large des deux premiers critères, il est possible d'affirmer que ceux-ci sont donc inefficaces dans la qualification des « mesures fiscales » pouvant être considérées comme aides d'État « sous forme fiscale ». Dès lors, seuls les critères de l'avantage fiscal sans contrepartie (1) et de la « sélectivité » de la mesure peuvent être considérés comme de réels critères de qualification (2) de la forme fiscale de l'aide.

1. Le critère de l'avantage fiscal sans contrepartie

591. Pour pouvoir entrer dans le champ d'application du contrôle européen des aides d'États sous forme fiscale, l'aide doit conférer un avantage direct ou indirect⁹²⁰ à son bénéficiaire sans que ce dernier n'ait à fournir de contrepartie.

En ce qui concerne la notion d'avantage, la Cour de justice a considéré que celui-ci pouvait être tant positif que négatif. Positif, il constituerait par exemple une aide sous forme de subvention ou plus généralement sous forme de ressource. Négatif, il se réaliserait notamment sous la forme d'allègement de charges « qui normalement grèvent le budget d'une entreprise »⁹²¹.

Si les textes européens ne prohibent pas l'octroi d'avantages fiscaux spécifiques à certaines entreprises, c'est à la condition que l'octroi de ces avantages ne crée pas de déséquilibres financiers. Afin d'apprécier ce déséquilibre financier, la Commission européenne et la Cour de justice effectuent une analyse de comparabilité entre

⁹¹⁹ CJCE, 21 juillet 2005, aff. C-71/04, *Xunta de Galicia*, Rec., p. I-7419.

⁹²⁰ La Cour de justice a qualifié d'aide d'État au sens de l'article 107 du TFUE un avantage indirect en ce qu'il correspondait à la renonciation par un État membre à la perception de recettes fiscales auquel il aurait dû normalement procéder. V. en ce sens CJCE, Plén., 19 septembre 2000, *Allemagne contre Commission*, aff. C-156/98, pt. 25 : Rec., CJCE 2000, p. 6857, concl. SAGGIO ; *Dr. fisc.* 2000, n° 41, p. 1321.

⁹²¹ CJCE, 23 février 1961, aff. 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la CECA*, Rec., p.1 ; V. également CJCE, 11 juillet 1996, aff. C-39/94, *Syndicat français de l'Express International (SFEI) et autres contre La Poste et autres* : Rec. CJCE 1996, I, p. 3547.

l'intervention des pouvoirs publics et l'intervention d'un investisseur privé dans les finances de l'entreprise.

592. En effet, par un arrêt *République italienne contre Commission* du 21 mars 1991, la Cour avait jugé qu'« *en vue de déterminer si de telles mesures présentent le caractère d'aides étatiques, il y a lieu d'apprécier si, dans des circonstances similaires, un investisseur privé d'une taille qui puisse être comparée à celle des organismes gérant le secteur public avait pu être amené à procéder aux apports de capitaux de cette importance* »⁹²². Si à l'issue de l'étude de comparabilité, il est avéré que l'investisseur privé n'aurait pu être amené à procéder à de tels apports, la mesure sera qualifiée d'aide d'État. Ce critère de l'avantage sans contrepartie s'applique également en matière fiscale.

593. En effet, dans un arrêt *Banco Exterior de España contre Ayuntamiento de Valencia* du 15 mars 1994, la Cour de justice a considéré que comme elle l'avait déjà « *constaté dans le cadre du traité CECA (arrêt du 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité de la CECA*, 30/59, Rec. p. 1, 39), la notion d'aide est ainsi plus générale que celle de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques* »⁹²³. Ainsi, « *il en découle qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État* »⁹²⁴ au sens de l'article 107 du TFUE.

594. Dans ces conditions, si toutes mesures conférant un avantage particulier à son bénéficiaire en lui procurant une ressource ou en allégeant ses charges normalement

⁹²² CJCE, 21 mars 1991, aff. C-303/88, *République italienne contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. I-1603, pt. 19.

⁹²³ CJCE, 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España contre Ayuntamiento de Valencia*, Rec., CJCE 1994, I, p. 877, pt. 13.

⁹²⁴ *Ibid.*, pt. 14.

applicables sont qualifiées d'aides d'État, deux mesures fiscales peuvent recevoir la qualification d'aides d'État sous forme fiscale ; il s'agit d'une part, des dépenses fiscales qui aboutissent à un allègement ou un étalement des charges fiscales⁹²⁵ et d'autre part, des prélèvements affectés⁹²⁶ qui procurent des ressources sans contrepartie à leurs bénéficiaires⁹²⁷.

2. Le critère de la sélectivité

595. Selon l'article 107 du TFUE, entre dans le champ d'application du contrôle européen des aides d'État de manière générale et sous forme fiscale, les avantages qui sont « sélectifs » en ce qu'ils favorisent « certaines entreprises ou certaines productions ». *A contrario*, les avantages qui ne favorisent pas certaines entreprises ou productions et qui ont donc une vocation moins discriminatoire, voire plus universelle, n'entrent pas dans le champ d'application du contrôle européen et sont donc compatibles avec le droit européen des aides d'État. En ce qu'elle peut induire une discrimination positive⁹²⁸ ou négative⁹²⁹ à l'égard de la concurrence⁹³⁰, la mesure sélective est généralement prohibée **(a)** à moins que cette sélectivité puisse être justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal **(b)**.

a) La prohibition des avantages fiscaux sélectifs

596. Dans une Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'États aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, la Commission

⁹²⁵ Trois types de dépenses fiscales sont susceptibles de recevoir la qualification d'aide d'État sous forme fiscale : il s'agit d'une part, des réductions de l'assiette imposable, d'autre part, des réductions du montant imposable et enfin, des dépenses relatives au recouvrement de l'impôt.

⁹²⁶ Selon le professeur A. MAITROT DE LA MOTTE, « *il en va notamment ainsi lorsque le produit de ces prélèvements est utilisé pour octroyer des aides à certaines entreprises ou pour mettre gratuitement un service public à leur disposition. Dans de telles hypothèses, la taxe affectée entre dans le champ d'application du contrôle des aides d'État parce qu'elle est connectée à une aide dont elle assure le financement et dont elle est en fin de compte indissociable, au point de devoir en suivre le régime* », A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 1^{re} édition, Bruylant, 2012, p. 257.

⁹²⁷ Pour une étude détaillée sur le sujet, voir notamment les travaux du professeur A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 1^{re} édition, Bruylant, 2012, p. 247-266.

⁹²⁸ Nous entendons par « discrimination positive », celle qui tend à favoriser un agent économique au détriment d'un autre.

⁹²⁹ Nous entendons par « discrimination négative » le fait de traiter inférieurement un agent économique ou encore le fait de lui enlever un privilège.

⁹³⁰ Plus particulièrement d'un agent économique concurrent.

européenne a expliqué la notion de « sélectivité » qui doit être entendue, selon elle, comme une mesure « spécifique ou sélective au sens qu'elle favorise » certaines entreprises ou certaines productions ». Ce caractère d'avantage sélectif peut résulter aussi bien d'une exception aux dispositions fiscales de nature législative, réglementaire ou administrative que d'une pratique discrétionnaire de l'administration fiscale. Le caractère sélectif d'une mesure peut cependant être justifié par la nature ou l'économie du système ». Si tel est le cas, la mesure échappe à la qualification d'aide visée par l'article [107] du traité »⁹³¹.

597. Selon la Cour de justice, la sélectivité de la mesure doit s'apprécier au regard de l'objectif poursuivi par la politique fiscale de l'État membre. En effet, dans un arrêt *Adria-Wien Pipeline GmbH* du 8 novembre 2001, la Cour, suivant une jurisprudence constante⁹³², a jugé qu'il convenait uniquement de déterminer si « dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure étatique est de nature à favoriser "certaines entreprises ou certaines productions" au sens de l'article [107] du traité par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par la mesure concernée »⁹³³.

598. Ces mesures sélectives⁹³⁴ peuvent être regroupées tant géographiquement⁹³⁵ que sectoriellement⁹³⁶, et peuvent également constituer des pratiques discrétionnaires⁹³⁷ ou encore des régimes préférentiels⁹³⁸.

⁹³¹ Commission des Communautés européennes, "Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" : Journal officiel des communautés européennes 10 décembre 1998, pp. 3-9, pt. 12 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 24, p. 830.

⁹³² CJCE, 17 juin 1999, aff. C-75/97, *Belgique contre Commission*, Rec., p. I-3671, pts. 28 à 31.

⁹³³ C.J.C.E, 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contre Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Rec., p. I-8365 ; *RJF* 2002, n° 248, pt. 41.

⁹³⁴ Pour une étude détaillée sur ce pt. voir notamment les travaux du professeur A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 1^{re} édition, Bruylant, 2012, pp. 272-278.

⁹³⁵ La sélectivité d'une mesure fiscale peut consister en un avantage fiscal alloué aux entreprises opérant dans un secteur géographique donné, par exemple des zones ultra-marines, périphériques ou encore des régions en difficulté économique. La Cour de justice a précisé les conditions d'appréciation de cette sélectivité et a jugé dans un arrêt *Portugal contre Commission* de 2006 qu'« une entité infra-étatique dispose d'un statut de droit et de fait la rendant suffisamment autonome par rapport au gouvernement central d'un État membre pour que, par les mesures qu'elle adopte, ce soit cette entité, et non le gouvernement central, qui joue un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises ». Ainsi la sélectivité de l'aide géographique doit s'apprécier au regard de l'entité infra-étatique, donc du territoire, et non du territoire national. V. CJCE, 6 septembre 2006, Aff. C-88/03, *Portugal c/Commission*.

⁹³⁶ La sélectivité d'une mesure fiscale peut également consister en une aide fiscale limitée à certains secteurs économiques ou certaines catégories d'entreprises. Dans un arrêt *Commission contre France* du 5 octobre 1999, la Cour de justice a par exemple admis la réduction de cotisations de sécurité sociales en faveur des entreprises du textile, de l'habillement et du cuir. V. CJCE, 5 octobre 1999, Aff. C-251/97, *Commission c/France*. Sans

b) Les exceptions liées par la nature ou l'économie du système fiscal

599. Si une mesure sélective constitue en général une aide d'État, il en est différemment si cette sélectivité est justifiée. En effet, par un arrêt *République italienne contre Commission des Communautés européennes* de 1974, la Cour de justice avait qualifié d'aide d'État un dégrèvement partiel de charges sociales à titre d'allocation familiale incombant aux employeurs dans le secteur du textile, mesure destinée à exempter partiellement les entreprises d'un secteur industriel particulier de charges pécuniaires découlant de l'application normale d'un système général de prévoyance sociale, dans la mesure où cette mesure n'était pas « justifiée par la nature ou l'économie du système »⁹³⁹.

600. La Commission européenne ajoute que « la nature différentielle de certaines mesures ne doit pas nécessairement les faire considérer comme des aides d'État. Tel est

précisément indiquer les critères d'appréciation de cette sélectivité sectorielle, la Cour de justice a néanmoins mentionné dans l'arrêt *Adria-Wien Pipeline GmbH* que « ni le nombre élevé d'entreprises bénéficiaires ni la diversité et l'importance des secteurs auxquels ces entreprises appartiennent ne permettent de considérer une initiative étatique comme une mesure générale de politique économique » et partant, d'écarter la qualification d'aide d'État. *Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contre Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Rec., p. I-8365 ; *RJF* 2002, n° 248, pt. 48.

⁹³⁷ Selon la Commission européenne, « les pratiques discrétionnaires de certaines administrations fiscales sont également susceptibles de donner lieu à des mesures qui relèvent du champ d'application de l'article [107]. La Cour de justice reconnaît que le traitement des acteurs économiques sur une base discrétionnaire peut en effet conférer à l'application individuelle d'une mesure générale la qualité de mesure sélective, notamment lorsque le pouvoir discrétionnaire s'exerce en dehors de la simple gestion des recettes fiscales selon des critères objectifs ». La Commission ajoute de plus que « Si dans la pratique quotidienne, les règles fiscales doivent être interprétées, elles ne peuvent pas permettre un traitement discrétionnaire des entreprises. En principe, toute décision administrative qui s'écarter des règles fiscales généralement applicables pour favoriser des entreprises individuelles donne lieu à une présomption d'aide d'État et doit être analysée en détail. Les « *administrative rulings* », en tant que procédures destinées à fournir une simple interprétation des règles générales, ne donnent pas lieu en principe à une présomption d'aide. L'opacité des décisions des administrations et la marge de manœuvre dont elles peuvent parfois disposer alimentent cependant la présomption que tel est au moins leur effet dans certains cas. Ceci n'entrave pas les possibilités pour les États membres de fournir à leurs contribuables sécurité juridique et prévisibilité sur l'application des règles fiscales générales ». V. Commission des Communautés européennes, "Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" : Journal officiel des communautés européennes 10 décembre 1998, p. 3-9, pts. 21-22 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 24, p. 830.

⁹³⁸ La sélectivité de l'aide peut concerner l'ensemble d'un régime. Ce régime dit « préférentiel » a pour but d'attirer les entreprises et capitaux étrangers. De fait l'ensemble du régime préférentiel, faisant l'objet de mesures fiscales sélectives peut être qualifié d'aides sélectives et donc d'aides d'État en matière fiscale. La Commission européenne a d'ailleurs précisé que « certains avantages fiscaux sont parfois limités à certaines formes d'entreprises, à certaines de leurs fonctions (services intragroupes, intermédiation ou coordination) ou à certains types de productions. Dès lors qu'ils favorisent certaines entreprises ou certaines productions, ils sont susceptibles de constituer des aides d'État visées par l'article [107] ». V. Commission des Communautés européennes, "Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" : Journal officiel des communautés européennes 10 décembre 1998, p. 3-9, pt. 20 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 24, p. 830.

⁹³⁹ CJCE, 2 juillet 1974, aff. 173/73, *République italienne contre Commission des Communautés européennes*, pt. 33, Rec., CJCE, p.709.

le cas de celles dont la rationalité économique les rend « nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système fiscal. Il appartient cependant à l'État membre de fournir une telle justification »⁹⁴⁰. Ces justifications peuvent être, par exemple, liées aux exigences comptables particulières, à l'importance du foncier dans les actifs qui sont propres à certains secteurs ou encore des dispositions spécifiques en matière de fiscalité des petites et moyennes entreprises agricoles.

601. La Commission ajoute également qu'« une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieur — notamment des buts sociaux ou régionaux — et, d'autre part, les objectifs inhérents au système fiscal lui-même. La raison d'être du système fiscal est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État. Chaque entreprise est supposée payer l'impôt une seule fois. La prise en compte des impôts payés à l'État dans lequel se trouve la résidence fiscale de l'entreprise est donc inhérente à la logique du système fiscal. Certaines exceptions aux règles fiscales sont par contre difficiles à justifier par la logique d'un système fiscal. C'est par exemple le cas si les entreprises non résidentes sont traitées de façon plus favorable que les entreprises résidentes ou si des avantages fiscaux sont octroyés aux sièges ou aux entreprises qui fournissent certains services (financier par exemple) à l'intérieur d'un groupe »⁹⁴¹.

602. Cette appréciation de la nature ou de l'économie du système fiscal est conforme à celle opérée par la Cour de justice. En effet, dans une affaire *Gil Insurance Ltd* du 29 avril 2004, la Cour de justice a jugé, au regard de l'instauration d'une taxe sur les primes d'assurance (IPT) perçue à un taux supérieur sur certains contrats, que cette taxe était justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal⁹⁴². En effet, selon l'entreprise *Gil Insurance*, une telle mesure devait être considérée comme une aide d'État du fait de l'introduction d'un taux supérieur, applicable à une catégorie déterminée de contrats d'assurance, résultant en un avantage pour les entreprises offrant

⁹⁴⁰ V. Commission des Communautés européennes, "Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" : Journal officiel des communautés européennes 10 décembre 1998, pp. 3-9, pt. 23 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 24, p. 830.

⁹⁴¹ V. Commission des Communautés européennes, "Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" : Journal officiel des communautés européennes 10 décembre 1998, p. 3-9, pt. 23 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 21, p. 830.

⁹⁴² CJCE, 29 avril 2004, aff. C-308/01, *GIL Insurance Ltd et autres contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-4777.

des contrats d'assurance soumis au taux normal. La Cour de justice juge alors qu'« à supposer même que l'instauration de ce taux supérieur puisse constituer un avantage, il y a lieu de rechercher si l'application du taux supérieur de l'IPT à une partie déterminée des contrats d'assurance préalablement soumis au taux normal se justifie par la nature ou l'économie du système auquel participe cette taxe »⁹⁴³.

603. À cette fin, et conformément à ce qu'avait relevé la juridiction de renvoi, « le taux supérieur de l'IPT et la TVA font partie d'un ensemble indissociable, ce qui était l'objectif poursuivi lors de l'instauration du taux supérieur », introduit afin de lutter contre « des comportements visant à tirer profit de la disparité entre le taux normal de l'IPT et celui de la TVA en manipulant les prix des locations ou de vente d'appareils et des assurances qui y sont liées »⁹⁴⁴. Ces comportements entraînaient pour conséquence « un manque à gagner en termes de recettes de TVA » ainsi qu'un « glissement dans les conditions de la concurrence dans le secteur des appareils électroménagers »⁹⁴⁵. Aussi, comme le soutenait l'avocat général M. L.A. GEELHOED dans ses conclusions, l'instauration d'un taux supérieur d'IPT sur certains contrats d'assurance « n'était pas destinée à procurer un avantage à l'ensemble des opérateurs qui proposent des contrats d'assurance soumis au taux normal de l'IPT », mais plutôt comme un prélèvement régulateur visant à dissuader spécifiquement la conclusion des contrats d'assurance liés⁹⁴⁶.

604. Ainsi, la Cour a jugé que cette taxe ne constituait pas un régime dérogatoire par rapport au régime général de taxation des assurances ni un régime fiscal favorisant un secteur déterminé, mais bien un système d'imposition des primes d'assurance visant à compenser le non-assujettissement à la TVA dont bénéficient les opérations d'assurance. De ce fait, à supposer même que la taxe litigieuse constitue un avantage sélectif pour certaines entreprises, cette sélectivité est justifiée par la nature et l'économie du système national de taxation des assurances et, partant, le régime de

⁹⁴³ *Ibid.*, pt. 73.

⁹⁴⁴ *Ibid.*, pt. 74.

⁹⁴⁵ *Ibid.*

⁹⁴⁶ Pt. 84 des conclusions de l'avocat général, M. L.A. GEELHOED dans l'arrêt CJCE, 29 avril 1984, aff. C-308/01, *GIL Insurance Ltd et autres contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-4777.

l'IPT ne saurait être considéré comme constitutif d'une aide d'État sous forme fiscale au sens de l'article 107 du TFUE.

605. Dans une autre affaire⁹⁴⁷, la Cour de justice a considéré que certaines dispositions législatives instituant une *aggregates Levy* (taxe sur certains types de granulats) au Royaume-Uni ne constituaient pas une aide d'État sous forme fiscale dans la mesure où cette taxe ne se justifiait par la logique ni par la nature du régime fiscal en cause. À cette fin, la Cour énonce qu'« il y a lieu de rappeler [qu'au regard de l'appréciation de la nature et de l'économie générale du régime] une distinction doit être établie entre d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs, ces objectifs et mécanismes en tant que principes fondateurs ou directeurs du système fiscal en cause, pouvant étayer une telle justification, ce qu'il incombe à l'État membre de démontrer »⁹⁴⁸. La Cour avait opéré la distinction entre les situations soumises ou non au prélèvement et aboutit à la conclusion que celle-ci se justifiait par la logique et la nature du régime fiscal et plus particulièrement du fait de son objectif environnemental qui relève de la nature et de l'économie générale du système.

606. Ainsi, si les objectifs poursuivis par le régime fiscal lui sont extérieurs, comme des buts sociaux ou régionaux, la mesure fiscale sélective pourra être justifiée. En revanche, si l'objectif poursuivi est exclusivement fiscal, la mesure sélective ne saurait être justifiée. L'appréciation de cette justification est donc liée à la nature ou l'économie du système fiscal qui peut être environnemental ou encore liée à la compensation d'un non-assujettissement à la TVA. Si ces justifications ont le mérite d'exister, il conviendra de souligner que la Commission européenne et la Cour de justice de l'Union européenne restent tout de même relativement imprécises quant aux critères exacts permettant de qualifier précisément une telle dérogation.

⁹⁴⁷ TPICE, 13 septembre 2006, Aff. T-210/02, *British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. II-2789.

⁹⁴⁸ *Ibid.*, pts. 83-85.

B) L'intégration des critères d'identification de l'aide d'État

607. Le dialogue des juges a permis l'intégration négative du champ d'application de la notion d'aide (1). Une remarque particulière mérite toutefois d'être faite au regard de la taxe de financement de l'aide (2).

1. Au regard du champ d'application de la notion d'aide

608. Si la formulation de l'article 107 du TFUE a une portée relativement large, il est communément admis par la Cour de justice que quatre critères cumulatifs permettent désormais de qualifier une aide d'État au sens des traités européens⁹⁴⁹. Si les critères d'identification d'une aide d'État semblent admis, une difficulté s'est néanmoins posée quant à la notion d'« intervention de l'État ou au moyen de ressources d'Etat » constitutive du premier critère, et ce, particulièrement dans le cadre du mécanisme de financement de l'obligation d'achat d'électricité produite par des infrastructures utilisant la force mécanique du vent.

609. En effet, selon l'article 10 de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité, « sous réserve de la nécessité de préserver le bon fonctionnement des réseaux, Électricité de France (EDF) et, dans le cadre de leur objet légal et dès lors que les installations de production sont raccordées aux réseaux publics de distribution qu'ils exploitent, les distributeurs non nationalisés (...) sont tenus de conclure, si les producteurs intéressés en font la demande, un contrat pour l'achat de l'électricité produite sur le territoire national par (...) les installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent (...) »⁹⁵⁰. Par ailleurs, des arrêtés ministériels⁹⁵¹ ont fixé le prix de cette électricité produite à un montant supérieur au prix du marché, imposant dès lors, un surcoût à EDF et aux distributeurs non nationalisés. Néanmoins, ces surcoûts sont compensés

⁹⁴⁹ V. CJCE, 23 mars 2006, aff. C-237/04, *Enirisorse SpA contre Sotacarbo SpA*, Rec., p. I-2843, pts. 38 et 39 ; CJCE, 17 novembre 2009, aff. C-169/08, *Presidente del Consiglio di Ministri contre Regione Sardegna*, Rec., p. I-10821, pt. 52 ; CJUE, aff. C-262/12, 19 décembre 2013, *Association Vent De Colère ! Fédération nationale*, concl. Jääskinen, pt. 29.

⁹⁵⁰ V. art. 10 de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité.

⁹⁵¹ Il s'agit d'un arrêté du 17 novembre 2008 pris pour l'application de ces dispositions, complété par un arrêté du 23 décembre 2008.

intégralement par des contributions dues par les consommateurs finaux d'électricité et qui varient selon la quantité consommée⁹⁵².

610. Par un arrêt du 15 mai 2012, le Conseil d'État, saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre les arrêtés ministériels, a jugé que « l'achat de l'électricité produite par les installations utilisant l'énergie mécanique du vent à un prix supérieur à sa valeur de marché accorde un avantage aux producteurs de cette électricité ; qu'eu égard à la libéralisation du secteur de l'électricité au niveau de l'Union européenne, cet avantage est susceptible d'affecter les échanges entre États membres et d'avoir une incidence sur la concurrence »⁹⁵³.

611. Néanmoins, depuis 2003, l'article 7 de la loi 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie disposait notamment que « les surcoûts éventuels qui en résultent pour le fournisseur font l'objet d'une compensation »⁹⁵⁴ par des contributions dues par les consommateurs finals d'électricité dont le montant est calculé au prorata de la quantité d'électricité consommée et arrêté par le ministre chargé de l'énergie sur proposition de la Commission de régulation⁹⁵⁵.

612. Aussi, dans la lignée de l'arrêt *Essent Netwerk Noord BV* du 17 juillet 2008⁹⁵⁶ qui avait jugé qu'un financement par un supplément de prix imposé par l'État aux acheteurs d'électricité était constitutif d'une taxe, car les fonds demeuraient sous le contrôle de l'État, le Conseil d'État a-t-il considéré que devait être regardé comme une intervention de l'État au moyen de ressources d'État, le mécanisme de financement de l'obligation d'achat d'électricité produite par les installations utilisant l'énergie

⁹⁵² Ces contributions font partie de ce qu'il est communément appelé des « actes et opérations de puissance publique », critère utilisé dès lors qu'il est impossible de classer un prélèvement en tant qu'impôt ou taxe. Selon le Tribunal des conflits et le Conseil d'État, le contentieux de certains prélèvements est alors « compris dans le contentieux général des actes et des opérations de puissance publique ». V. en ce sens T. conflit, 10 juillet 1956, *Société Bourgogne Bois*, Rec., CE 1956 ; *AJDA* 1956, II, 458, note R. DRAGO ; CE, 6 mars 1992, n° 65 486, *SARL Guegan*, *RJF* 1992, n° 858 ; *Dr. fisc.* 1992, comm. 1818.

⁹⁵³ CE, 15 mai 2012, n° 324852, Inédit au recueil Lebon. *AJDA* 2012, p. 1035 ; *RTDE* 2012, p.943, obs. E. MULLER.

⁹⁵⁴ Loi 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie.

⁹⁵⁵ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 3^e édition, LexisNexis, 2014, p. 316.

⁹⁵⁶ CJCE, 17 juillet 2008, aff. C-206/06, *Essent Netwerk Noord BV à laquelle s'est jointe Nederlands Elektriciteit Administratiekantoor BV contre Aluminium Delfzijl BV, et dans l'action en garantie Aluminium Delfzijl BV contre Staat der Nederlanden et dans l'action en garantie Essent Netwerk Noord BV contre Nederlands Elektriciteit Administratiekantoor BV et Saranne BV*, Rec., p.I-5497.

mécanique du vent pouvait relever de la notion d'intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État et, partant qu'une question pouvait être posée à la Cour de justice par la voie du mécanisme préjudiciel, manifestation classique d'un dialogue des juges⁹⁵⁷.

613. Dans cette affaire, l'avocat général M. JÄÄSKINEN a rappelé que cette question préjudicielle portait uniquement sur le premier critère de qualification de l'aide d'État et, qu'à cet égard, « *il convenait de préciser que, pour que des avantages puissent être qualifiés d'aides au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, ils doivent, d'une part, être accordés directement ou indirectement au moyen de ressources d'État et, d'autre part, être imputables à l'État. La jurisprudence a consacré le caractère cumulatif de ces deux conditions* »⁹⁵⁸.

614. Aussi, au regard de l'imputabilité de la mesure, il a été considéré que la fixation de la contribution litigieuse était le résultat d'un comportement imputable à l'État français. Au regard de la condition de l'origine étatique des ressources, l'avocat général considéra que « *l'article 107 TFUE comprend tous les moyens pécuniaires que l'État peut effectivement utiliser pour soutenir des entreprises. Le fait que ces moyens restent constamment sous contrôle public, et donc à la disposition des autorités nationales compétentes, suffit pour qu'ils soient qualifiés de ressources d'État et pour qu'une mesure qu'ils servent à financer entre dans le champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE* »⁹⁵⁹.

615. Ainsi, l'avocat général conclut en considérant qu'« *un mécanisme de financement de l'obligation d'achat de l'électricité produite par les installations utilisant l'énergie mécanique du vent, qui repose sur une taxe prélevée sur tous les consommateurs finals d'électricité sur le territoire national, tel que celui résultant de la*

⁹⁵⁷ CE, 15 mai 2012, n° 324852, Inédit au recueil Lebon. *AJDA* 2012, p. 1035 ; *RTDE* 2012, p.943, obs. E. MULLER.

⁹⁵⁸ CJUE, aff. C-262/12, 19 décembre 2013, *Association Vent De Colère ! Fédération nationale et autres contre ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement et ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, concl. JÄÄSKINEN, pt. 30. V. également, Arrêts du 21 mars 1991, Italie/Commission, aff. C-303/88, Rec. p. I-1433, pt. 11 ; CJCE, 20 novembre 2003, GEMO, aff. C-126/01, Rec., p. I-13769, pt. 24, et CJCE, Pearle e.a., aff. C-345/02, Rec., p. I-7139, pt. 35. Sur cet arrêt, V. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 116-157 ; V. CJCE, 16 mai 2002, *France contre Commission*, aff. C-482/99, Rec., p. I-4397, pt. 24.

⁹⁵⁹ CJUE, aff. C-262/12, 19 décembre 2013, *Association Vent De Colère ! Fédération nationale et autres contre ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement et ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, concl. JÄÄSKINEN, pt. 34.

loi no 2000-108, du 10 février 2000, relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité, telle que modifiée, relève de la notion d'intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE »⁹⁶⁰.

616. Suivant les conclusions de son avocat général, la Cour de justice répond à la question posée par le juge français de l'impôt dans un arrêt du 19 décembre 2013, et dit pour droit qu'« un mécanisme de compensation intégrale des surcoûts imposés à des entreprises en raison d'une obligation d'achat de l'électricité d'origine éolienne à un prix supérieur à celui du marché dont le financement est supporté par tous les consommateurs finals de l'électricité sur le territoire national, tel que celui résultant de la loi no 2000-108, du 10 février 2000, relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité, telle que modifiée par la loi no 2006-1537, du 7 décembre 2006, relative au secteur de l'énergie, constitue une intervention au moyen de ressources d'État ». Autrement dit, une telle mesure constitue effectivement une intervention au moyen de ressources d'État, dès lors il s'agit bien d'une aide d'État sous forme fiscale⁹⁶¹.

617. Prenant toute la mesure de cette solution dégagée par la Cour de justice, le Conseil d'État annule donc l'arrêté du 17 novembre 2008 fixant les conditions d'achat de l'électricité produite par les installations utilisant l'énergie mécanique du vent et l'arrêté du 23 novembre 2008 le complétant par un arrêt du 28 mai 2014⁹⁶². Ainsi, à l'aune de cet arrêt, il est possible d'admettre un dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne par le biais de la question préjudicielle qui aboutit d'une part, à une application de l'interprétation européenne par le juge français de la notion d'aide d'État, ou plus précisément, du champ d'application de l'aide, mais également à une modification substantielle du droit fiscal interne par l'annulation de règlements en matière fiscale.

⁹⁶⁰ *Ibid.*, pt. 73.

⁹⁶¹ CJUE, aff. C-262/12, 19 décembre 2013, *Association Vent De Colère ! Fédération nationale et autres contre ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement et ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, publié(e) au Recueil numérique (Recueil général) : D. 2014, p. 224, chron. P. THIEFFRY ; AJDA 2014, p. 7, obs. M.-C. de MONTECLER.

⁹⁶² CE, arrêt du 28 mai 2014, n° 324852, publié au Recueil Lebon.

618. Ce dialogue des juges « coopératif » participe donc d'une intégration jurisprudentielle des interdictions fiscales européennes par une certaine intégration du champ d'application de la notion d'aide en matière d'aide d'État sous forme fiscale. Ainsi, le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice participe-t-il de la construction d'un ordre fiscal européen applicable dans l'ordre fiscal interne en matière d'aide d'Etat sous forme fiscale.

2. Au regard de la taxe de financement de l'aide

619. En matière de taxe de financement d'une aide, la Cour de justice a jugé, dans un arrêt du 22 décembre 2008⁹⁶³, que « pour qu'une taxe puisse être considérée comme faisant partie intégrante d'une mesure d'aide, il doit exister un lien d'affectation contraignant entre la taxe et l'aide concernées en vertu de la réglementation nationale pertinente, en ce sens que le produit de la taxe est nécessairement affecté au financement de l'aide et influence directement l'importance de celle-ci et, par voie de conséquence, l'appréciation de la compatibilité de cette aide avec le marché commun »⁹⁶⁴.

620. Dans cet arrêt, la question préjudicielle portait sur la validité de la décision de la Commission européenne du 10 novembre 1997 de ne pas soulever d'objections à l'encontre de la modification d'un régime d'aides en faveur des stations de radio locales⁹⁶⁵ qu'elle considérait conforme aux dispositions du traité européen. En effet, selon la Commission européenne, les caractéristiques mêmes des bénéficiaires de l'aide, que sont les stations de petite taille à audience locale, ne paraissaient pas affecter la concurrence et les échanges dans le marché intérieur⁹⁶⁶. La Cour de justice invalide cette décision de la Commission européenne et juge que ce régime a été mis en place à la suite d'une procédure invalide⁹⁶⁷. Réceptionnant cette interprétation de la

⁹⁶³ CJCE, 22 décembre 2008, aff. C-333/07, *Société Régie Network* ; *RJF* 2009, n° 303 ; *BDCF* 2009, n° 41, concl. J. KOKOTT.

⁹⁶⁴ Cette solution est constante pour la Cour de justice. V en ce sens arrêt du 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 et C-41/05, Rec., p. I-5293, pt. 46.

⁹⁶⁵ Aide d'État n° 679/97 — France.

⁹⁶⁶ CJCE, 22 décembre 2008, aff. C-333/07, *Société Régie Network*, pt. 25, *RJF* 2009, n° 303 ; *BDCF* 2009, n° 41, concl. J. KOKOTT.

⁹⁶⁷ *Ibid.*

Cour de justice, le juge français de l'impôt a également considéré que le régime d'aides à l'expression radiophonique, mis en place à la suite d'une procédure invalide, entraînait pour conséquence l'illégalité de la taxe parafiscale sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévisions et partant, devait être remboursée⁹⁶⁸.

621. De même, par un arrêt du 12 juillet 2011, le tribunal administratif de Montreuil a jugé illégal le produit de la taxe prévu par les dispositions de l'article 302 bis KB du Code général des impôts, versé dans un compte d'affectation spécial intitulé « soutien financier de l'industrie cinématographique et de l'industrie des programmes audiovisuels », destiné au financement du Centre national de la cinématographie (CNC)⁹⁶⁹. En effet, dans la mesure où il existait un lien d'affectation contraignant qui démontrait que la taxe sur les services de télévision faisait partie intégrante du régime d'aide français géré par le CNC, cette taxe était susceptible d'affecter la concurrence et les échanges européens et constituait dès lors, une aide d'État entrant dans le champ d'application des dispositions de l'article 107 du TFUE.

622. Selon le tribunal, conformément aux dispositions de l'article 108 du TFUE, cette aide devait d'abord être notifiée à la Commission européenne avant de pouvoir être appliquée. Dans la mesure où elle ne l'a pas été, l'instauration de cette taxe méconnaissait les dispositions du traité européen. Ainsi, en l'espèce, le tribunal considéra que la société TF1 avait droit à la restitution de la taxe illégalement payée jusqu'à la date à laquelle la Commission européenne déclare le régime d'aide compatible avec les dispositions du traité européen⁹⁷⁰.

623. Si dialogue des juges « coopératifs » il y a, au regard de ces deux types de taxe de financement de l'aide d'État sous forme fiscale, celui-ci trouve néanmoins une limite en matière de contribution au service de l'électricité. En effet, par un arrêt du 9 septembre 2011, le Conseil d'État, prenant en considération la jurisprudence de la Cour de justice, a refusé d'appliquer l'interprétation européenne et a considéré que la contribution au service public de l'électricité ne constituait pas le mode de financement

⁹⁶⁸ CAA, Lyon, 2 avril 2009, n° 06LY01447, *Société Régie Network : Dr. fisc.* 2009, n° 27, comm. 396, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 2009, n° 1032.

⁹⁶⁹ TA de Montreuil, 12 juillet 2011, n° 0906806, *Société TF1 : RJF* 2012, n° 430.

⁹⁷⁰ *Ibid.* Néanmoins, il convient de souligner que ces dispositions du CGI ont, depuis 2010, été abrogées.

d'une aide d'État non autorisée par la Commission européenne pour deux raisons. Tout d'abord, parce que « *le produit de la contribution litigieuse permettait de financer une péréquation tarifaire dans certaines zones non constitutives d'une aide d'État* ». Ensuite, parce que « *le droit accordé à certains clients de bénéficier d'un tarif réglementé et transitoire d'ajustement au marché, sans qu'il n'existe de lien d'affectation contraignant entre la contribution au service public de l'électricité et cette aide, à supposer qu'elle constitue une aide d'État* »⁹⁷¹.

Autrement dit, cette taxe ne constitue pas une aide d'État, car la prise en charge des surcoûts de production dans les zones non interconnectées au réseau métropolitain continental, prévue par les dispositions de l'article 5 de la loi du 10 février 2000, a pour unique objet de permettre aux consommateurs d'électricité situés dans ces zones de payer l'électricité qu'ils consomment au même prix que sur le reste du territoire national. De plus, cette mesure tend à maintenir l'égalité entre l'ensemble des consommateurs d'électricité et ne constitue pas un avantage sélectif procuré à des entreprises. Partant, selon le Conseil d'État, elle ne peut être qualifiée d'aide d'État au sens des dispositions de l'article 107 du TFUE⁹⁷².

624. Enfin, dans une affaire relative à une taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine et affectée au financement des prestations sociales des non-salariés agricoles, le Conseil d'État a également remis en cause la formule de la Cour de justice en jugeant en ces termes qu'« alors même que le lien d'affectation serait contraignant, la taxe ne peut être regardée comme faisant partie intégrante d'un mécanisme d'aide d'État »⁹⁷³. Alors que l'on serait tenté d'y voir une contradiction forte dans les jurisprudences, il ne s'agit en réalité que d'une certaine appréciation différente du cas d'espèce. En effet, le juge français de l'impôt s'efforce de recourir à l'interprétation et au critère dégagés par la Cour de justice afin de juger comme en témoigne l'utilisation de la formule « alors même que le lien d'affectation serait contraignant ». Il ne s'agit pas tant de voir un dialogue « oppositionnel », mais plutôt

⁹⁷¹ CE, 9e et 10e ss-sect., 9 novembre 2011, n° 323 273, *SNC Stop Hôtel Villeneuve-d'Ascq*, concl. F. ALADJIDI, note A. MAITROT DE LA MOTTE : JurisData n° 2011-025899.

⁹⁷² CE, 9e et 10e ss-sect., 9 novembre 2011, n° 323 273, *SNC Stop Hôtel Villeneuve-d'Ascq*, concl. F. ALADJIDI, note A. MAITROT DE LA MOTTE : JurisData n° 2011-025899.

⁹⁷³ CE, 12 avril 2013, n° 359 541, *SCP Becheret* : *RJF* 2013, n° 786 ; *BDCF* 2013, n° 86, concl. B. BOHNERT. V. également, B. BONHERT, « Conformité de la taxe sur les huiles alimentaires avec le droit de l'Union européenne (oui) », *Dr. fisc.* 2013, n° 25, comm. 346.

la confirmation de la prise en considération des critères européens que le juge français n'a pas trouvé remplie en l'espèce.

C) L'intégration de la notion de subvention

625. L'une des manifestations les plus flagrantes du dialogue des juges se trouve être l'application de la jurisprudence *Altmark* par le Conseil d'État. Le dialogue se traduit ici par la reprise et l'application des conditions posées par la Cour de justice et participe, dès lors, de l'intégration négative des aides d'État sous forme fiscale, particulièrement au regard de l'appréciation de la notion de subvention.

En effet, dans l'arrêt *Altmark*, la Cour de justice⁹⁷⁴ avait été saisie d'une question préjudicielle visant à préciser les conditions dans lesquelles les États membres pouvaient accorder des subventions aux entreprises qui exploitent un service public de transport local de personnes. Selon la Cour, la condition d'application de l'article 107 du TFUE, selon laquelle l'aide doit être de nature à affecter les échanges entre États membres, ne dépend pas de la nature locale ou régionale des services de transports fournis ou de l'importance du domaine concerné. La Cour ajoute toutefois que « des subventions publiques visant à permettre l'exploitation de services réguliers de transports urbains, suburbains ou régionaux ne tombent pas sous le coup de cette disposition dans la mesure où de telles subventions sont à considérer comme une compensation représentant la contrepartie des prestations effectuées par les entreprises bénéficiaires pour exécuter des obligations de service public »⁹⁷⁵.

626. Aux fins de l'application de ce critère, la Cour précise que le juge national de l'impôt doit vérifier si quatre conditions sont réunies. Tout d'abord, l'entreprise bénéficiaire doit avoir effectivement été chargée de l'exécution d'obligations de service public et ces obligations doivent avoir été clairement définies⁹⁷⁶. Ensuite, les paramètres sur la base desquels est calculée la compensation doivent avoir été préalablement établis

⁹⁷⁴ CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg contre Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, en présence de Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht* : AJDA 2003, p.1739, note S. RODRIGUES ; CJEG 2003, p.616, note LORIEUX et THOUVENIN ; D. 2003, jurisprudence p. 2814, note J.-L. CLERGERIE ; AJDA 2003, p. 2146, chron. J.-M. BELORGEY, S. GERVASONI et C. LAMBERT ; RTDE 2004, p.33, étude S. BRACQ.

⁹⁷⁵ CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg contre Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, en présence de Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht*, pt. 82.

⁹⁷⁶ *Ibid.*, pt. 89.

de façon objective et transparente⁹⁷⁷. Troisièmement, la compensation ne doit pas avoir dépassé ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations⁹⁷⁸. Enfin, lorsque le choix de l'entreprise à chargée de l'exécution d'obligation de service public n'est pas effectué dans le cadre d'une procédure de marché public, le niveau de la compensation doit avoir été déterminé sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement équipée en moyens de transport afin de pouvoir satisfaire aux exigences de service public requis, aurait encourus pour exécuter ces obligations, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations⁹⁷⁹.

627. Manifestation remarquable du dialogue des juges, la jurisprudence *Altmark* a été, depuis 2003, reprise et appliquée dans plusieurs arrêts par le Conseil d'État. En effet, dans un premier arrêt du 23 juillet 2012, *Région Ile-de-France*⁹⁸⁰, les juges du Palais Royal ont dû se prononcer sur le fait de savoir si le mécanisme d'aides financières instauré par la région Ile-de-France pour améliorer la qualité du service public de transport régulier de voyageur constituait une aide d'État sous forme fiscale. Pour répondre à cette question, le Conseil d'État a fait application de la jurisprudence *Altmark* et a jugé que « les subventions attribuées sur le fondement de délibérations litigieuses avaient pour objet de compenser des obligations de service public dans les conditions fixées par la Cour de justice [de l'Union européenne] par l'arrêt *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg* du 24 juillet 2003, C-280/00 et qu'elles ne constituaient donc pas des aides accordées par les États au sens de l'article [107 du TFUE] ; que pour écarter ce moyen, la cour administrative d'appel a pu légalement se fonder sur ce qu'il n'était pas établi que le montant des aides n'excédait pas les charges résultant des obligations de service public imposées aux transporteurs »⁹⁸¹. Ce faisant, le Conseil d'État a fait une stricte application de la troisième condition posée dans la jurisprudence *Altmark*.

⁹⁷⁷ *Ibid.*, pt. 90.

⁹⁷⁸ *Ibid.*, pt. 92.

⁹⁷⁹ *Ibid.*, pt. 93.

⁹⁸⁰ CE, 23 juillet 2012, n° 343 440, *Région Ile-de-France* : *RJF* 2012, n° 1174.

⁹⁸¹ *Ibid.*, considérant n° 10 : *RJF* 2012, n° 1174.

628. Dans cette même affaire, le Conseil d'État a également fait application de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne du 21 décembre 2001, arrêt *ACEA SpA*⁹⁸² dans lequel la Cour de justice avait jugé que si une aide accordée à une entreprise opérant exclusivement sur des marchés fermés à la concurrence est, par nature, insusceptible d'avoir une incidence sur les échanges entre États membres et de fausser la concurrence, tel n'est pas le cas d'une aide accordée à une entreprise opérant à la fois sur un marché fermé à la concurrence et sur un marché ouvert à la concurrence. Par une application de cette jurisprudence émanant du juge européen de l'impôt, le Conseil d'État affirme donc « qu'il y a lieu, dans ce cas, de rechercher si l'aide accordée dans le cadre du marché fermé est susceptible d'affecter les échanges entre États membres et de fausser la concurrence sur le marché ouvert »⁹⁸³.

629. Dans un second arrêt du Conseil d'État, *Communauté de communes d'Erdre et Gesvres*⁹⁸⁴ du 13 juillet 2012, le juge français de l'impôt a de nouveau appliqué strictement la jurisprudence *Altmark* de la Cour de justice. Cet arrêt était relatif à une demande de requalification d'une compensation de service public en aide d'État. En l'espèce, plusieurs associations ainsi que la communauté de communes d'Erdre et Gesvres soutenaient que les subventions allouées au concessionnaire en vue de la construction de l'aérodrome de Notre-Dame-des-Landes ou pour l'exercice des missions prévues par le cahier des charges étaient constitutives d'une aide d'État et auraient dû être notifiées à la Commission européenne conformément aux dispositions de l'article 108 du TFUE.

630. Le Conseil d'État affirme en effet que « par un arrêt du 24 juillet 2003 *Altmark Trans GmbH* (C-280/00), la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que des subventions représentant la contrepartie des prestations effectuées par des entreprises pour exécuter des obligations de service public ne constituaient pas des aides d'État, à condition de remplir les quatre conditions cumulatives suivantes

⁹⁸² CJCE, 21 décembre 2001, aff. C-319/09 P, *ACEA SpA contre Commission européenne*, Rec. p. I-209.

⁹⁸³ CE, 23 juillet 2012, n° 343 440, *Région Ile-de-France*, considérant n° 7 : *RJF* 2012, n° 1174.

⁹⁸⁴ CE, 13 juillet 2012, n° 347 073, *Communauté de communes d'Erdre et Gesvres* : *Rec. CE* 2012, p.277 ; *AJDA* 2012, p. 1428, note D. POUPEAU.

(...) »⁹⁸⁵. Faisant une application des conditions dégagées par la Cour de justice, le Conseil d'État juge également que « la subvention ayant pour objet de compenser le coût de la construction imposée par les pouvoirs publics à raison d'externalités positives que l'exploitant ne pourra valoriser, la première des conditions posées par la jurisprudence de la Cour de justice tenant en la compensation d'obligations de service public clairement définies doit être regardée comme satisfaite »⁹⁸⁶.

631. Enfin, dans une troisième affaire, *Compagnie Méridionale de Navigation*⁹⁸⁷, le Conseil d'État reprend, de nouveau, la solution dégagée dans la jurisprudence européenne *Altmark* de 2003. Cet arrêt était relatif à une délégation de service public conclue entre l'Office des transports de la Corse (OTC) et un groupement d'entreprises de transport maritime constitué de la Société Nationale Corse Méditerranée (SNCM) et la Compagnie Méridionale de Navigation (CMN) ayant pour objet la desserte maritime entre le port de Marseille et les ports de Bastia, Ajaccio, Balagne, Porto-Vecchio et Propriano pour la période 2007-2013. Aux termes de la convention de délégation de service public conclue entre l'OTC d'une part et la SNCM et la CMN d'autre part, un article 7.1 disposait qu'« en cas de modification importante des conditions techniques, réglementaires ou économiques d'exploitation des services délégués ou pour tenir compte d'évènements extérieurs ayant un impact significatif sur les engagements financiers du (des) délégataire(s), les parties se rencontreront (...) pour prendre, autant que de besoin, les mesures de rétablissement de l'équilibre financier initial de la Convention, en priorité sur les tarifs maxima et sur l'adaptation des services (...) ».

632. Faisant une application stricte de la jurisprudence *Altmark*⁹⁸⁸, le Conseil d'État juge que « cette clause, telle que relevée par la cour, subordonne l'éventualité d'un

⁹⁸⁵ *Ibid.*, consid. n° 20.

⁹⁸⁶ *Ibid.*, consid. n° 21.

⁹⁸⁷ CE, 13 juillet 2012, n° 355 616, *Compagnie Méridionale de Navigation* : *Rec. CE* 2012, p. 282 ; *AJDA* 2012, p. 1428, note D. POUPEAU.

⁹⁸⁸ *Ibid.*, consid. n° 8. Le Conseil d'État considère en effet qu'« en application de la jurisprudence issue de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes en date du 24 juillet 2003, *Altmark Trans GmbH* (C-280/00), une compensation destinée à la prestation de services d'intérêt économique général constitue une aide d'État, à moins qu'elle ne se limite strictement au montant nécessaire pour compenser les coûts d'un opérateur efficient liés à l'exécution d'obligations de service public, lesquelles peuvent être imposés lorsque les autorités publiques considèrent que le libre jeu du marché ne permet pas de garantir la prestation de tels services ou de les fournir à des conditions satisfaisantes ; que la légalité d'une telle compensation est soumise à la condition que l'entreprise bénéficiaire soit effectivement chargée de l'exécution d'obligations de service public clairement définies, que les paramètres sur la base desquels elle est calculée soient préalablement établis, de façon objective et transparente, afin d'éviter qu'elle comporte un avantage économique susceptible de favoriser l'entreprise

concours financier à l'intervention d'une décision de l'autorité compétente de la collectivité territoriale de Corse qui devrait en déterminer la nature, les modalités et le montant ; que si cette décision, que serait éventuellement appelée à prendre la collectivité, était susceptible de constituer une aide d'État dès lors que les conditions indiquées au point 8 de la présente décision ne seraient pas satisfaites, elle devrait alors, préalablement à son intervention, faire l'objet d'une notification préalable à la Commission en application de l'article 108 du traité ; que la circonstance que l'article 7 de la convention puisse ainsi donner lieu à la prise d'une décision par la personne publique dont l'intervention serait subordonnée à une notification préalable à la Commission européenne, ne permet pas, à elle seule, de qualifier cette clause d'aide au sens de l'article 107 du traité »⁹⁸⁹.

§2 — *L'intégration négative du régime des aides fiscales d'État*

633. Le dialogue des juges a également permis d'intégrer négativement le régime des aides fiscales d'État. Or, afin de bien appréhender cette intégration, il nous semble judicieux d'exposer préalablement, mais surtout brièvement, les grandes lignes des modalités de la prohibition des aides fiscales d'État (**A**). Nous verrons ensuite que cette intégration négative a particulièrement concerné l'obligation de restitution de l'aide (**B**). Naturellement, l'étude de l'intégration jurisprudentielle du régime de l'aide fiscale d'État amène à se poser la question de l'incidence et de l'articulation des règles du droit fiscal interne avec le droit européen des aides d'État (**C**) qu'en font les juges.

A) Le régime des aides fiscales d'État

634. Une description exhaustive et détaillée du régime général des aides d'État en matière fiscale n'est pas l'objet de cette thèse. Pour autant, il nous semble judicieux de

bénéficiaire par rapport à des entreprises concurrentes, et que la compensation ne dépasse pas ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public, en tenant compte des recettes qui y sont relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable ; que lorsque le choix de l'entreprise chargée de l'exécution d'obligations de service public n'est pas effectué dans le cadre d'une procédure de publicité et de mise en concurrence permettant de sélectionner le candidat capable de fournir ces services au moindre coût pour la collectivité, le niveau de la compensation nécessaire doit être déterminé sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement équipée des moyens nécessaires, aurait encourus pour exécuter ces obligations en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations ».

⁹⁸⁹ CE, 13 juillet 2012, n° 355 616, *Compagnie Méridionale de Navigation*, considérant numéro 10 : *Rec. CE* 2012, p. 282 ; *AJDA* 2012, p. 1428, note D. POUPEAU.

présenter les grandes lignes des modalités de la prohibition des aides d'États en matière fiscale afin de faciliter la compréhension du dialogue des juges, mais surtout de l'intégration négative qui s'y rapporte.

635. Aussi, l'article 108 du TFUE pose le régime de droit commun (1) du contrôle des aides d'État sous forme fiscale et impose aux États membres une notification préalable à la Commission européenne qui autorisera, le cas échéant, le dispositif d'aide relatif aux mesures fiscales. L'article 107 du TFUE mentionne les dérogations possibles au régime de droit commun en considérant certaines mesures comme « compatibles avec le marché intérieur »⁹⁹⁰ et d'autres comme pouvant « être considérées comme compatibles avec le marché intérieur »⁹⁹¹. Si l'article 108 du TFUE pose le cadre général, l'article 109 du TFUE permet au Conseil de fixer les conditions d'application de l'article 108 du TFUE et les catégories d'aides qui sont dispensées de cette procédure. Ce faisant, il constitue le fondement légal du régime dérogatoire (2) en permettant aux États membres de s'affranchir de l'obligation de notification et de l'autorisation préalable de l'aide d'État sous forme fiscale.

⁹⁹⁰ L'article 107 §2 du TFUE dispose ainsi en ces termes que « sont compatibles avec le marché intérieur :

a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits,

b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires,

c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division. Cinq ans après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, le Conseil, sur proposition de la Commission, peut adopter une décision abrogeant le présent pt. ».

⁹⁹¹ L'article 107 §3 du TFUE dispose quant à lui que « Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur :

a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ainsi que celui des régions visées à l'article 349, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale,

b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre,

c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun,

d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans l'Union dans une mesure contraire à l'intérêt commun,

e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil sur proposition de la Commission ».

1. Le régime de droit commun

636. Selon l'article 108 § 3 du TFUE, « la Commission est informée (...) des projets tendant à instituer ou à modifier des aides ». La Commission effectue donc un arbitrage entre d'une part, les aides d'État qu'elle peut « modifier » et qui suppose donc l'existence préalable de l'aide, et d'autre part, les aides qu'elle peut « instituer » qui ne sont donc que des projets d'aides, c'est-à-dire de « potentielles futures aides d'État »⁹⁹².

637. Concernant les aides d'État en vigueur qu'on nommera « aides d'État positives » en référence au « droit positif », il s'agit d'une part, des aides qui ont été autorisées par la Commission européenne et d'autre part, des aides qui étaient en vigueur dans l'État membre au moment de son adhésion aux traités européens. Au regard de ces « aides d'États positives », l'article 108 § 1 du TFUE précise que « la Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États »⁹⁹³. Aussi, dans la mesure où l'examen est « permanent », ces aides sont considérées comme « légales » jusqu'au moment dudit examen. Il semble dès lors exister une présomption de légalité de l'« aide d'État positive » qui pourra être considérée illégale à l'issue de l'examen opéré par la Commission en fonction du développement ultérieur du marché intérieur.

638. Au regard des « aides d'États positives » sous forme fiscale, il convient de mentionner que deux situations peuvent se rencontrer. La première, c'est la situation dans laquelle l'aide d'État positive sous forme fiscale a été notifiée à la Commission européenne, puis autorisée par cette dernière. À l'issue de l'autorisation, celle-ci est donc légale. La présomption de légalité est donc entérinée. La deuxième situation c'est celle dans laquelle la Commission considère que l'aide d'État positive sous forme fiscale est illégale. Les avantages fiscaux ne pourront dès lors être maintenus que selon les modalités prévues par la Commission et seront illégaux quant au reste.

639. Concernant les « potentielles futures aides d'États » sous forme fiscale, l'article 108 §3 dispose que si la Commission « estime qu'un projet n'est pas

⁹⁹² Art. 108 § 3 du TFUE.

⁹⁹³ Art. 108 § 1 du TFUE.

compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale »⁹⁹⁴. Ainsi, tout projet d'aide d'État, en ce inclus ceux relatifs à la matière fiscale, doit être présenté à la Commission européenne avant que celle-ci n'autorise sa mise en œuvre par l'État membre. Il s'agit en effet d'une obligation de *standstill*⁹⁹⁵ dont le non-respect entraîne l'illégalité de l'aide et la sanction de la Commission.

640. Au regard des « potentielles futures aides d'États » sous forme fiscale, quatre situations peuvent se rencontrer. La première situation, celle où le projet d'aide est notifié à la Commission puis autorisé par cette dernière ; l'aide est donc légale. La deuxième situation, c'est celle où le projet d'aide est notifié, mais mis en œuvre avant l'autorisation de la Commission ; l'aide est donc illégale. La troisième situation, c'est celle où l'aide est mise en œuvre sans avoir été notifiée à la Commission. La quatrième et dernière situation, c'est celle où la Commission considère le projet d'aide comme incompatible avec le développement ou le fonctionnement du marché intérieur.

641. Ainsi, il y a des aides d'État sous forme fiscale qui sont illégales et d'autres qui sont incompatibles avec le marché intérieur. Si la problématique du contrôle de la légalité de l'aide d'État sous forme fiscale⁹⁹⁶ est prise en considération dans le cadre de cette thèse, car relevant de la compétence de la Commission européenne et des juridictions nationales et européennes de l'impôt, celle relative à l'appréciation de leur compatibilité avec le marché intérieur sera écartée dans la mesure où elle ne relève que de la compétence exclusive de la Commission⁹⁹⁷. Aussi, s'il est interdit d'octroyer une aide d'État sous forme fiscale sans autorisation préalable, le non-respect de cette

⁹⁹⁴ Art. 108 § 3 du TFUE.

⁹⁹⁵ B. DELAUNAY, « L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux », *Dr. fisc.* 2012, n° 47, 526. La clause de *Standstill* figure au dernier paragraphe de l'article 108 TFUE et dispose en ces termes que « l'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale ». V. également A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, Collection droit de l'Union européenne*, 1^{re} édition, Bruylant, 2012, p. 284.

⁹⁹⁶ Il s'agira de la notification et de l'autorisation par la Commission européenne.

⁹⁹⁷ Il s'agira du caractère supportable de l'affectation des échanges.

interdiction entraîne l'obligation pour l'État membre de récupérer l'avantage fiscal octroyé illégalement⁹⁹⁸.

642. Le principe régissant la matière de l'aide d'État sous forme fiscale est le suivant : aucune aide ne peut être octroyée si elle n'a pas été notifiée puis autorisée par la Commission sous peine d'être considérée comme illégale. La sanction de cette illégalité c'est le remboursement ou la restitution de l'aide illégalement perçue par le bénéficiaire.

643. La justification de la sanction repose sur deux arguments. Le premier, c'est la conséquence du non-respect des dispositions du traité européen et particulièrement de la clause de *standstill* figurant à l'article 108 §3 du TFUE qui dispose en ces termes que « l'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale »⁹⁹⁹. Le deuxième argument, c'est celui de la Cour de justice, qui, dans un premier arrêt de 1973, juge que « la commission [est] compétente lorsqu'elle constate l'incompatibilité d'une aide avec le marché commun pour décider que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier ; que cette suppression ou modification, pour avoir un effet utile, peut comporter l'obligation d'exiger le remboursement d'aide octroyée en violation du traité, de sorte qu'à défaut de mesures de récupération la Commission peut en saisir la Cour »¹⁰⁰⁰ avant d'ajouter, dans un deuxième arrêt de 1991, que « les juridictions nationales doivent garantir aux justiciables qui sont en mesure de se prévaloir d'une telle méconnaissance que toutes les conséquences en seront tirées, conformément à leur droit national, tant en ce qui concerne la validité des actes comportant mise à exécution des mesures d'aide, que le recouvrement des soutiens financiers accordés au mépris de cette disposition ou d'éventuelles mesures provisoires »¹⁰⁰¹.

⁹⁹⁸ Cette illégalité résulte du défaut de notification de l'aide d'État sous forme fiscale à la Commission européenne, de la mise en œuvre de l'avantage fiscal avant l'autorisation de la Commission ou encore du maintien de l'avantage fiscal alors que celui-ci a été déclaré incompatible avec le marché intérieur par la Commission.

⁹⁹⁹ Art. 108 § 3 du TFUE.

¹⁰⁰⁰ CJCE, 12 juillet 1973, aff. 70/72, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p.813, pt. 13.

¹⁰⁰¹ CJCE, 21 novembre 1991, aff. C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon contre France*, Rec., p. I-5505.

644. Enfin, dans un troisième arrêt de 1996 la Cour juge qu'« une juridiction nationale, lorsqu'elle est saisie d'une demande visant à ce qu'elle tire les conséquences de la violation de l'article [108 du TFUE] alors que la Commission est parallèlement saisie et n'a pas encore statué sur la question de savoir si les mesures étatiques en cause constituent des aides d'État, n'est tenue ni de se déclarer incompétente ni de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Commission prenne position sur la qualification des mesures en cause. En vue de déterminer si ces dernières auraient dû être notifiées à la Commission, une juridiction nationale peut être amenée à interpréter et à appliquer la notion d'aide. En cas de doute, elle peut demander à la Commission des éclaircissements. En outre, elle peut ou elle doit (...) poser une question préjudicielle à la Cour. En cas de consultation de la Commission ou de renvoi préjudiciel à la Cour, elle doit apprécier la nécessité d'ordonner des mesures provisoires afin de sauvegarder les intérêts des parties jusqu'à ce qu'elle statue définitivement. (...) Une juridiction nationale à laquelle il est demandé d'ordonner la restitution d'aides doit faire droit à cette demande si elle constate que les aides n'ont pas été notifiées à la Commission, à moins que, en raison de circonstances exceptionnelles, la restitution ne soit inappropriée »¹⁰⁰².

645. Ainsi, en matière de restitution d'aide d'État sous forme fiscale, le juge de l'impôt national ne dispose que de peu de pouvoir d'appréciation. Tant la Cour de justice que la législation européenne lui imposent de simplement d'exécuter et d'ordonner la restitution de l'aide illégalement octroyée selon les modalités de la procédure fiscale nationale¹⁰⁰³.

2. Les régimes dérogatoires

646. Si les mesures fiscales ne s'appliquent pas également à tous les contribuables, elles peuvent être qualifiées d'aides d'État sous forme fiscale dès lors qu'un contribuable est favorisé par rapport à un autre. Fut donc préconisée la nécessité

¹⁰⁰² CJCE, 11 juillet 1996, aff. C-39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) et autres contre La Poste et autres*, Rec., p.I-3547.

¹⁰⁰³ Règlement (CE) n° 659/99 du Conseil du 22 mars 1999 « portant modalité d'application de l'article 93 du traité CE », JO L. 83, p.1.

d'ouvrir des voies dérogatoires¹⁰⁰⁴ permettant aux États membres d'octroyer des aides qui n'affectent pas le développement ou le fonctionnement du marché intérieur¹⁰⁰⁵.

647. Ces régimes dérogatoires permettent d'exempter certaines aides d'États sous forme fiscale¹⁰⁰⁶ de l'obligation de notification préalable à la Commission prévue à l'article 108 §3 du TFUE ou encore imposent la notification préalable, mais l'aide est tout de même automatiquement autorisée. Autrement dit, les États membres peuvent octroyer des aides d'État sous forme fiscale avant la décision de la Commission selon un régime dérogatoire au régime de droit commun. Ce régime dérogatoire concerne les aides dont le montant est inférieur à un certain seuil, communément appelées des aides « *de minimis* »¹⁰⁰⁷ (a), mais concerne également des aides catégorielles (b).

a) Les aides « *de minimis* »

648. Si ces aides font partie du régime dérogatoire des aides d'État sous forme fiscale, c'est parce que leur montant est d'une insuffisance telle que la concurrence et les échanges ne peuvent affecter le marché intérieur. Ces aides d'État « *de minimis* » ont fait l'objet de règlements de la Commission européenne¹⁰⁰⁸ permettant d'exempter les États membres de l'obligation de notification préalable et d'autorisation de la Commission. Le premier règlement de 2001 avait fixé un plafond des aides *de minimis* à 100 000 € en « équivalent-subvention brut » sur une période glissante de trois ans¹⁰⁰⁹. Le deuxième règlement a ensuite porté ce montant à 200 000 € en « équivalent-

¹⁰⁰⁴ Ces voies dérogatoires le sont parce qu'elles ne suivent pas la procédure classique instituée à l'article 108 du TFUE.

¹⁰⁰⁵ Conclusions sur CJCE, 24 juillet 2003, Aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, Rec., p. I-7747, pt. 62.

¹⁰⁰⁶ Règlement (CE) n° 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales. L'article 2 relatif aux aides « *de minimis* » dispose que : « 1. La Commission peut, par voie de règlements arrêtés en conformité avec la procédure définie à l'article 8 du présent règlement, décider qu'eu égard au développement et au fonctionnement du marché commun, certaines aides ne satisfont pas à tous les critères de l'article [107], paragraphe 1, du traité et qu'elles sont donc exemptées de la procédure de notification prévue à l'article [108], paragraphe 3, du traité pour autant que les aides accordées à une même entreprise sur une période donnée ne dépassent pas un montant fixe déterminé.

2. À la demande de la Commission, les États membres lui communiquent à tout moment toute information supplémentaire relative aux aides exemptées en vertu du paragraphe 1 ».

¹⁰⁰⁷ Ces aides « *de minimis* » sont dispensées de notification et d'autorisation préalable.

¹⁰⁰⁸ Règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001, pris en application du règlement du Conseil n° 994/98 et Règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, JO L. 379 du 28 décembre 2006, p. 5.

¹⁰⁰⁹ Le règlement de 2001 s'appliquait pour la période 2001-2006.

subvention brut » sur une période de trois exercices fiscaux¹⁰¹⁰. Néanmoins, si ce régime permet une dérogation quant à la notification et à l'autorisation de la Commission, l'entreprise bénéficiaire doit tout de même fournir à l'État membre des informations complètes relatives aux aides *de minimis* qu'elle a déjà perçues au cours des trois derniers exercices fiscaux. Ce dernier règlement, arrivé à échéance le 31 décembre 2013 fut ensuite prorogé pour une durée de six mois jusqu'au 30 juin 2014 pour être remplacé par un nouveau règlement *de minimis* publié le 24 décembre 2013¹⁰¹¹.

649. Au regard de la législation française, ces aides d'État *de minimis* ont fait l'objet d'une circulaire du 26 janvier 2006 relative à l'application au niveau national des règles européennes de concurrence relatives aux aides publiques aux entreprises¹⁰¹². Par ailleurs, des liaisons ont été créées par les lois de finances de 2006 et 2007 entre le Code général des impôts et les règlements *de minimis*. Parmi ces aides *de minimis*, il semble opportun, dans un but pratique, de mentionner les mesures fiscales suivantes (liste non exhaustive) :

- Au regard des Zones Franches Urbaines (ZFU) ouvertes le 1^{er} janvier 1997 :
 - exonération de l'impôt sur les bénéfices¹⁰¹³ et de l'imposition forfaitaire annuelle¹⁰¹⁴ ;
 - exonération des cotisations sociales personnelles-maladie-maternité¹⁰¹⁵.
- Au regard des Zones Franches Urbaines (ZFU) ouvertes le 1^{er} janvier 2004 :
 - exonération de l'impôt sur les bénéfices¹⁰¹⁶ et de l'imposition forfaitaire annuelle¹⁰¹⁷ ;
 - exonération des cotisations sociales personnelles-maladie-maternité¹⁰¹⁸ ;

¹⁰¹⁰ Le second règlement de 2006 portait sur la période 2007-2013 et a modifié la période glissante de trois ans par celle de période d'exercices fiscaux de trois ans. Les bénéficiaires des aides d'État ont désormais la possibilité de cumuler des aides d'État conformes au régime de droit commun et des aides *de minimis* sans que le second soit affecté par le montant de l'aide accordé selon le régime de droit commun.

¹⁰¹¹ Règlement (UE) n° 1407/2013 du 18 décembre 2013, JOUE 24 décembre 2013, n° L 352, p. 1 : *Dr. fisc.* 2014, n° 3, activité. 18. V. également, « La nouvelle réglementation relative aux aides *de minimis* », *Dr. fisc.* 2014, n° 9, 181.

¹⁰¹² Circulaire du 26 janvier 2006 relative à l'application au plan local des règles communautaires de concurrence relatives aux aides publiques aux entreprises, JO du 31 janvier 2006.

¹⁰¹³ Code général des impôts, article 44 octies I à IV.

¹⁰¹⁴ Code général des impôts, article 223 nonies.

¹⁰¹⁵ Loi n° 96-987 du 14 novembre 1996, article 14.

¹⁰¹⁶ Code général des impôts, article 44 octies VI.

¹⁰¹⁷ Code général des impôts, article 223 nonies.

- exonération pendant deux ans de la taxe foncière sur les propriétés bâties¹⁰¹⁹ ;
 - exonération de la contribution économique territoriale ¹⁰²⁰ et des cotisations sociales patronales de sécurité sociale¹⁰²¹.
- Au regard des jeunes entreprises innovantes :
- exonération de l'impôt sur les bénéfices¹⁰²² et de l'imposition forfaitaire annuelle¹⁰²³ ;
 - exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties¹⁰²⁴ ;
 - exonération de la contribution économique territoriale¹⁰²⁵.

b) Les aides catégorielles

650. Si un régime dérogatoire applicable en fonction du montant de l'aide existe, il en existe également un deuxième qui est fonction de la catégorie de l'aide d'État. Et s'il est certain que ces exemptions ne visent pas directement les avantages fiscaux, *« nombreuses sont celles qui permettent de les appréhender à travers les politiques sectorielles auxquelles ils participent, qu'il s'agisse par exemple de mesures d'aide à l'emploi, d'aide aux régions en difficulté, d'aide à l'environnement ou d'aide aux petites et moyennes entreprises »*¹⁰²⁶. Ce régime particulier figure au sein du règlement général d'exemption par catégorie n° 800/2008 du 6 août 2008 applicable depuis le 29 août 2008¹⁰²⁷ et permet aux États membres de ne pas avoir à notifier à la Commission européenne les aides qu'elles souhaitent octroyer.

¹⁰¹⁸ Loi n° 96-987, 14 novembre 1996, article 14, modifié par la Loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003.

¹⁰¹⁹ Code général des impôts, article 1383 C.

¹⁰²⁰ Code général des impôts, article 1466 A I quinquies.

¹⁰²¹ Loi n° 96-987, 14 novembre 1996, article 14, modifié par la Loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003.

¹⁰²² Code général des impôts, article 44 sexies.

¹⁰²³ Code général des impôts, article 223 nonies A.

¹⁰²⁴ Code général des impôts, article 1383 D.

¹⁰²⁵ Code général des impôts, article 1466 D.

¹⁰²⁶ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 1^{re} édition, Bruylant, 2012, p. 306.

¹⁰²⁷ Règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

651. Le fondement juridique de ce régime dérogatoire est le paragraphe 3 de l'article 107 du TFUE qui dispose que « peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur :

- a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ainsi que celui des régions visées à l'article 349, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale,
- b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre,
- c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun,
- d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans l'Union dans une mesure contraire à l'intérêt commun,
- e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil sur proposition de la Commission »¹⁰²⁸.

652. Ainsi, si dans certains domaines une autorisation préalable de la Commission européenne est nécessaire afin qu'un État membre puisse octroyer des aides d'État sous forme fiscale, dans d'autres, l'autorisation est automatiquement accordée dès lors que l'aide d'État respecte certaines conditions¹⁰²⁹ et concerne, notamment, les aides à l'emploi¹⁰³⁰, à la recherche et au développement, à l'innovation ou encore à la protection de l'environnement¹⁰³¹.

¹⁰²⁸ Article 107 du TFUE.

¹⁰²⁹ Ces conditions sont celles du Règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

¹⁰³⁰ Ces aides reprennent l'exemption qui avait déjà été prévue par le règlement communautaire n° 2204/2002 de la Commission du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'États à l'emploi.

¹⁰³¹ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 1^{re} édition, Bruylant, 2012, p. 308.

653. Également, sur la base du même règlement d'exemption par catégorie de 2008, la Commission a autorisé les États membres à accorder certaines mesures fiscales,¹⁰³² par exemple, des aides régionales particulièrement pour les zones franches urbaines¹⁰³³ ou encore des aides fiscales à l'investissement en outre-mer¹⁰³⁴.

B) L'intégration de l'obligation de restitution

654. Si le principe selon lequel les États membres doivent récupérer les aides d'État qu'ils ont illégalement octroyées a été maintes fois réaffirmé par la Cour de justice¹⁰³⁵, l'obligation de récupération entraîne pour conséquence que le juge national, lorsqu'il est saisi d'un litige relatif au non-respect du droit de l'Union européenne au regard d'une aide d'État sous forme fiscale non notifiée à Commission européenne ni autorisée par cette dernière, doit en ordonner la restitution sans rechercher si cette aide d'État sous forme fiscale est compatible ou non avec le développement ou le fonctionnement du marché intérieur.

655. En faisant une application stricte de la jurisprudence européenne, la Cour de cassation a, par un arrêt¹⁰³⁶ du 23 août 2005, rappelé ces exigences en se fondant sur les « missions complémentaires et distinctes » du juge national de l'impôt et de la Commission européenne¹⁰³⁷. Un rappel des faits du litige permettra de mieux comprendre la démarche du juge.

En l'espèce, la société Ecomax souhaitait obtenir la restitution des sommes qu'elle avait acquittées du 15 juillet au 31 décembre 1996 au titre de l'octroi de mer et du droit

¹⁰³² Il s'agit majoritairement d'exonérations fiscales.

¹⁰³³ Communiqué de la Commission européenne n° IP/06/821 du 22 juin 2006.

¹⁰³⁴ Il s'agit d'une part, des dispositions des articles 217 *undecies* et 217 *duodecies* du Code général des impôts qui permet aux entreprises passibles de l'IS de déduire de leur résultat imposable le montant de certains investissements qu'elles réalisent dans les départements d'outre-mer ou encore de déduire le montant des souscriptions au capital de sociétés qui réalisent de tels investissements. D'autre part, ces aides concernent également la construction navale en outre-mer et la déduction fiscale pour investissement accordée sur agrément dans le cadre du régime prévu par l'article 238 *bis* HA du Code général des impôts.

¹⁰³⁵ V. notamment CJCE, 12 juillet 1973, aff. 70/72, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, pt. n° 13, Rec., p.813 ; CJCE, 21 novembre 1991, aff. C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon contre France*, Rec., p. I-5505 ; CJCE, 11 juillet 1996, aff. C-39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) et autres contre La Poste et autres*, Rec., p.I-3547.

¹⁰³⁶ C. cass., ch. com., 23 septembre 2008, n° 06-20.945, *Société Ecomax*, note A. MAITROT DE LA MOTTE : JurisData n° 2008-045082.

¹⁰³⁷ A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale non notifiées : la Cour de cassation rappelle les « missions » du juge national », *Dr. fisc.* 2008, n° 48, comm. 600.

additionnel à celui-ci, du fait de l'importation de diverses marchandises en Guadeloupe, et à titre subsidiaire, en indemnisation de son préjudice. La société Ecomax avançait l'argument selon lequel les taxes perçues l'avaient été en violation du droit de l'Union européenne dans la mesure où certaines entreprises locales s'en trouvaient être partiellement ou totalement exonérées. Partant, la société Ecomax assigna le directeur général des douanes et des droits indirects devant le tribunal de grande instance de Pointe-à-Pitre en Guadeloupe¹⁰³⁸ aux motifs que les taxes perçues, alors que les producteurs locaux pouvaient en être exonérés, constituaient d'une part, une taxe d'effet équivalent à des droits de douane et, d'autre part, une aide d'État sous forme fiscale non notifiée ni autorisée par la Commission européenne.

656. La société fut déboutée de ses demandes tant en première instance qu'en appel¹⁰³⁹ aux motifs que si le régime litigieux instaurait une différence de traitement entre les producteurs locaux et les importateurs, celui-ci avait été autorisé par le Conseil européen¹⁰⁴⁰ et validé par la Cour de justice¹⁰⁴¹. De plus, les juges d'appel ont considéré que le défaut de notification d'une aide d'État à la Commission européenne ne peut être invoqué par un contribuable devant les juridictions nationales afin d'obtenir la restitution des sommes versées relatives aux taxes litigieuses. En effet, selon ces derniers, le contrôle des aides d'États relève exclusivement de la compétence de la Commission européenne et entraînerait, dès lors, l'incompétence du juge national de l'impôt¹⁰⁴².

¹⁰³⁸ TGI de Pt.e-à-Pitre, 20 décembre 2002, n° 02/856.

¹⁰³⁹ CA de Basse-Terre, 23 août 2005, n° 03/00613, n° 417 : JurisData n° 2005-307031.

¹⁰⁴⁰ V. décision du Conseil du 22 décembre 1989, Cons. UE, déc. n° 89/688/CEE, 22 décembre 1989 : JOCE n° L 399, 30 décembre 1989, p. 46-47.

¹⁰⁴¹ CJCE, 19 février 1998, aff. C-212/96, *Paul Chevassus-Marche contre Conseil Régional de la Réunion* : Rec. CJCE 1998, I, p. 743 et CJCE, 30 avril 1998, aff. jointes C-37/96 et C-38/96, *Sodiprem SARL e.a. (C-37/96) et Roger Albert SA (C-38/96) contre Direction générale des douanes*, Rec. p. I-2039.

Selon la Cour de justice, les exonérations d'octroi de mer peuvent être accordées aux producteurs locaux, sous réserve, d'une part, que ces exonérations ne soient ni générales ni systématiques, et, d'autre part, que la Commission européenne en ait accepté la nécessité et la proportionnalité.

¹⁰⁴² Selon les termes de la Cour d'appel, « la société Ecomax n'a pas qualité pour invoquer devant une juridiction nationale les dispositions des ex-articles 92 et 93 du traité (devenus les articles 87 et 88) ; que l'examen et le contrôle des aides relèvent de la compétence de la commission et ne peuvent faire l'objet que d'une procédure appropriée, initiée par la commission sous le contrôle de la Cour de justice des Communautés européennes ; que les particuliers ne peuvent devant les juridictions nationales demander à celles-ci de se prononcer, à titre principal ou incident, sur une incompatibilité éventuelle ».

657. Par un arrêt du 23 août 2005¹⁰⁴³, la Cour de cassation casse l'arrêt d'appel conformément à la jurisprudence européenne établie¹⁰⁴⁴, et affirme que « le contrôle des aides d'Etat incombe non seulement à la Commission européenne, mais aussi aux juridictions nationales, celles-ci étant investies de missions complémentaires et distinctes ; qu'en effet s'il appartient exclusivement à la Commission, sous le contrôle de la Cour de justice des communautés européennes, de se prononcer sur la compatibilité des mesures d'aides avec le marché commun, il revient aux juridictions nationales de sauvegarder les droits que les particuliers tirent de l'effet direct de l'article [108], paragraphe 3, du Traité, en examinant si les projets tendant à instituer ou à modifier ces aides n'auraient pas du être notifiés à la Commission européenne, avant d'être mis à exécution et, de tirer toutes les conséquences de la méconnaissance par les autorités nationales de cette obligation de notification, qui affecte la légalité de ces mesures d'aides, indépendamment de leurs éventuelles compatibilité ou incompatibilité avec le marché commun, la cour d'appel a violé le texte susvisé »¹⁰⁴⁵.

658. Un autre exemple de dialogue des juges au regard de l'obligation de restitution est relatif au service public assuré gratuitement et concerne particulièrement la taxe d'équarrissage. En effet, à la suite de l'affaire de la « vache folle », la loi n° 96-1139 du 26 décembre 1996 avait créé une taxe sur les achats de viande qui a ensuite été codifiée à l'article 302 bis ZD du CGI¹⁰⁴⁶, taxe qui est due par les personnes qui vendent au

¹⁰⁴³ C. cass., ch. com., 23 septembre 2008, n° 06-20.945, *Société Ecomax*, note A. MAITROT DE LA MOTTE : JurisData n° 2008-045082.

¹⁰⁴⁴ V. arrêts du 11 décembre 1973, X..., aff. 120/73 ; du 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, aff. C-354/90 ; du 11 juillet 1996, *Syndicat français de l'Express international*, aff. C-39/94 et, du 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français*, aff. C-199/06.

¹⁰⁴⁵ C. cass., ch. com., 23 septembre 2008, n° 06-20.945, *Sté Ecomax*, note A. MAITROT DE LA MOTTE : JurisData n° 2008-045082.

¹⁰⁴⁶ L'article 102 bis ZD du CGI dispose en ces termes que :

« I. Il est institué, à compter du 1er janvier 1997, une taxe due par toute personne qui réalise des ventes au détail de viandes et de produits énumérés au II.

II. La taxe est assise sur la valeur hors taxe sur la valeur ajoutée des achats de toutes provenances :

a) de viandes et abats, frais ou cuits, réfrigérés ou congelés, de volaille, de lapin, de gibier ou d'animaux des espèces bovine, ovine, caprine, porcine et des espèces chevaline, asine et de leurs croisements ;

b) de salaisons, produits de charcuterie, saindoux, conserves de viandes et abats transformés ;

c) d'aliments pour animaux à base de viandes et d'abats.

III. Les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année civile précédente est inférieur à 2 500 000 F hors taxe sur la valeur ajoutée sont exonérées de la taxe.

IV. La taxe est exigible lors des achats visés au II.

détail des viandes et produits relatifs à la viande¹⁰⁴⁷. Cette taxe avait pour objet de permettre la collecte et l'élimination gratuite de cadavres d'animaux et des déchets d'abattoirs aux éleveurs et aux abattoirs.

659. Par un arrêt *GEMO* du 20 novembre 2003¹⁰⁴⁸, la Cour de justice a jugé que l'article 107 du TFUE devait être interprété en ce sens qu'« un régime tel que celui en cause au principal, qui assure gratuitement pour les éleveurs et les abattoirs la collecte et l'élimination des cadavres d'animaux et des déchets d'abattoirs, doit être qualifié d'aide d'État »¹⁰⁴⁹ dans la mesure où « en l'espèce, le fait que, en France, les coûts de l'équarrissage ne sont supportés ni par les éleveurs ni par les abattoirs a nécessairement une incidence positive sur le prix de la viande, rendant donc plus compétitif ce produit dans les marchés des États membres où ces mêmes coûts grèvent normalement les budgets des opérateurs économiques concurrents »¹⁰⁵⁰. Prenant en considération cette solution dégagée par la Cour de justice, le Conseil d'État confirme, dans un arrêt du 15 juillet 2004¹⁰⁵¹, le droit à restitution¹⁰⁵² de la taxe sur les achats de viandes des

V. Un arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget et du ministre de l'Agriculture fixe les taux d'imposition, par tranche d'achats mensuels hors taxe sur la valeur ajoutée, dans les limites suivantes :

- a) Jusqu'à 125 000 F : 0,6 p. 100 ;
- b) Au-delà de 125 000 F : 1 p. 100.

La taxe n'est pas due lorsque le montant d'achats mensuels est inférieur à 20 000 F hors taxe sur la valeur ajoutée.

VI. La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

VII. Un décret fixe les obligations déclaratives des redevables.

NOTA : Loi 96-1139 art. 1 B : Le produit de la taxe prévue à l'article 302 bis ZD du code général des impôts est affecté, à compter du 1er janvier 1997, à un fonds ayant pour objet de financer la collecte et l'élimination des cadavres d'animaux et des saisies d'abattoirs reconnus impropres à la consommation humaine et animale et géré par le Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles. Ce fonds fait l'objet d'une comptabilité distincte.

Loi 98-546 du 2 juillet 1998 art. 65 V : les dispositions de l'article 65 sont applicables aux achats mentionnés au II de l'article 302 bis ZD, réalisés du 1er juillet 1998 au 31 décembre 1998.

¹⁰⁴⁷ Par exemple de la volaille ou encore des conserves de viandes.

¹⁰⁴⁸ CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-126/01, *ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre GEMO SA* : *Dr. fisc.* 2004, n° 17, comm. 440, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *RJF* 2004, n° 205, chron. TUROT, p.90 ; *AJDA* 2003, p. 2176 ; *AJDA* 2004, p. 323, chron. BELORGEY. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 116-157.

¹⁰⁴⁹ B. BOUTEMY et E. MEIER, « AIDE D'ÉTAT – Le régime de financement du service de l'équarrissage par la taxe sur les achats de viandes doit être qualifié d'aide d'État », *Dr. fisc.* 2004, n° 17, comm. 440.

¹⁰⁵⁰ CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-126/01, *ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre GEMO SA*, Rec., p. I-13769, pt. 42. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 116-157.

contribuables auprès desquels cette dernière avait été perçue en méconnaissance des dispositions européennes relatives aux aides d'État. Au regard de l'étendue de l'obligation de restitution, le Conseil d'État l'a limitée au remboursement intégral aux distributeurs de la taxe ayant frappé les viandes importées entre 1997 et 2000¹⁰⁵³.

C) L'intégration de l'incidence des règles du droit fiscal interne avec le droit européen des aides d'État sous forme fiscale

660. Le dialogue des juges, lorsqu'il prend une forme coopérative, entraîne pour conséquence une intégration jurisprudentielle des règles du droit européen des aides d'État sous forme fiscale dans le droit fiscal interne. Dans le cadre de notre analyse, nous nous limiterons à deux exemples afin d'illustrer notre propos.

661. Le premier exemple est relatif au régime d'exonération des bénéfices prévu à l'article 44 septies du Code général des impôts. Cet article dispose en effet que « les sociétés créées entre le 1er juillet 2007 et le 31 décembre 2020 pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté qui fait l'objet d'une cession ordonnée par le tribunal (...) bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif immobilisé, jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création et déclarés selon les modalités prévues à l'article 53 A. Cette exonération peut être également accordée lorsque les procédures de sauvegarde ou de redressement judiciaire ne sont pas mises en œuvre, ou lorsque la reprise porte sur un ou plusieurs établissements industriels en difficulté d'une entreprise industrielle et dans la mesure où la société créée pour cette reprise est indépendante juridiquement et économiquement de l'entreprise cédante. N'ouvrent pas droit au bénéfice de l'exonération les activités exercées dans l'un des secteurs suivants : transports et infrastructures correspondantes, construction navale, fabrication de fibres synthétiques, sidérurgie, charbon, production

¹⁰⁵¹ CE, 15 juillet 2004, n° 264 494, *SA GEMO : Dr. fisc.* 2004, n° 47, comm. 852, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *RJF* 2004, n° 1061, concl. G. GOULARD.

¹⁰⁵² La reconnaissance du droit à restitution a néanmoins été conditionnée à l'absence d'enrichissement sans cause de la personne qui la réclame.

¹⁰⁵³ CE, 15 juillet 2004, n° 264 494, *SA GEMO : Dr. fisc.* 2004, n° 47, comm. 852, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *RJF* 2004, n° 1061, concl. G. GOULARD.

et distribution d'énergie, infrastructures énergétiques, production agricole primaire, transformation et commercialisation de produits agricoles, pêche et aquaculture »¹⁰⁵⁴.

662. Par une décision n° 2004/343/CE du 16 décembre 2003, la Commission européenne a déclaré que le dispositif d'exonération temporaire de l'IS, prévu à l'article 44 septies du CGI, constituait une aide d'État mise en œuvre en méconnaissance de l'article 108 du TFUE et a ordonné sa suppression sous réserve des aides « *de minimis* »¹⁰⁵⁵. Saisi de la question lors d'un pourvoi remettant en cause l'interprétation des juges du fond, le Conseil d'État, par un arrêt *SIA Industrie*¹⁰⁵⁶ du 28 décembre 2012, a considéré que « comme l'a jugé, à bon droit la cour [administrative d'appel], la décision de la Commission européenne du 16 décembre 2003 constatant l'incompatibilité du régime d'exonération de l'article 44 septies du code général des impôts avec le droit [européen] et ordonnant sa suppression, était directement applicable dans l'ordre juridique interne et imposait à l'administration, en vertu de l'article [288 du TFUE] et aussi longtemps que la juridiction [européenne] n'avait pas constaté son invalidité, de ne pas appliquer les dispositions litigieuses »¹⁰⁵⁷.

663. Ainsi, si le dialogue des juges a véritablement une conséquence en droit fiscal interne, l'attente du dialogue en a une également et impose à l'administration de ne pas appliquer une disposition considérée comme incompatible avec le droit européen par la Commission européenne dans l'attente de la décision de la Cour de justice.

664. Le second exemple est relatif à l'affaire *Syft Holding* du 30 mars 2011¹⁰⁵⁸. En effet, l'article 223 A du CGI dispose qu'« une société peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés due sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe (...). Seules peuvent être membres du groupe les sociétés qui ont donné leur

¹⁰⁵⁴ Article 44 septies du Code général des impôts.

¹⁰⁵⁵ Décision de la Commission du 16 décembre 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France concernant la reprise d'entreprises en difficulté, 16.04.2004, L. 108/38.

¹⁰⁵⁶ CE, 28 décembre 2012, *SAS SIA Industrie*, n° 335 552 : *RJF* 2013, n° 270.

¹⁰⁵⁷ *Ibid.*, consid. n° 6.

¹⁰⁵⁸ CE, 30 mars 2011, *SAS Syft Holding*, n° 335 551 : *Dr. fisc.* 2011, n° 21, comm. 357, note P. FUMENIER et C. MAIGNAN ; *RFJ* 2011, n° 689.

accord et dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis »¹⁰⁵⁹. En l'espèce, la SAS Syft Holding s'était constitué en tant que société mère d'un groupe intégré au sens de l'article 223 A du CGI alors qu'une des sociétés du groupe, la SA Hyris Alsace, n'était pas soumise à l'IS au titre d'un exercice dans la mesure où elle bénéficiait de l'exonération prévue à l'article 44 septies du CGI.

665. Dans ce contexte, l'administration fiscale a exclu la société Hyris Alsace du périmètre de l'intégration pour la détermination du résultat imposable de la SAS Syft Holding et a ajouté à cette dernière une cotisation supplémentaire d'IS correspondant à la remise en cause de l'imputation sur son résultat du déficit de la SA Hyris Alsace. En effet, selon l'administration, la société déficitaire ne pouvait pas être comprise dans le périmètre de l'intégration fiscale dès lors qu'elle s'était placée sous un régime d'exonération d'IS. Contestant cette remise en cause selon le moyen pris de ce que la société litigieuse ne bénéficiait pas, en pratique, de l'exonération puisque son résultat était bénéficiaire, l'affaire fut portée devant les juridictions nationales françaises.

666. La Cour administrative d'appel de Douai¹⁰⁶⁰ confirme l'analyse de l'administration fiscale et juge qu'il résulte des dispositions de l'article 223 A du CGI que la société tête d'un groupe de sociétés intégrées fiscalement ne peut pas, pour le calcul de l'IS dû au nom du groupe, intégrer dans l'assiette de cet impôt le résultat d'une société membre du groupe si ce résultat est exonéré, « même partiellement », de l'IS. De plus, étant soumise au régime de l'article 44 septies du CGI, la circonstance qu'elle ait été déficitaire au cours de l'exercice vérifié est sans incidence sur l'existence du régime d'exonération dont elle bénéficiait.

667. Contestant cette appréciation, l'affaire fut portée devant le Conseil d'État. Prenant en considération l'arrêt de la Cour de justice du 13 novembre 2008, *Commission contre France*¹⁰⁶¹ qui condamna la France en manquement au motif que le dispositif de l'article 44 septies du CGI était incompatible avec le droit de l'Union

¹⁰⁵⁹ Article 223 A du CGI.

¹⁰⁶⁰ CAA, 3^e chambre, 5 novembre 2009, n° 08DA01269, *SAS Syft Holdng : Dr. fisc.* 2010, n° 11, comm. 232.

¹⁰⁶¹ CJCE, 2^e chambre, 13 novembre 2008, aff. C-214/07, *Commission contre France : Dr. fisc.* 2008, n° 47, activité. 341, note A. MAITROT DE LA MOTTE.

européenne, le Conseil d'État juge que « par sa décision 2004/343/CE du 16 décembre 2003, la Commission des communautés européennes a déclaré que, à l'exception de certaines d'entre elles, les aides en faveur des entreprises en difficulté instituées par l'article 44 septies du code général des impôts étaient incompatibles avec le marché commun ; que, si cette décision emportait obligation, pour les autorités nationales, de supprimer ce régime d'aide mis en place en méconnaissance des stipulations de l'article [108 du TFUE] et de récupérer les aides déjà versées, elle n'a eu, par elle-même, aucune incidence sur le régime d'imposition de la SA Hyris Alsace au titre de l'exercice clos en 2001 et n'a notamment pas eu pour effet de la soumettre à l'impôt sur les sociétés dont elle avait été exonérée en application des dispositions de l'article 44 septies ; que, dès lors, cette décision était sans incidence sur le bien-fondé de l'imposition litigieuse ; que, par suite, en jugeant inopérant le moyen tiré de ce que cette imposition n'était pas fondée au motif que la décision de la Commission des communautés européennes aurait, en faisant obstacle à l'application des dispositions de l'article 44 septies, permis l'application de celles de l'article 223 A du même code, la cour administrative d'appel de Douai a suffisamment motivé son arrêt et n'a pas commis d'erreur de droit ».

Section 2. L'intégration négative des prohibitions des taxes d'effet équivalent à des droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires

668. L'autre versant de la liberté européenne de circulation des marchandises, pris sous l'angle de la prohibition aux restrictions fiscales, concerne tant la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane (§ 1) que les impositions intérieures discriminatoires (§ 2).

En effet, ces prohibitions ont fait l'objet d'un fructueux dialogue des juges aboutissant à leur intégration négative et, partant, contribuant à la construction d'un ordre fiscal européen.

§1 — L'intégration négative de la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane

669. Le dialogue des juges a permis d'intégrer négativement la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane. Or, afin de bien appréhender cette intégration, il nous semble judicieux d'exposer préalablement comment le droit fiscal appréhende cette notion (A). Nous verrons ensuite que le dialogue des juges a permis une intégration négative des anciennes taxes parafiscales (B), mais également du régime de l'octroi de mer (C). Par ailleurs, si les anciennes taxes parafiscales font l'objet d'une analyse, c'est parce que jusque très récemment leurs effets se sont fait ressentir en matière fiscale. En outre, si le terme « parafiscal » n'existe plus, il a été remplacé par le terme « affecté » depuis 2001.

A) L'appréhension par la fiscalité de la notion de taxe d'effet équivalent à des droits de douane

670. Les taxes d'effet équivalent à des droits de douane ont un champ d'application (1) et à un régime (2) particulier qu'il nous semble nécessaire de présenter.

1. Le champ d'application de la prohibition

671. Les taxes d'effet équivalent à des droits de douane sont prohibées par l'article 30 du TFUE qui dispose en ces termes que « 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 »¹⁰⁶².

672. Si cette interdiction est clairement affirmée dans le traité européen, aucune définition de la « taxe d'effet équivalent à des droits de douane » n'est posée par les textes et aucun critère ne permet d'en apprécier l'existence et de permettre la qualification. Aussi, la Cour de justice de l'Union européenne a-t-elle dégagé deux définitions des taxes d'effet équivalent à des droits de douane. La première est relative aux taxes qui frappent de manière spécifique les produits importés (**a**), et la seconde est relative aux taxes perçues lors du franchissement d'une frontière (**b**).

a) Les taxes qui frappent de manière spécifique les produits importés

673. Par un arrêt du 14 décembre 1962, *Commission de la Communauté économique européenne contre Grand-Duché de Luxembourg et Royaume de Belgique*, la Cour de justice a jugé que « la taxe d'effet équivalent peut être considérée, quelle que soit son appellation et sa technique, comme un droit unilatéralement imposé, soit au moment de l'importation, soit ultérieurement, et qui, frappant spécifiquement un produit importé d'un pays membre à l'exclusion du produit national similaire, a pour résultat, en altérant son prix, d'avoir ainsi sur la libre circulation des produits, la même incidence qu'un droit de douane »¹⁰⁶³. La Cour de justice ajoute ensuite que si les dispositions du traité européen « tolèrent implicitement des “impositions” sur un produit importé, c'est dans la seule et restrictive mesure où les mêmes impositions frappent pareillement les produits nationaux similaires. Le champ d'application de cet article [relatif à la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane] ne saurait être étendu au point de permettre une compensation quelconque entre une charge fiscale créée pour frapper un produit importé et une charge de nature différente, économique par exemple, pesant sur le produit intérieur similaire »¹⁰⁶⁴.

¹⁰⁶² Article 30 du TFUE.

¹⁰⁶³ CJCE, 14 décembre 1962, aff. jointes 2/62 et 3/62, *Commission de la Communauté économique européenne contre Grand Duché de Luxembourg et Royaume de Belgique*, Rec., p. 815.

¹⁰⁶⁴ *Ibid.*

674. Ainsi, au regard de la définition posée par la Cour de justice, le critère permettant de qualifier une taxe d'effet équivalent à des droits de douane est le critère de la taxation discriminatoire dès lors qu'une taxe frappe spécifiquement un produit importé d'un pays membre et non le produit national similaire. Aussi, par un raisonnement *a contrario*, est-il possible de considérer qu'à partir du moment où une taxe frappe indistinctement un produit importé d'un État membre et le produit national similaire, celle-ci ne peut être qualifiée de « taxe d'effet équivalent à des droits de douane ». Manifestation d'un dialogue des juges par l'influence de jurisprudence ou par l'adoption de la définition européenne, cette interprétation fut également celle du Conseil d'État qui, dans un arrêt *Société Pierre Chevance* du 29 décembre 1993¹⁰⁶⁵, prit en considération la jurisprudence de la Cour de justice afin d'opérer son raisonnement *a contrario*.

675. Si cette définition est utile en ce qu'elle permet de qualifier une taxation discriminatoire de « taxe d'effet équivalent à des droits de douane », celle-ci comporte néanmoins des limites mises en exergue par le professeur MAITROT DE LA MOTTE qui considère que « *pour pertinent qu'il soit dès lors qu'il est lié au résultat de l'opération d'imposition (appréhension de l'effet de la taxe), le critère de la taxation exclusive des produits importés présente toutefois quelques limites. Appliqué strictement, il conduirait, en effet, à ce que toutes les taxes qui ne frappent que les produits importés soient qualifiées de taxes douanières et soient par suite prohibées, ce qui pose de telles difficultés en l'absence de production nationale* »¹⁰⁶⁶. Pour faire face à cette difficulté, la Cour de justice a jugé, dans un arrêt du 3 février 2000, *Charalampos Dounias contre Ypourgio Oikonomikon*, qu'« en ce qui concerne l'existence de produits similaires, il convient de relever que les marchandises en cause au principal sont des photocopieuses d'occasion. Ainsi que l'a indiqué M. l'avocat général au point 28 de ses conclusions, même s'il n'y a pas, en Grèce, de production de photocopieuses, cela ne signifie pas qu'il n'y a pas, dans cet État, de marché pour les photocopieuses d'occasion. En effet, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, les marchandises

¹⁰⁶⁵ CE, 29 décembre 1993, n° 123 345, *Société Pierre Chevance*, *RJF* 1994, n° 287.

¹⁰⁶⁶ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, p. 70.

d'occasion importées et celles achetées sur place constituent des produits similaires ou concurrents »¹⁰⁶⁷.

Ainsi, pour la Cour de justice, la notion de « produit national similaire » doit être entendue de manière large et inclut les produits importés au départ et qui, une fois d'occasion, deviennent des produits nationaux similaires lorsqu'ils sont vendus.

676. Par un arrêt du 29 avril 2004, *Harald Weigel et Ingrid Weigel contre Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, la Cour de justice a également considéré, au regard d'une taxe additionnelle de 20 % qui ne frappait qu'à titre exceptionnel des opérations purement nationales qu'« il convient de rappeler qu'une imposition frappant tant les produits importés que les produits nationaux, mais qui, en fait, s'applique exclusivement aux produits importés parce qu'il existe une production nationale extrêmement réduite, ne constitue pas une taxe d'effet équivalent à un droit de douane à l'importation (...) si elle s'intègre dans un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits. Elle revêt dès lors le caractère d'une imposition intérieure »¹⁰⁶⁸. La position de la Cour de justice au regard des taxes qui frappent de manière spécifique les produits importés étant clairement posée, il convient à présent d'exposer celle relative aux taxes perçues lors du franchissement d'une frontière, deuxième volet de la définition européenne de la taxe d'effet équivalent à des droits de douane.

b) Les taxes perçues lors du franchissement d'une frontière

677. Les limites précédemment évoquées concernant le critère de qualification de la « taxe d'effet équivalent à des droits de douane » lorsqu'il n'existe pas de produit national similaire, a conduit la Cour de justice à développer une nouvelle approche prenant en considération la structure même de la taxe sans toutefois abandonner celle relative au champ d'application de celle-ci¹⁰⁶⁹.

¹⁰⁶⁷ CJCE, 3 février 2000, aff. C-229/98, *Charalampos Dounias contre Ypourgou Oikonomikon*, pt. 42, Rec. p. I-577. V. déjà en ce sens, CJCE, 11 décembre 1990, *Commission des Communautés européennes contre Royaume du Danemark*, C-47/88, Rec. p. I-4509, pt. 17.

¹⁰⁶⁸ CJCE, 29 avril 2004, aff. C-387/01, *Harald Weigel et Ingrid Weigel contre Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, Rec., p. I-4981, pt. 83.

¹⁰⁶⁹ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, p. 71.

678. Aussi, par un arrêt du 2 juillet 1969, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, la Cour de justice a jugé qu'« une charge pécuniaire fut-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, qui frappe les marchandises nationales ou étrangères franchissant la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit, constitue une taxe d'effet équivalent (...) alors même qu'elle n'est pas perçue au profit de l'État, qu'elle n'exerce aucun effet discriminatoire ou protecteur et que le produit imposé ne se trouve pas en concurrence avec une production nationale »¹⁰⁷⁰. Cette solution est désormais une constance jurisprudentielle réaffirmée maintes fois par la Cour de justice¹⁰⁷¹.

679. Selon le professeur MAITROT DE LA MOTTE, « l'application du critère relatif au franchissement d'une frontière est très intéressante dès lors qu'elle permet de qualifier de taxes d'effet équivalent non seulement les taxes à l'importation, mais aussi les taxes à l'exportation dans le champ desquelles se trouve tant des produits nationaux que des produits étrangers, et qui ne seraient donc pas qualifiées comme telles s'il n'était fait application que du critère de l'exclusivité d'imposition des produits importés »¹⁰⁷². En effet, au regard des effets de la taxe, la Cour de justice avait déjà jugé, dans son arrêt *Commission des Communautés européennes contre République italienne* du 10 décembre 1968, que les dispositions du traité européen interdisaient « la perception, dans les rapports entre États membres, de tout droit de douane à l'exportation et de toute taxe ayant un effet équivalent, c'est-à-dire de toute taxe qui, en altérant le prix d'une marchandise exportée, a sur la libre circulation de cette marchandise la même incidence restrictive qu'un droit de douane »¹⁰⁷³.

¹⁰⁷⁰ CJCE, 2 juillet 1969, aff. 24/68, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p.193, pt. 9.

¹⁰⁷¹ V. notamment les arrêts suivants : CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-90/94, *Haahr Petroleum Ltd contre Åbenrå Havn, Ålborg Havn, Horsens Havn, Kastrup Havn NKE A/S, Næstved Havn, Odense Havn, Struer Havn et Vejle Havn*, Rec., p. I-4085, pt. 20 ; CJCE, 2 avril 1998, aff. C-213/96, *Outokumpu Oy*, Rec., p. I-1777, pt. 20 ; CJCE, 29 avril 2004, aff. C-387/01, *Harald Weigel et Ingrid Weigel contre Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, Rec., I-4981, pt. 64 ; CJCE, 15 juin 2006, aff. C-393/04 et C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA contre ville de Seraing (C-393/04) et Province de Liège (C-41/05)*, Rec., p. I-5293, pt. 10 ; CJCE, 8 novembre 2007, aff. C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten et Gemeindebetriebe Frohnleiten GmbH contre Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft*, Rec., p. I-9643, pt. 27.

¹⁰⁷² A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, p.72.

¹⁰⁷³ CJCE, 10 décembre 1968, aff. 7-68, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p.617.

Si la qualification de la « taxe d'effet équivalent à des droits de douane » dépend donc des effets de la taxe, celle-ci peut également être appréhendée au regard du critère du franchissement d'une frontière. À cet égard, la Cour de justice considère comme des « frontières » tant celles séparant deux États membres¹⁰⁷⁴ que les celles qui se trouvent à l'intérieur même des États membres¹⁰⁷⁵.

2. Le régime de la prohibition

680. Le régime de la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane a pour principe que lorsqu'une imposition est qualifiée de « taxe d'effet équivalent à des droits de douane », elle est prohibée. Néanmoins, bien que ce principe connaît des exceptions liées aux redevances pour service rendu¹⁰⁷⁶, que cette redevance soit d'origine nationale ou européenne, voire même internationale, lorsqu'elle résulte de l'application d'une convention internationale notamment, son étude sera exclue de notre analyse dans la mesure où elle ne servira pas notre démonstration au regard de la construction d'un ordre fiscal européen rendu possible par un dialogue des juges.

681. Au regard du principe, il convient ici de distinguer entre une taxe obligatoire et une taxe affectée au financement d'une dépense particulière.

Dans le premier cas, nous signalerons que dès lors qu'une taxe est obligatoire et qu'elle est soit exclusivement applicable aux produits importés, soit, qu'elle ait un fait générateur correspondant au franchissement d'une frontière, elle sera qualifiée de taxe d'effet équivalent à des droits de douane au regard de l'article 30 du TFUE et partant, sanctionné par le droit de l'Union européenne. Ce principe s'explique par le fait qu'une taxe obligatoire se rapproche d'un droit de douane. Ainsi, à partir du moment où toutes les conditions sont remplies (taxe obligatoire exclusivement applicable aux produits importés ou taxe obligatoire ayant pour fait générateur le franchissement d'une frontière), la taxe sera « automatiquement » prohibée dans la mesure où elle aura un effet équivalent à un droit de douane¹⁰⁷⁷. En effet, « *cette automaticité résulte de ce que*

¹⁰⁷⁴ CJCE, 5 octobre 1995, aff. C-125/94, *Aprile SRL*, Rec., p. I-2919.

¹⁰⁷⁵ C'est notamment le cas de la taxe d'octroi de mer dans les Départements d'outre-mer. V. notamment CJCE, 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Legros*, Rec., p. I-4625.

¹⁰⁷⁶ Pour une étude détaillée sur le sujet voir A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, pp. 80-84.

¹⁰⁷⁷ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, p.75.

l'article 30 [du TFUE] n'opère aucune distinction tenant au régime de ces taxes et de ce qu'il dispose que leur effet équivalent à des droits de douane suffit à les rendre incompatibles avec l'exigence de libre circulation des marchandises au sein du marché intérieur, même si elles ne sont pas discriminatoires ou protectrices »¹⁰⁷⁸. L'appréciation du caractère obligatoire de la taxe ne semble pas poser de problèmes particuliers à la Cour de justice¹⁰⁷⁹.

682. Au regard des taxes affectées au financement d'une dépense particulière, l'interdiction d'une telle taxe est plus complexe¹⁰⁸⁰. Tout d'abord, il convient de souligner que les taxes affectées ne sont définies ni juridiquement ni administrativement. Aussi, pour la présente thèse, nous retiendrons la définition de la « taxe affectée » que lui a donnée M. BOUTRON dans le rapport particulier au Conseil des prélèvements obligatoires « *Contours juridiques et historiques de la notion de taxe affectée* »¹⁰⁸¹.

¹⁰⁷⁸ *Ibid.*, p.75.

¹⁰⁷⁹ En effet, dès lors qu'un prélèvement n'est pas obligatoire, il ne peut être assimilé à une taxe d'effet équivalent à des droits de douane. V. au regard des redevances pour services rendus, l'arrêt CJCE, 9 novembre 1983, aff. 158/82, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Danemark*, Rec., p.3573.

¹⁰⁸⁰ Nouvellement dénommées « taxes affectées », ces taxes ont été pendant longtemps soumises au régime des taxes parafiscales. L'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances autorisa dans son article 4 le Gouvernement à établir, par décret en Conseil d'État, des « *taxes parafiscales, perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs* ». L'ordonnance de 1959 prévoyait aussi que « *la perception de ces taxes (...) doit être autorisée chaque année par une loi de finances* ». Depuis la loi organique relative aux lois de finances n° 2001-692 du 1^{er} août 2001, les taxes parafiscales ont été supprimées. La disparition de ces taxes parafiscales s'est traduite par une rebudgétisation ou suppression de ces taxes compensée par une dotation budgétaire. V. en ce sens Cour des comptes, chambres régionales et territoriales des comptes, Conseil des prélèvements obligatoires, « *La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes* », juillet 2013, Rapport public, disponible au lien suivant :

<http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/La-fiscalite-affectee-constats-enjeux-et-reformes>

¹⁰⁸¹ V. Maxime BOUTRON, « *Contours juridiques et historiques de la notion de taxe affectée* », Rapport particulier au Conseil des prélèvements obligatoires, p. 49.

Selon le rapport particulier, quatre critères permettent de qualifier une taxe affectée :

- la taxe est soit une imposition de toutes natures, c'est-à-dire un prélèvement obligatoire qui n'ouvre droit ni à une contrepartie équivalente ni à des prestations sociales, soit, de manière plus marginale, une contribution rendue obligatoire par un acte législatif ou réglementaire ;
- la taxe est affectée à une entité, dotée ou non de la personnalité morale, et non au budget de l'État ;
- la taxe finance une mission d'intérêt général ;
- la suppression ou le remplacement de la taxe par une dotation budgétaire est envisageable, notamment d'un point de vue constitutionnel, « ce qui exclut du champ de l'analyse les [impositions de toutes natures] affectés à des collectivités locales, ainsi que les « impôts sociaux » [tels que la contribution sociale généralisée (CSG), la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) et du forfait social] ».

En effet, cette dernière peut relever tant de l'article 110 du TFUE relatif aux impositions intérieures discriminatoires que de l'article 30 du TFUE relatif aux taxes d'effet équivalent à des droits de douane. Lorsqu'elle relève de l'article 110 du TFUE, une telle taxe ne sera prohibée que si elle est discriminatoire ou protectrice. Si celle-ci n'est pas prohibée par l'article 110 du TFUE, car non discriminatoire ou protectrice, elle sera prohibée au regard de l'article 30 du TFUE¹⁰⁸². En effet, si une telle taxe semble licite quant à son régime¹⁰⁸³, la Cour de justice a, par un arrêt *Carmine Capolongo contre Azienda Agricola Maya* du 19 juin 1973, jugé que « dans l'interprétation de la notion de » taxe d'effet équivalent à un droit de douane à l'importation », il y a lieu de tenir compte de la destination des charges pécuniaires perçues », particulièrement lorsqu'une « telle charge pécuniaire ou contribution est exclusivement destinée à alimenter des activités qui profitent spécifiquement aux produits nationaux imposés »¹⁰⁸⁴.

683. De plus, une taxe affectée sera également prohibée lorsque « son application grève les ventes à l'exportation plus lourdement que les ventes à l'intérieur du pays, ou lorsque la taxe est destinée à alimenter des activités tendant à rendre la commercialisation intérieure plus rémunératrice que l'exportation, ou favoriser de toute autre manière le produit destiné à la commercialisation intérieure au détriment de celui destiné à l'exportation »¹⁰⁸⁵.

684. Ainsi, la jurisprudence européenne énonce quatre conditions qui doivent être cumulativement remplies pour permettre la qualification d'une taxe affectée devant être automatiquement prohibée¹⁰⁸⁶. Tout d'abord, il doit exister une identité entre le produit national taxé et le produit national bénéficiant des activités financées par le produit de la taxe. Ensuite, le produit de la taxe doit exclusivement être destiné à financer des activités qui profitent aux produits nationaux taxés. La troisième condition tient à ce que les activités financées par la taxe doivent profiter spécifiquement aux produits nationaux taxés. Et la quatrième tient à ce que l'avantage retiré doit compenser intégralement la charge financière qu'ils ont supportée du fait de cette taxe.

¹⁰⁸² A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, pp. 76-77.

¹⁰⁸³ Qu'il s'agisse de l'assiette, du taux ou encore des modalités de recouvrement.

¹⁰⁸⁴ CJCE, 19 juin 1973, aff. 77-72, *Carmine Capolongo contre Azienda Agricola Maya*, Rec., p. 611, pt. 13.

¹⁰⁸⁵ CJCE, 19 juin 1973, aff. 51-74, *P.J. van der Hulst's Zonen contre Produktschap voor Siergewassen*, Rec., p. 79, pt. 16.

¹⁰⁸⁶ V. notamment CJCE, 25 mai 1977, aff. 77-76, *Cucchi contre Avez*, Rec., p. 987.

B) L'intégration des anciennes taxes parafiscales

685. L'intégration jurisprudentielle des anciennes taxes parafiscales a été rendue possible grâce au dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne, tant pour les produits importés (1) que pour les produits exportés (2).

1. Pour les produits importés

686. Au regard des produits importés, la Cour de justice a considéré qu'une taxe parafiscale ¹⁰⁸⁷ constituait une taxe d'effet équivalent lorsque celle-ci était définitivement perçue à l'importation de certains produits alors qu'elle est remboursée à la fabrication de ces produits sur le territoire national. En effet, par un arrêt du 11 juin 1992 *Sanders Adour SNC et Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale SA contre Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques*, la Cour de justice avait jugé qu'« une taxe parafiscale constitue une taxe d'effet équivalent à un droit de douane (...) lorsque la taxe est définitivement perçue à l'importation de certains produits, alors qu'elle est remboursée à la fabrication de ces produits sur le territoire national, ou lorsque les ressources qui en découlent sont totalement affectées au financement d'avantages dont bénéficient exclusivement les produits nationaux, compensant ainsi intégralement la charge grevant ces derniers. Si lesdites ressources sont partiellement affectées à ces avantages, qui ne compensent dès lors qu'une partie de la charge supportée par les produits nationaux, la taxe en question constitue une imposition intérieure discriminatoire interdite »¹⁰⁸⁸. En effet, « si [une telle] taxe incite les producteurs à remplacer partiellement la production des produits imposés par une production d'autres produits non imposés, la taxe risque de produire une distorsion sur plusieurs

¹⁰⁸⁷ Désormais dénommée « taxe affectée » depuis 2001.

¹⁰⁸⁸ CJCE, 11 juin 1992, affaires jointes C-149/91 et C-150/91, *Sanders Adour SNC et Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale SA contre Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques*, Rec., p. I-3899, pt. 22.

marchés »¹⁰⁸⁹. Dès lors, « il appartient à la juridiction nationale d'apprécier si la taxe sur laquelle porte le litige dont elle est saisie a eu de tels effets »¹⁰⁹⁰.

687. Dans un arrêt du 7 janvier 1997, la chambre commerciale de la Cour de cassation a rigoureusement appliqué la jurisprudence de la Cour de justice et a précisé la mission du juge national, fondée sur une analyse des arrêts du juge européen de l'impôt. À cet effet, la Cour de cassation a affirmé que le juge ne pouvait se borner à rechercher d'éventuels effets potentiels et qu'il devait également établir que ces effets se sont effectivement réalisés. Aussi, le juge français de l'impôt a-t-il qualifié la taxe parafiscale de stockage du secteur céréalier de taxe illégale¹⁰⁹¹. Ainsi, lorsqu'elle est définitivement perçue à l'importation de certains produits alors qu'elle est remboursée à la fabrication de ces produits sur le territoire national et que ceci a pour effet une distorsion de concurrence, la taxe parafiscale sera qualifiée de taxe d'effet équivalent à des droits de douane. Force est ici de constater la similitude de la démarche du juge français de l'impôt avec celle de la Cour de justice.

688. Dans l'élaboration d'un ordre fiscal européen applicable en matière des taxes affectées rendu possible par un dialogue des juges, la Cour de justice a ensuite précisé, depuis une jurisprudence désormais constante, qu'une taxe parafiscale sera qualifiée de taxe d'effet équivalent à des droits de douane si elle est indistinctement applicable aux produits nationaux et aux produits importés, lorsque les ressources qu'elle procure sont affectées au profit des seuls produits nationaux, de sorte que les avantages qui en découlent compensent intégralement la charge grevant ces produits¹⁰⁹².

¹⁰⁸⁹ CJCE, 10 mars 1981, affaires jointes 36 et 71/80, *Irish Creamery Milk Suppliers Association et autres contre gouvernement d'Irlande et autres et Martin Doyle et autres contre An Taoiseach et autres*, Rec., p. 735, pt. 20.

¹⁰⁹⁰ CJCE, 10 mars 1981, affaires jointes 36 et 71/80, *Irish Creamery Milk Suppliers Association et autres contre gouvernement d'Irlande et autres et Martin Doyle et autres contre An Taoiseach et autres*, Rec., p. 735, pt. 24.

¹⁰⁹¹ V. en ce sens pour l'application par la Cour de cassation de la jurisprudence du juge européen de l'impôt : CJCE, 10 mars 1981, aff. 36/80 et 71/80, *Irish Creamery Milk suppliers Association* : Rec. p. 735 ; CJCE, 19 novembre 1991, aff. 235/90, *Aliments Morvan* : *RJF* 4/92 n° 583, Rec. p. I-5419 ; CJCE, 11 juin 1992, aff. 149/91 et 150/91, *Sanders Adour et Guyomarc'h Orthez nutrition animale* : *RJF* 11/92 n° 1599, Rec. p. I-3899 ; Cass. com. 16 mai 1995, n° 1045 P : *RJF* 8 — 9/95 n° 1065.

¹⁰⁹² V. CJCE, 11 mars 1992, affaires jointes C-78/90, C-79/90, C-80/90, C-82/90 et C-83/90, *Compagnie Commerciale de l'Ouest et autres contre Receveur principal des douanes de La Pallice Port*, Rec., p. I-1847, *RJF* 1992, n° 1441 ; *LPA* 1er juillet 1992, n° 79, note CARTOU ; CJCE, 17 septembre 1997, aff. C-28/96, *Fazenda Pública contre Fricarnes SA*, Rec., p. I-4939, *RJF* 1998, n° 1519.

689. En effet, dans un arrêt du 27 juillet 2009, *Société Montaudis*, le Conseil d'État a eu à se prononcer sur la qualification d'une taxe d'équarrissage en « taxe d'effet équivalent à des droits de douane »¹⁰⁹³. Dans cette affaire, la société Montaudis avait demandé la restitution de la taxe sur les achats de viande prévue à l'article 302 bis ZD du CGI qu'elle avait acquitté au titre des années 2001 à 2003 au motif que cette taxe constituait, selon elle, une aide d'État qui aurait dû être préalablement notifiée à la Commission européenne, ainsi qu'une taxe d'effet équivalent à un droit de douane ou une imposition intérieure discriminatoire prohibées par le traité européen.

690. Afin de distinguer entre les taxes d'effet équivalent à des droits de douane d'une part et les impositions intérieures discriminatoires d'autre part — une même mesure ne pouvant être à la fois l'une et l'autre — la Cour de justice tient compte de la destination du produit de la taxe. En effet, si une imposition frappe dans les mêmes conditions tant le produit national que le produit importé, cette imposition peut avoir une incidence différente sur les deux produits et peut dès lors constituer soit une taxe d'effet équivalent à des droits de douane, soit une imposition intérieure discriminatoire¹⁰⁹⁴. En effet, si une charge fiscale qui n'est pas discriminatoire, car frappe indistinctement le produit national et le produit importé, elle est en réalité destinée à financer des activités qui ne profitent qu'aux produits nationaux, elle se traduit alors pour le produit national par une charge qui est compensée par des avantages reçus, alors que pour le produit importé elle ne représente qu'une charge financière non compensée par un avantage quelconque.

691. En l'espèce, cette taxe avait pour effet recherché de permettre la collecte et l'élimination gratuite de cadavres d'animaux et des déchets d'abattoirs aux éleveurs et aux abattoirs¹⁰⁹⁵. Depuis relativement longtemps, la Cour de justice avait considéré qu'il y a alors lieu de vérifier dans quelle mesure l'imposition est compensée. Si la compensation est intégrale, il s'agira alors d'une taxe d'effet équivalent à des droits de douane, car seul le produit importé en supporte en réalité la charge. Si la compensation

¹⁰⁹³ CE, 27 juillet 2009, aff. n° 313 502, *Société Montaudis* : *RJF* 2009, n° 1177 ; *BDCF* 2009, n° 148, concl. Mme C. LEGRAS ; *Dr. fisc.* 2009, n° 43, comm. 513.

¹⁰⁹⁴ CJCE, 8 juillet 1965, aff. 10/65, *Waldemar Deutschmann contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. 601.

¹⁰⁹⁵ CE, 27 juillet 2009, aff. n° 313 502, *Société Montaudis* : *RJF* 2009, n° 1177 ; *BDCF* 2009, n° 148, concl. Mme C. LEGRAS ; *Dr. fisc.* 2009, n° 43, comm. 513.

est partielle, la taxe sera qualifiée d'imposition intérieure discriminatoire que si le produit national est en réalité grevé d'une charge inférieure à celle qui frappe le produit importé¹⁰⁹⁶.

692. Reprenant une formule sans équivoque qui traduit un dialogue entre les juridictions, « considérant qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice [de l'Union européenne] »¹⁰⁹⁷, le Conseil d'État a rigoureusement appliqué les critères dégagés par le juge européen de l'impôt et a affirmé « qu'en jugeant que la taxe sur les achats de viande ne pouvait être regardée comme une taxe d'effet équivalent à un droit de douane, au seul motif qu'elle n'était pas perçue à l'occasion de l'importation de produits, sans rechercher si cette taxe était appliquée dans les mêmes conditions de perception aux produits nationaux et aux produits importés et générait des recettes affectées au profit des seuls produits nationaux, de sorte que les avantages en découlant auraient compensé intégralement la charge grevant ces derniers produits, alors que la société [Montaudis] avait soulevé ce moyen devant elle, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit ». En effet, la Cour administrative d'appel s'était fondée, pour écarter le moyen de la société Montaudis, qui argumentait au regard des deux critères dégagés par la Cour de justice, sur le seul fait que la taxe n'était pas « perçue à l'occasion de l'importation de produits »¹⁰⁹⁸.

693. Ainsi, la véritable problématique était ici de savoir si la taxe bénéficiait aux seuls produits nationaux comme l'affirmait la société Montaudis, ou à l'ensemble des produits nationaux et importés. Néanmoins, dans sa tentative d'application de la démarche élaborée par le juge européen de l'impôt, manifestation d'une certaine coopération entre les juges, le Conseil d'État se heurte à un écueil de taille. Il affirme, en effet que « compte tenu de l'absence de lien d'affectation contraignant entre la taxe sur les achats de viande et le service public de l'équarrissage à compter du 1^{er} janvier 2001 », il ne peut opérer le raisonnement de compensation du juge européen de l'impôt consistant en la mise en rapport de la charge que représente le coût d'une taxe pour une catégorie de redevables et l'avantage qu'ils tirent des dépenses qu'elle permet de

¹⁰⁹⁶ V. CJCE, 11 mars 1992, aff. C-78/90 à C-83/90, *Société Compagnie Commerciale de l'Ouest et a.* : Rec., p. 1847, concl. G. TESAURO, p. 1863 ; *JCP E* 1992, pan. P. 550 ; *RJF* 1992, n° 1599.

¹⁰⁹⁷ CE, 27 juillet 2009, aff. n° 313 502, *Société Montaudis* : *RJF* 2009, n° 1177 ; *BDCF* 2009, n° 148, concl. Mme C. LEGRAS ; *Dr. fisc.* 2009, n° 43, comm. 513.

¹⁰⁹⁸ *Ibid.*

financer. La raison tient à ce que depuis le 1^{er} janvier 2001, cette taxe a été affectée au budget général de l'État et « compte tenu du principe d'universalité budgétaire, les moyens tirés de ce qu'elle constituerait une taxe d'effet équivalent à un droit de douane ou une imposition intérieure discriminatoire ne peuvent qu'être écartés » dans la mesure où ceci ne méconnaît pas les dispositions du traité européen¹⁰⁹⁹.

2. Pour les produits exportés

694. Au regard des produits exportés, le juge européen de l'impôt a considéré, dans un arrêt *P.J. van der Hulst's Zonen contre Produktschap voor Siergewassen* du 23 janvier 1975, qu'une taxe parafiscale sera qualifiée de taxe d'effet équivalent à des droits de douane à l'exportation « lorsqu'elle grève les ventes à l'exportation plus lourdement que les ventes à l'intérieur de l'État membre d'une part, et lorsqu'elle est destinée à alimenter des activités tendant à rendre la commercialisation intérieure plus rémunératrice que l'exportation ou à favoriser de toute autre manière le produit destiné à la commercialisation intérieure au détriment de celui destiné à l'exportation »¹¹⁰⁰.

695. Dans un dialogue avec la Cour de justice, le Conseil d'État a appliqué cette jurisprudence relative aux produits exportés dans un arrêt du 29 décembre 1993 *Société Saumon Pierre Chevance*. Dans cet arrêt, les juges du Palais Royal se sont prononcés sur la légalité d'une taxe parafiscale dans le secteur des pêches maritimes, perçue par l'Institut français de recherche pour l'exploitation de la mer.

Dans ses conclusions suivit par le Conseil d'État, le rapporteur public, M. ARRIGHI DE CASANOVA, faisait valoir qu'« *il est vrai que la [Cour de justice] regarde comme constituant des taxes d'effet équivalent, toute charge pécuniaire, même minime, unilatéralement imposée et frappant des marchandises en raison du fait qu'elles franchissent la frontière*¹¹⁰¹. *Mais ainsi que la cour l'a souligné dans d'autres arrêts et qu'elle l'a récemment rappelé*¹¹⁰², *une taxe parafiscale, c'est-à-dire une contribution*

¹⁰⁹⁹ *Ibid.* V. également, CJCE, 11 mars 1992, aff. C-78/90 à C-83/90, *Société Compagnie Commerciale de l'Ouest et a.*, considérant n° 10, Rec., p. 1847, concl. G. TESAURO, p. 1863 ; *JCP E* 1992, pan. P. 550 ; *RJF* 1992, n° 1599.

¹¹⁰⁰ CJCE, 23 janvier 1975, aff. 51-74, *P.J. van der Hulst's Zonen contre Produktschap voor Siergewassen*, Rec., p. 79, pt. 17, concl. TRABUCCHI.

¹¹⁰¹ CJCE, 1^{er} juillet 1969, aff. 24/68, *Cio c'Italie* : GACJCE, t. 2, n° 1.

¹¹⁰² CJCE, 16 décembre 1992, aff. 17/91, *Lornoy : Droit fiscal 7993*, n° 28, *comm. 1459* ; *RJF* 1993, n° 473.

relevant d'un régime général de redevances intérieures appréhendant systématiquement les produits nationaux et les produits importés et exportés suivant les mêmes critères, peut néanmoins constituer une taxe d'effet équivalent si le produit de cette contribution est destiné à alimenter exclusivement des activités qui profitent spécifiquement aux produits nationaux appréhendés »¹¹⁰³. En l'espèce, la taxe n'avait pas pour contrepartie des avantages réservés aux productions nationales au point d'en compenser le coût et n'avait pas pour objet d'alimenter une activité tendant à rendre la commercialisation intérieure plus rémunératrice que l'exportation. Dès lors, le Conseil d'État refusa à cette taxe parafiscale la qualification de taxe d'effet équivalent à des droits de douane¹¹⁰⁴ conformément à la jurisprudence européenne.

696. Le juge européen de l'impôt a également admis que les taxes affectées qui frappent des produits importés ou exportés ne constituent pas des taxes d'effet équivalent à des droits de douane dans la mesure où ces taxes entrent dans le champ d'application de l'une des trois exceptions qu'elle dégagea. En effet, si la charge frappe les marchandises en raison du fait qu'elles franchissent une frontière, elle échappera à la qualification de taxe d'effet équivalent à des droits de douane si elle relève d'un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement, selon les mêmes critères, les produits nationaux et les produits importés ou exportés. Également, elle échappera à cette qualification si elle constitue la contrepartie d'un service déterminé, effectivement et individuellement rendu à l'opérateur économique, d'un montant proportionné au service. Enfin, elle échappera de nouveau à cette qualification si, sous certaines conditions, elle est perçue en raison de contrôles effectués pour satisfaire aux obligations imposées par la réglementation européenne¹¹⁰⁵.

¹¹⁰³ CE, 29 décembre 1993, n° 123345, *Société Saumon Pierre Chevance : Dr. fisc.* 1994, comm. 611, concl. ARRIGHI DE CASANOVA.

¹¹⁰⁴ Cet arrêt a ensuite été repris par les juges du Conseil d'État dans une autre affaire du 9 novembre 1994, n° 136761 : *Dr. fisc.* 1995, comm. 40, concl. ARRIGHI DE CASANOVA ; *RJF* 1995, n° 79. Le Conseil d'État n'est en effet pas revenu sur les critères de qualification de taxe d'effet équivalent à des droits de douane au regard des taxes parafiscales dans cet arrêt.

¹¹⁰⁵ V. CJCE, 7 juillet 1994, aff. C-130/93, *Lamire NV contre Nationale Dienst voor Afzet van Land — en Tuinbouwprodukten*, Rec., p. I-3215, pt. 14. La Cour de justice juge en effet ici que « selon la même jurisprudence, il est toutefois admis qu'une telle charge frappant les marchandises en raison du fait qu'elles franchissent la frontière échappe à la qualification de taxe d'effet équivalent interdite par le traité, si elle relève d'un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement, selon les mêmes critères, les produits nationaux et les produits importés ou exportés, si elle constitue la contrepartie d'un service déterminé, effectivement et individuellement rendu à l'opérateur économique, d'un montant proportionné audit service, ou encore, sous certaines conditions, si elle est perçue en raison de contrôles effectués pour satisfaire aux obligations imposées par la réglementation communautaire ». V. également CJCE, 23 avril 2002, aff. C-234/99, *Niels Nygård contre Svineafgiftsfonden*, Rec., I-3657, pt. 19. La Cour de justice juge ici qu'« il résulte d'une jurisprudence constante (voir, notamment, arrêts du 17 juillet 1997, *Haahr Petroleum*, C-90/94, Rec. p. I-4085, pt. 20, et *Outokumpu*,

697. Faisant, de nouveau, une application de cette jurisprudence européenne, manifestation d'un dialogue coopératif des juges, le Conseil d'État considéra, dans un arrêt du 21 juin 1996, *Association nationale des expéditeurs et exportateurs de fruits et légumes*, que dès lors qu'une taxe parafiscale instituée au profit d'un centre technique interprofessionnel des fruits et légumes frappant les achats en gros de certains fruits et légumes appréhende systématiquement et selon les mêmes critères les produits destinés à la consommation intérieure et les produits exportés, elle ne saurait, pour le seul motif qu'y sont soumis les produits destinés à une livraison intraeuropéenne, être regardée comme une taxe d'effet équivalent à des droits de douane¹¹⁰⁶.

C) Au regard du régime de l'octroi de mer

698. Un autre exemple manifeste du dialogue des juges dans l'harmonisation des taxes d'effet équivalent à des droits de douane peut se rencontrer dans l'exemple de l'octroi de mer. Selon l'article 1^{er} de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer, celle-ci est définie comme, en Guadeloupe, Guyane, Martinique, à Mayotte et à La Réunion, une taxe à laquelle sont soumises les importations de biens et les livraisons de biens effectuées à titre onéreux par les personnes qui les ont produits¹¹⁰⁷.

699. Avant une première modification par la loi n° 92-676 du 17 juillet 1992, ce régime avait été condamné par la Cour de justice en tant qu'elle contrevenait aux dispositions du traité européen et partant, constituait une taxe d'effet équivalent à des droits de douane. En effet, cette imposition frappait de manière générale l'introduction

précité, pt. 20) que toute charge pécuniaire, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, et frappant les marchandises en raison du fait qu'elles franchissent la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit, constitue une taxe d'effet équivalent au sens des articles 9 et 12 du traité. Une telle charge échappe toutefois à cette qualification si elle relève d'un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits, auquel cas elle tombe dans le champ d'application de l'article 95 du traité ».

¹¹⁰⁶ CE, 21 juin 1996, *Association nationale des expéditeurs et exportateurs de fruits et légumes*, n° 150556, *Dr. fisc.* 1996, comm. 1447, concl. BACHELIER ; *RJF* 1996, n° 1103, chron. AUSTRY ; *BDCF* 1996, n° 4, concl. BACHELIER.

¹¹⁰⁷ Article 1 de la Loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer.

dans les départements d'outre-mer (DOM) de produits non originaires des DOM, y compris ceux en provenance de la France métropolitaine¹¹⁰⁸.

700. Dans un arrêt du juge européen de l'impôt du 16 juillet 1992, *Administration des douanes et droits indirects contre Léopold Legros et autres*, la France avait fait valoir que la taxe d'octroi de mer ne constituait pas une taxe d'effet équivalent à un droit de douane pour deux raisons¹¹⁰⁹. La première, c'est que si des marchandises sont importées et mises à la consommation en France métropolitaine, elles ne supportent pas l'octroi de mer. En effet, c'est l'introduction dans les DOM qui constitue le fait générateur de la perception de l'octroi de mer, car il s'agit, pour la France, d'une transaction interne et non d'un franchissement de frontière étatique. Ensuite, la France continue son argumentation en ajoutant que l'octroi de mer frappe également et de manière identique les produits en provenance de France métropolitaine introduits dans les DOM¹¹¹⁰.

La Cour de justice écarte cette argumentation et juge « qu'une taxe proportionnelle à la valeur en douane des biens perçue par un État membre sur les marchandises importées d'un autre État membre en raison de leur introduction dans une région du territoire du premier État membre constitue une taxe d'effet équivalent à un droit de douane à l'importation, en dépit du fait que la taxe frappe également les marchandises introduites dans cette région en provenance d'une autre partie de ce même État »¹¹¹¹.

701. Par ailleurs, la Cour de justice précise que si le Conseil a adopté un certain nombre de dispositions aux titres desquels figure la décision 89/687/CEE du 22 décembre 1989 instituant un programme d'options spécifiques à l'éloignement et à l'insularité des DOM et autorisant la France à maintenir son régime d'octroi de mer jusqu'au 31 décembre 1992 au plus tard, les dispositions de cette décision n'ont aucun effet rétroactif. Dès lors, le régime d'octroi de mer constituait effectivement dans son

¹¹⁰⁸ Les produits originaires des DOM étaient bien entendu exonérés.

¹¹⁰⁹ CJCE, 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects contre Léopold Legros et autres*, Rec., p. I-4625, pt. 14 ; *RJF* 1992, n° 1450.

¹¹¹⁰ CJCE, 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects contre Léopold Legros et autres*, Rec., p. I-4625, pt. 14 ; *RJF* 1992, n° 1450.

¹¹¹¹ *Ibid.*

régime antérieur une taxe d'effet équivalent à des droits de douane contraire aux dispositions du traité européen¹¹¹².

702. Néanmoins, la Cour nuance son propos dans son arrêt du 16 juillet 1992 et affirme que bien que le régime d'octroi de mer soit illégal au regard du droit européen en ce qu'il constitue une taxe d'effet équivalent à des droits de douane, « des considérations impérieuses de sécurité juridique s'opposent à la remise en cause de rapports juridiques qui ont épuisé leurs effets dans le passé, alors que cette remise en cause bouleverserait rétroactivement le système de financement des collectivités locales des DOM français ». Dès lors, elle a décidé qu'il convenait de limiter « l'effet du présent arrêt dans le temps (...) aux demandes introduites en vue de la restitution d'une telle taxe payée aux autorités compétentes après la date de l'arrêt, en raison d'une importation de marchandises dans le DOM concerné effectuée avant cette date » sauf aux demandeurs ayant introduits un recours ou soulevé une réclamation équivalente avant cette date¹¹¹³.

703. Dans le cadre d'un dialogue des juges entre la Cour de cassation et la Cour de justice au regard de l'octroi de mer, l'arrêt du 22 octobre 2002, *Société Primistères Reynoird* de la Cour de cassation permet d'illustrer la coopération entre les juges. En effet, dans son arrêt, la Cour de cassation applique très rigoureusement les enseignements du juge européen de l'impôt qu'il dégagera dans son arrêt *Legros* de 1992. En l'espèce, la société Reynoird avait importé en Guadeloupe diverses marchandises et à ce titre, s'était acquittée de l'octroi de mer. La perception de ces droits ayant été déclarée incompatible avec les dispositions du droit européen par la Cour de justice dans son arrêt *Legros*, la société Reynoird assigne le directeur général des douanes et des droits indirects aux fins de restitution des sommes payées au titre de l'octroi de mer. Les juges du fond déclarent la demande irrecevable pour avoir été introduite postérieurement au 16 juillet 1992.

¹¹¹² *Ibid*, pt. 9.

¹¹¹³ *Ibid*.

Par ailleurs, il convient de souligner que la même solution a été retenue au regard des importations en provenance directe d'États tiers n'ayant pas conclu d'accord particulier avec l'Union européenne. V. en ce sens CJCE, 7 novembre 1996, aff. 126/94, *Société Cadi Surgelés, Société Sofrigu, Société Sofroi et Société Sofriber contre ministre des Finances et Directeur général des douanes*, Rec., p. I-5647, *RJF* 1997, n° 97.

704. Si le principe du droit à restitution de l'octroi de mer était acquis depuis l'arrêt *Legros*, la Cour de cassation avait déjà jugé antérieurement que pour les versements antérieurs, l'article 352 ter du Code général des douanes faisait courir la prescription du droit de réclamation de cette décision alors que pour les paiements postérieurs, le délai applicable était celui de l'article 352 qui court du paiement¹¹¹⁴. La problématique portait en réalité, non pas sur le bien-fondé du droit à restitution, mais sur la recevabilité de l'action au regard de la limitation dans le temps des effets des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne qui avait établi la contrariété de la taxe d'octroi de mer avec le droit européen. Afin de répondre aux questions qui lui avaient été posées, la Cour de cassation s'était située sur le terrain de l'application des décisions du juge européen de l'impôt et juge qu'en application des arrêts de la Cour de justice du 16 juillet 1992 (*Legros*), du 9 août 1994 (*Lancry*) et du 7 novembre 1996 (*Cardi Surgelés*) et en raison de ce que les arrêts de cette Cour s'imposent à la juridiction nationale sans que puisse lui être opposé un principe général du droit tel que le principe de la confiance légitime, sont irrecevables les demandes en répétition de l'indu formées après l'arrêt *Legros* lorsqu'elles visent à obtenir la restitution de montants perçus avant ledit arrêt au titre de l'octroi de mer sur les marchandises en provenance de France métropolitaine, d'un autre État membre ou d'un pays tiers non lié à l'Union européenne par un accord particulier¹¹¹⁵.

705. Ainsi, cette spectaculaire application de la jurisprudence européenne par le juge français de l'impôt en matière d'octroi de mer est une manifestation remarquable d'un dialogue des juges coopératif qui participe de la construction d'un ordre fiscal européen. Aussi, par un accord clairement affirmé et explicite quant à l'application dans le temps d'une décision de justice du juge européen de l'impôt rendu possible par un dialogue des juges, se succède l'intégration jurisprudentielle du champ d'application et du régime des taxes d'effet équivalent à des droits de douane.

§2 — *L'intégration négative de la prohibition des impositions intérieures discriminatoires*

¹¹¹⁴ V. Cass. com., 6 juin 2001, n° 1113 : *RJF* 10/01 n° 1337 ; Cass. com., 22 mai 2002 n° 1000 : *RJF* 10/02 n° 1192.

¹¹¹⁵ *Ibid.*

706. Le dialogue des juges a également permis d'intégrer négativement la prohibition des impositions intérieures discriminatoires. Or, afin de bien appréhender cette intégration, il nous semble tout aussi judicieux d'exposer préalablement comment le droit fiscal appréhende cette notion (A). Nous verrons ensuite que le dialogue des juges a permis une intégration négative du champ d'application de l'article 110 du TFUE (B), mais également du critère de la similitude (C).

A) L'appréhension par la fiscalité de la notion d'imposition intérieure discriminatoire

707. Les impositions intérieures discriminatoires ont un champ d'application (1) et un régime (2) particulier qu'il nous semble nécessaire de présenter.

1. Le champ d'application de la prohibition

708. Si au regard du principe de libre circulation des marchandises il est admis que ces dernières ne doivent pas être soumises à des droits de douane ni à des taxes d'effet équivalent à des droits de douane, le respect de ce principe implique également que les marchandises ne fassent pas l'objet d'un traitement fiscal défavorable à la suite du franchissement d'une frontière. C'est pour cette raison que l'article 30 du TFUE, qui dispose que « 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 »¹¹¹⁶, doit être lu de pair avec l'article 110 du TFUE qui dispose en ces termes qu'« 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 »¹¹¹⁷. En effet, les États membres priveraient d'effet l'article 30 du TFUE s'ils pouvaient à la suite du franchissement d'une frontière taxer la marchandise en instaurant une discrimination fiscale¹¹¹⁸.

¹¹¹⁶ Article 30 du TFUE.

¹¹¹⁷ Article 110 du TFUE.

¹¹¹⁸ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, p.84.

709. Au regard du champ d'application de l'article 110 du TFUE, fondement de l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires, il convient de souligner, tout d'abord, que sont visées tant les importations que les exportations. En effet, par un arrêt *P.J. van der Hulst's Zonen contre Produktschap voor Siergewassen* du 23 janvier 1975, la Cour de justice a jugé qu'« une taxe intérieure peut avoir un effet équivalent à un droit de douane à l'exportation lorsque son application grève les ventes à l'exportation plus lourdement que les ventes à l'intérieur du pays, ou lorsque la taxe est destinée à alimenter des activités tendant à rendre la commercialisation intérieure plus rémunératrice que l'exportation, ou à favoriser de toute autre manière le produit destiné à la commercialisation intérieure au détriment de celui destiné à l'exportation »¹¹¹⁹. Cette solution amène naturellement à préciser la notion de produit **(a)** d'une part, et celle d'imposition intérieure discriminatoire **(b)** d'autre part.

a) Au regard de la notion de produit

710. En matière de « produit », au sens européen du terme, force est de constater que l'article 110 du TFUE ne fait référence qu'aux « produits des autres États membres »¹¹²⁰. Telle semble être, en tout état de cause, la lettre du texte. Aussi, l'article 110 du TFUE ne semble viser que les échanges intraeuropéens et non ceux avec les pays tiers. Cette interprétation est également celle de la Cour de justice qui, depuis une jurisprudence constante¹¹²¹ de 1978, *Hassen & Balle*, a jugé que le traité européen « ne comporte, pour les échanges avec les pays tiers, ce qui concerne les impositions intérieures, aucune règle similaire à celle de l'article [110 du TFUE], celui-ci n'étant

¹¹¹⁹ CJCE, 23 janvier 1975, aff. 51-74, *P.J. van der Hulst's Zonen contre Produktschap voor Siergewassen*, Rec., p. 79.

¹¹²⁰ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, p. 85.

¹¹²¹ CJCE, 10 octobre 1978, aff. 148/77, *H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. contre Hauptzollamt de Flensburg*, Rec., p. 1787, pt. 23 ; CJCE, 9 juin 1992, aff. Jointes C-228/90 à C-223/90, C-339/90 et C-353/90, *Simba SpA et autres contre Ministero delle finanze*, Rec., p. 3281 ; CJCE, 18 décembre 1997, aff. C-284/96, *Didier Tabouillot contre Directeur des services fiscaux de Meurthe-et-Moselle*, Rec., p. I-7471, pt. 23. En effet, dans cette dernière affaire, la Cour de justice a jugé que « selon une jurisprudence constante (voir arrêts du 10 octobre 1978, Hansen, 148/77, Rec. p. 1787, pt. 23 ; du 9 juin 1992, Simba e.a., C-228/90 à C-234/90, C-339/90 et C-353/90, Rec. p. I-3713, pt. 14, et du 13 juillet 1994, OTO, C-130/92, Rec. p. I-3281, pt. 18), l'article 95 n'est applicable qu'aux marchandises importées des autres États membres et, le cas échéant, aux marchandises originaires de pays tiers qui se trouvent en libre pratique dans les États membres. Il s'ensuit que cette disposition est inapplicable aux produits importés directement de pays tiers ».

applicable qu'aux produits originaires des États membres »¹¹²². Dès lors, il semble que les pays tiers ne puissent bénéficier de la protection de l'article 110 du TFUE.

711. Si cette affirmation semble *a priori* légitime, elle doit néanmoins être nuancée. En effet, « *cette nuance résulte, tout d'abord, de ce que certains produits originaires d'États tiers peuvent bénéficier de la protection (...) dès lors qu'au moment de leur imposition, ils proviennent d'un autre État membre* »¹¹²³.

Par un arrêt *Cooperativa Co-Frutta Srl contre Amministrazione delle finanze dello Stato* du 7 mai 1987, la Cour de justice a jugé qu'« une interprétation de l'article [110 du TFUE] qui exclurait son application aux produits en libre pratique aboutirait à un résultat contraire tant à l'esprit du traité (...) qu'à son système. En conséquence, les États membres ne sauraient rester libres de frapper de taxes discriminatoires les produits originaires de pays tiers se trouvant en libre pratique » dans les États membres¹¹²⁴. Cette position fut réaffirmée dans une ordonnance du 6 décembre 2010, *Adrian Băilă contre Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Craiova et Administrația Fondului pentru Mediu*, dans laquelle la Cour de justice considéra que « selon une jurisprudence constante, l'article 110 TFUE n'est applicable qu'aux marchandises importées des autres États membres et, le cas échéant, aux marchandises originaires d'États tiers qui se trouvent en libre pratique dans les États membres »¹¹²⁵.

712. L'article 110 du TFUE interdit donc aux États membres de frapper les « produits » des autres États membres d'impositions intérieures discriminatoires. Une définition du terme « produit » semble avoir été donnée par la Cour de justice dans un arrêt *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique* du 9 juillet 1992, dans lequel cette dernière juge que « les objets qui sont transportés par delà une frontière nationale pour donner lieu à des transactions commerciales, quelle que soit la nature de ces transactions, si bien que les déchets, recyclables ou non, doivent être

¹¹²² CJCE, 10 octobre 1978, aff. 148/77, *H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. contre Hauptzollamt de Flensburg*, Rec., p. 1787, pt. 23.

¹¹²³ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, p.86.

¹¹²⁴ CJCE, 7 mai 1987, aff. C-193/85, *Cooperativa Co-Frutta Srl contre Amministrazione delle finanze dello Stato*, Rec., p. 2085, pt. 28.

¹¹²⁵ V. Ordonnance du 6 décembre 2010, aff. C-377/10, *Adrian Băilă contre Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Craiova et Administrația Fondului pentru Mediu*, Rec., I-00161, pt. 11.

considérés comme des produits dont la circulation (...) ne devrait pas en principe être empêchée »¹¹²⁶.

713. Dans un autre arrêt du 8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten et Gemeindebetriebe Frohnleiten GmbH contre Bundesminister für Land — und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft*, relatif l'élimination de déchets, la Cour de justice a pu préciser la notion. En effet, dans cet arrêt, le gouvernement autrichien avait considéré qu'une taxe frappant ces l'élimination de déchets ne frappait pas le produit, mais une prestation de services. Aussi, cette dernière étant exclue du champ d'application de l'article 110 du TFUE, celui-ci ne devait pas s'appliquer. Si l'argument eu le mérite d'être habile, la Cour de justice a répondu que « l'argument du gouvernement autrichien, selon lequel, faute d'avoir une valeur marchande, des déchets destinés à être éliminés n'entrent pas dans la notion de “produits” au sens de l'article [110 du TFUE] ne saurait prospérer.

714. En effet, d'une part, dans son arrêt du 9 juillet 1992, *Commission/Belgique, dit “Déchets wallons”* (C-2/90, Rec. p. I-4431, point 28), la Cour a jugé que les déchets, recyclables ou non, doivent être considérés comme des produits dont la circulation ne devrait pas en principe être empêchée. D'autre part (...) les déchets destinés à être éliminés, quoique dépourvus de valeur commerciale intrinsèque, peuvent néanmoins donner lieu à des transactions commerciales relatives à leur élimination ou à leur mise en décharge. Une taxe intérieure frappant ces déchets est de nature à rendre plus difficiles ou plus onéreuses lesdites transactions commerciales pour l'opérateur qui cherche à s'en débarrasser et, partant, est susceptible de constituer une restriction déguisée à la libre circulation desdits déchets, restriction que l'article [110 du TFUE] a précisément pour objet d'écartier en cas de traitement discriminatoire des déchets importés »¹¹²⁷.

¹¹²⁶ CJCE, 9 juillet 1992, aff. C-2/90, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, Rec., p. I-4431, pt. 2.

¹¹²⁷ CJCE, 8 novembre 2007, aff. C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten et Gemeindebetriebe Frohnleiten GmbH contre Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft*, Rec., p. I-9643, pts. 37 et 38.

715. Ainsi, selon la Cour de justice, les « produits » doivent être entendus comme des objets qui, ayant une valeur marchande ou non, peuvent donner lieu à des transactions commerciales. La définition européenne était posée.

b) Au regard de la notion d'imposition intérieure discriminatoire

716. Au regard de la notion d'« imposition intérieure » discriminatoire, la Cour de justice a dégagé quatre critères permettant de la qualifier. En effet, dans un arrêt du 31 mai 1979, *SARL Denkavit Loire contre État français, administration des douanes*, la Cour de justice a jugé que « pour relever d'un système général d'impositions intérieures, la charge à laquelle est soumis un produit importé doit frapper un produit intérieur et un produit importé identique d'un même impôt au même stade de commercialisation, et que le fait générateur de l'impôt doit, lui aussi, être identique pour les deux produits. Il ne suffit donc pas que l'imposition frappant le produit importé ait pour but de compenser une charge frappant le produit intérieur similaire - ou ayant frappé ce produit ou un produit dont il est dérivé - a un stade de production ou de commercialisation antérieur à celui auquel est appréhendé le produit importé »¹¹²⁸.

717. Ainsi, lorsque les quatre critères suivants seront cumulativement remplis, une imposition intérieure sera considérée comme « discriminatoire » et partant, prohibée par l'article 110 du TFUE. Le premier critère tient à ce que l'imposition doit être perçue sur des produits nationaux et des produits importés similaires. Le second critère tient à ce que l'imposition doit frapper les deux produits dans les mêmes conditions et les appréhender selon des critères objectifs. Le troisième critère tient à ce que le fait générateur doit être le même dans les deux situations. Le quatrième et dernier critère est relatif à l'exigibilité de l'imposition qui doit s'effectuer au même stade que la commercialisation. Là encore, la définition d'une imposition intérieure discriminatoire ou, plus précisément des critères européens permettant de qualifier une imposition intérieure de discriminatoire est posée par la Cour de justice, il sera plus aisé d'analyser comment le juge français de l'impôt dialogue avec cette dernière en cette matière. Néanmoins, il convient avant cela de présenter le régime des prohibitions.

¹¹²⁸ CJCE, 31 mai 1979, aff. 132/78, *SARL Denkavit Loire contre État français, administration des douanes*, Rec., p. 1923, pt. 8.

2. Le régime de la prohibition

718. Si l'article 110 du TFUE interdit aux États membres de frapper directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures de quelque nature qu'elles soient, cette interdiction concerne les impositions intérieures « supérieures à celle qui [frappent] directement ou indirectement les produits similaires ». Ainsi, le texte européen invite le juge de l'impôt à rechercher le rapport de similitude qui existe entre les produits nationaux et les produits des autres États membres¹¹²⁹.

719. La Cour de justice a élaboré certains critères au fil des années. Dans un premier arrêt *Firma Fink-Frucht GmbH contre Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse* du 4 avril 1968, la Cour de justice a considéré que « le rapport de similitude (...) existe lorsque les produits en question sont normalement à considérer comme tombant sous la même classification fiscale, douanière ou statistique, selon le cas »¹¹³⁰. Ainsi, la Cour de justice avait d'abord jugé qu'il fallait apprécier la similitude des produits par rapport aux classifications douanières, statistiques ou fiscales.

720. Ensuite, par un arrêt *Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH contre Hauptzollamt Landau/Pfalz* du 17 février 1976, la Cour de justice a jugé qu'au regard de l'application de critère permettant de reconnaître l'existence ou l'absence de cette similitude, il y avait lieu de comparer si « au même stade de production ou de commercialisation [le produit] présente au regard des consommateurs des propriétés analogues et répond aux mêmes besoins »¹¹³¹.

721. Ainsi, trois critères autorisent l'appréciation du rapport de similitude entre produits. Le premier est relatif à leurs classifications fiscales, douanières ou statistiques. Le second est relatif aux propriétés objectives du produit. Enfin, le troisième est relatif à la satisfaction des besoins du consommateur. D'ailleurs, sur l'articulation de ces critères par la Cour de justice, le professeur MAITROT DE LA

¹¹²⁹ Art. 110 du TFUE.

¹¹³⁰ CJCE, 4 avril 1968, aff. 27-67, *Firma Fink-Frucht GmbH contre Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse*, Rec., p. 327, pt. 3.

¹¹³¹ CJCE, 17 février 1976, aff. 27-67, *Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH contre Hauptzollamt Landau/Pfalz*, Rec., p. 181, pt. 12.

MOTTE a mis en exergue que « *la satisfaction des besoins du consommateur joue le rôle primordial, en ce sens qu'elle est essentielle et parfois examinée de manière prioritaire ; puis il est recouru aux deux autres critères en vue de confirmer ou d'infirmar les constatations effectuées et de lever les doutes éventuels* »¹¹³².

722. Une fois les critères permettant d'apprécier le rapport de similitude dégagés, la Cour de justice a poursuivi son travail au regard de l'analyse des impositions. En effet, lorsque les produits sont similaires au regard de l'article 110 du TFUE, ces derniers ne doivent pas être taxés plus lourdement. Autrement dit, après avoir apprécié le rapport de similitude au regard du produit, la Cour de justice a apprécié le rapport de similitude au regard du traitement fiscal¹¹³³.

723. Dans l'appréciation du rapport de similitude au regard du traitement fiscal, la Cour de justice a, depuis une jurisprudence constante *Commission des Communautés européennes contre République française* du 27 février 1980, jugé que l'article 110 du TFUE « doit recevoir une interprétation large, de manière à permettre d'appréhender tous les procédés fiscaux qui porteraient atteinte à l'égalité de traitement entre les produits nationaux et les produits importés »¹¹³⁴ puis d'ajouter dans un arrêt du même jour *Commission des Communautés européennes contre Irlande* qu'« il y a lieu de prendre en considération (...) non seulement le taux des impositions, mais aussi les dispositions relatives à l'assiette et aux modalités de perception des divers impôts. C'est, en effet, l'incidence effective de chaque impôt sur la production nationale, d'une part, sur les produits importés, d'autre part, qui constitue le critère de comparaison décisif pour l'application de l'article [110 du TFUE] ; même à taux de perception égal, l'incidence de cette charge peut varier en fonction des modalités d'assiette et de perception appliquées respectivement à la production nationale et aux produits importés »¹¹³⁵.

¹¹³² A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 1^{re} édition, 2012, p.95.

¹¹³³ Si la formulation de l'article 110 TFUE n'interdit pas que l'État membre puisse taxer moins lourdement un produit importé, dans les faits la problématique de l'appréciation du rapport de similitude ne se pose que pour les produits taxés plus lourdement. Néanmoins, une des techniques consiste en la réduction du taux d'imposition des produits nationaux bien que ceci constitue tout de même une discrimination. V. en ce sens C.J.C.E., 27 mai 1981, aff. Jointes 142/80 et 143/80, *Essevi et Salengoi*, Rec., p. 1434.

¹¹³⁴ CJCE, 27 février 1980, aff. 168/78, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 327, pt. 2.

¹¹³⁵ CJCE, 27 février 1980, aff. 55/79, *Commission des Communautés européennes contre Irlande*, Rec., p. 481, Sommaire pt. 1.

724. Le régime des prohibitions étant présenté, il convient à présenter d'analyser le dialogue des juges y relatif en ce qu'ils participent de la construction d'un ordre fiscal européen.

B) L'intégration du champ d'application de l'article 110 du TFUE

725. L'article 110 du TFUE dispose en ces termes qu'« aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelques natures 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 »¹¹³⁶. Il est de jurisprudence constante¹¹³⁷, depuis un arrêt du 16 juin 1966, *Firma Alfons Lütticke GmbH contre Hauptzollamt de Sarrelouis* que l'article 110 du TFUE produit des effets immédiats et confère, aux justiciables, des droits individuels que les juridictions internes doivent sauvegarder¹¹³⁸. Autrement dit, les dispositions de l'article 110 du TFUE sont directement applicables en droit interne c'est parce que les ressortissants des États membres peuvent directement les invoquer devant les administrations et juridictions nationales aux fins d'obtention de remboursement des impositions perçues en méconnaissance du droit européen.

726. Néanmoins, depuis un arrêt du 16 décembre 1992, *Georges Lornoy en Zonen NV et autres contre État belge*, la Cour de justice a jugé que les dispositions du traité européen relatives aux taxes d'effet équivalent à des droits de douane et celles relatives aux impositions intérieures discriminatoires ne peuvent être cumulativement appliquées¹¹³⁹. Ainsi, si l'article 110 du TFUE interdit les discriminations à l'encontre des produits des autres États membres aux moyens d'impositions intérieures, les

¹¹³⁶ Art. 2010 du TFUE.

¹¹³⁷ CJCE, 16 décembre 1992, aff. C-17/91, *Georges Lornoy en Zonen NV et autres contre État belge*, Rec., p. I-6523, *RJF* 1993, n° 43.

¹¹³⁸ CJCE, 16 juin 1966, aff. 57-65, *Firma Alfons Lütticke GmbH contre Hauptzollamt de Sarrelouis*, Rec., p. 293.

¹¹³⁹ CJCE, 16 décembre 1992, aff. C-17/91, *Georges Lornoy en Zonen NV et autres contre État belge*, Rec., p. I-6523, *RJF* 1993, n° 43 ; CJCE, 2 août 1993, aff. C-266/91, *Celulose Beira Industrial SA contre Fazenda Pública*, Rec., p. I-4337 ; CJCE, 23 avril 2002, aff. C-234/99, *Niels Nygård contre Svineafgiftsfonden*, Rec., p. I-3657.

articles 28¹¹⁴⁰ et 30 du TFUE¹¹⁴¹ interdisent la perception de droits de douane à l'importation et à l'exportation ainsi que les taxes d'effet équivalent à des droits de douane entre les États membres¹¹⁴².

727. Au regard de cette réglementation européenne, une question s'est rapidement posée quant à la catégorie à laquelle pouvaient appartenir les anciennes taxes parafiscales. Aussi, afin de pouvoir répondre à cette problématique, la Cour de justice a considéré que les critères de distinction devaient être tirés de l'affectation des ressources provenant de ce type de prélèvements¹¹⁴³. Cette position appelle deux remarques. Tout d'abord, une taxe parafiscale applicable tant aux produits nationaux qu'aux produits importés constitue une taxe d'effet équivalent à des droits de douane prohibée par l'article 30 du TFUE lorsque les ressources qui en découlent sont affectées en totalité au financement d'avantages dont bénéficient exclusivement les produits nationaux et qui, partant, compensent entièrement la charge qui grève ces derniers¹¹⁴⁴. Ensuite, la taxe parafiscale constitue une imposition intérieure discriminatoire prohibée par l'article 110 du TFUE lorsque les ressources qui en découlent ne sont que partiellement affectées à des avantages qui ne compensent qu'une partie de la charge supportée par les produits nationaux.

728. Lorsque les activités financées par la taxe parafiscale profitent tant aux produits nationaux qu'aux produits importés, mais que les produits nationaux en tirent un avantage proportionnellement plus important, la taxe parafiscale constitue une taxe d'effet équivalent à des droits de douane si l'avantage retiré par les produits nationaux compense intégralement la charge qui les grève et à une imposition intérieure

¹¹⁴⁰ L'article 28 du TFUE dispose en ces termes que « l'Union comprend 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.

Les dispositions de l'article 30 et du chapitre 3 du présent titre s'appliquent aux produits qui sont originaires des États membres, ainsi qu'aux produits en provenance de pays tiers qui se trouvent en libre pratique dans les États membres ».

¹¹⁴¹ L'article 30 du TFUE dispose que « 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 ».

¹¹⁴² V. art. 28 et 29 du TFUE.

¹¹⁴³ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3^e édition, 2014, p. 332.

¹¹⁴⁴ En effet, pour le produit importé, la taxe est une charge nette alors que pour le produit national la taxe constitue la contrepartie d'avantages obtenus.

discriminatoire si l'avantage retiré par les produits nationaux compense partiellement la charge qui les grève¹¹⁴⁵.

729. Dans un dialogue avec le juge européen de l'impôt, tant la Cour de cassation que le Conseil d'État ont appliqué rigoureusement le critère de l'affectation des ressources provenant des taxes parafiscales afin de déterminer l'existence ou l'absence du caractère discriminatoire de la taxe au regard de l'article 110 du TFUE. En effet, dans un arrêt du 5 juillet 1994, *Société Ferme du Larry*, relatif au refus d'une société de s'acquitter de sa cotisation à un Comité national interprofessionnel de la pomme de terre en invoquant l'incompatibilité d'une telle cotisation au regard des règles européennes, la Cour de cassation a jugé qu'« il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour de justice [de l'Union européenne] », formule manifestement claire de l'influence des jurisprudences et d'une certaine coopération entre les juges, « qu'une taxe parafiscale, appliquée dans les mêmes conditions de perception aux produits nationaux et aux produits importés, dont les recettes sont affectées au profit des produits nationaux, de sorte que les avantages qui en découlent compensent en partie la charge supportée par les produits nationaux, constitue une imposition discriminatoire interdite par l'article [110 du TFUE] (arrêt du 11 mars 1992, *Compagnie commerciale de l'Ouest* ; arrêt du 11 juin 1992, *Sanders X...*) »¹¹⁴⁶.

730. Dans une autre affaire du 17 octobre 1995, *Comité national interprofessionnel de la pomme de terre*, la Cour de cassation a eu à se prononcer sur l'incompatibilité avec le droit fiscal de l'Union européenne d'une cotisation perçue au profit d'un comité national interprofessionnel de la pomme de terre. Dans ce contexte, la Cour de cassation a jugé que la cotisation litigieuse constituait une imposition intérieure au sens de l'article 110 du TFUE en raison de son caractère obligatoire pour tous les membres des professions constituant le comité qui l'a instituée. Aussi, en faisant une application de la jurisprudence du juge européen de l'impôt, elle a jugé que cette imposition intérieure était discriminatoire dans la mesure où, appliquée dans les mêmes conditions de

¹¹⁴⁵ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3^e édition, 2014, p. 332.

¹¹⁴⁶ Cass. com., 5 juillet 1994, *Société Ferme du Larry*, n° 92-29.758 : *RJF* 1995, n° 355 ; *Bull. civ.* 1994, IV, p. 203, n° 257.

perception aux produits nationaux et aux produits importés, son produit était affecté aux seuls produits nationaux¹¹⁴⁷.

731. Dans l'application de la jurisprudence du juge européen de l'impôt, rendu possible par un dialogue coopératif entre les juridictions et participant, dès lors, de la construction d'un ordre fiscal européen, le Conseil d'État a également appliqué, dans un arrêt du 5 juillet 1996, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture (CNIH)*, les critères de distinction tirés de l'affectation des ressources provenant d'une taxe parafiscale dégagés par la Cour de justice¹¹⁴⁸. Cette affaire posait la question de savoir si un redevable de la taxe, perçue au profit du CNIH, pouvait se prévaloir, indépendamment de sa situation personnelle, du caractère discriminatoire de cette taxe au regard de l'article 110 du TFUE en raison de l'affectation de son produit.

732. Dans cette affaire, le Conseil d'État a considéré qu'il ne pouvait y avoir discrimination au regard de l'article 110 du TFUE que si la taxe était perçue sur les achats de produits provenant d'autres États membres et si elle servait à financer des activités profitant spécifiquement aux seuls produits nationaux. Dès lors, dans le cadre d'un contentieux y afférant, les juges du fond doivent rechercher si les cotisations ont été établies en raison de produits importés provenant des autres États membres.

733. Ainsi, le Conseil d'État annula-t-il l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 23 mars 1995 dans le cadre duquel le juge du fond s'était abstenu de se livrer à une telle recherche¹¹⁴⁹. Dans cette affaire, le rapporteur public G. BACHELIER avait posé un certain nombre de principes de portée générale calqués sur ceux dégagés par le juge européen de l'impôt. En effet, le rapporteur public affirme que « *la cour a clarifié la distinction entre taxe d'effet équivalent à un droit de douane prohibée par l'article [30 du TFUE] et imposition intérieure discriminatoire interdite par l'article [110 du TFUE] en retenant le critère de la destination du produit de l'imposition. Lorsque la taxe parafiscale est appliquée dans les mêmes conditions de perception aux produits*

¹¹⁴⁷ V. en ce sens CJCE, 11 mars 1992, aff. 78/90 à 83/90, *Cie commerciale de l'Ouest* : RJF 10/92 n° 1441.

¹¹⁴⁸ CE, 5 juillet 1996, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture (CNIH)*, req. n° 169 663 : *Dr. fisc.* 1996, comm. 1486, concl. BACHELIER ; *RJF* 1996, n° 1104, p. 543, chron. AUSTRY ; *BDCF* 1996, n° 4 concl. BACHELIER.

¹¹⁴⁹ CAA Paris, 23 mars 1995, req. n° 93-925, 93-926 et 93-927 : *Dr. fisc.* 1995, n° 27, comm. 1451, concl. A. MENDRAS.

nationaux et aux produits importés et dont les recettes sont affectées au profit des seuls nationaux, il s'agit :

— *d'une taxe d'effet équivalent si les avantages qui en découlent compensent intégralement la charge grevant ces produits,*

— *d'une imposition intérieure discriminatoire si ces avantages ne compensent qu'une partie de la charge grevant les produits nationaux »*¹¹⁵⁰.

Ainsi, le Conseil d'État, bien que renvoyant l'affaire devant la cour administrative d'appel de Paris, a jugé que constituait une imposition intérieure discriminatoire, interdite par l'article 110 du TFUE, une taxe parafiscale qui était établie dans les mêmes conditions de perception aux produits nationaux et aux produits importés, mais dont les recettes étaient affectées aux seuls produits nationaux, de sorte que les avantages qui en découlaient compensaient une partie de la charge supportée par les produits nationaux¹¹⁵¹.

734. Dans un autre arrêt du 6 novembre 1998, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture*, le Conseil d'État, alors qu'il avait renvoyé l'affaire devant la cour administrative d'appel de Paris en 1996, a préféré régler l'affaire au fond après avoir annulé l'arrêt d'appel. Dans cet arrêt, le Conseil d'État a rappelé qu'une taxe parafiscale appliquée dans les mêmes conditions de perception aux produits nationaux et aux produits importés dont les recettes sont affectées au profit des seuls produits nationaux, de sorte que les avantages qui en découlent compensent une partie de la charge supportée par les produits nationaux, constituait une imposition intérieure discriminatoire interdite par l'article 110 du TFUE, mais que le redevable d'une telle taxe ne pouvait utilement invoquer la violation de l'article 110 du TFUE que si les cotisations qu'il contestait avaient été établies au moins partiellement sur des achats de produits en provenance des autres États membres de l'Union européenne¹¹⁵².

¹¹⁵⁰ CE, 5 juillet 1996, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture (CNIH)*, req. n° 169 663 : *Dr. fisc.* 1996, comm. 1486, concl. BACHELIER ; *RJF* 1996, n° 1104, p. 543, chron. AUSTRY ; *BDCF* 1996, n° 4 concl. BACHELIER.

¹¹⁵¹ *Ibid.*

¹¹⁵² CE, 6 novembre 1999, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture (CNIH)*, req. n° 171 574 et n° 171 576 : *Dr. fisc.* 1999, comm. 521 ; *RJF* 1999, n° 110 ; *BDCF* 1999, n° 10.

C) L'intégration du critère de la similitude

735. Si l'article 110 du TFUE est le fondement de l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires, le texte européen et la Cour de justice invitent le juge français de l'impôt à rechercher le critère de similitude qui existe entre les produits nationaux et les produits des autres États membres. En effet, selon le juge européen de l'impôt, les produits sont similaires s'ils présentent pour les consommateurs des « propriétés analogues » ou s'ils « répondent aux mêmes besoins »¹¹⁵³.

736. Dans un dialogue avec la Cour de justice et par une application rigoureuse de sa jurisprudence, le Conseil d'État a appliqué ce critère européen dans un arrêt *Société Oligra France* du 12 avril 2013¹¹⁵⁴. Cette affaire était relative à la compatibilité d'une taxe spéciale sur les huiles végétales destinées à la consommation humaine avec le droit de l'Union européenne. En effet, cette taxe, instituée par l'article 1609 viciés du CGI, était perçue lors de la vente de ces produits lorsqu'ils étaient fabriqués en France ou lors de leur importation en cas d'acquisitions intracommunautaires ou d'importations en provenance d'États non membres de l'Union européenne. Par ailleurs, au regard des tarifs alors en vigueur lors du litige, celui applicable aux huiles d'olive était plus élevé que ceux applicables aux autres huiles. La société Oligra, qui était assujettie à cette taxe jusqu'à sa liquidation judiciaire, avait fait l'objet de vérifications de comptabilité par l'administration fiscale qui lui a réclamé des cotisations supplémentaires pour cette taxe spéciale.

737. Contestant les avis de recouvrement devant les juges du fond au motif qu'une taxe plus élevée applicable à l'huile d'olive frappant un produit essentiellement importé alors que les autres huiles végétales, moins imposées, correspondent à des produits essentiellement nationaux, la cour administrative d'appel de Paris en a déduit qu'il y avait là une discrimination visant à la protection des produits nationaux et au détriment de ceux des autres États membres¹¹⁵⁵.

¹¹⁵³ CJCE, 17 février 1976, aff. 27-67, *Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH contre Hauptzollamt Landau/Pfalz*, Rec., p. 181, pt. 12 ; CJCE, 27 février 1980, aff. 168/78, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 327.

¹¹⁵⁴ CE, 12 avril 2013, n° 359 541, *SCP Becheret-Thierry-Sénéchal-Gorrias agissant en qualité de liquidateur judiciaire de la Sté Oligra France* : *RJF* 2013, n° 786 ; *BDCF* 2013, n° 86, concl. B. BOHNERT.

¹¹⁵⁵ CAA, 21 mars 2012, n° 10PA01019 : *RJF* 2012, n° 773, concl. Y. EGLOFF, *BDCF* 2012, n° 91.

738. Saisi d'un pourvoi par le ministre, ce dernier invoque l'inexactitude de la qualification juridique des faits au regard de la similitude de l'huile d'olive avec les autres huiles de tournesol et de colza. Selon le ministre, l'huile d'olive d'une part, et les huiles de tournesol et de colza d'autre part, ne répondent pas aux mêmes besoins pour le consommateur et n'ont pas, en outre, des caractéristiques et des propriétés analogues. En effet, ces produits, compte tenu de leurs différences d'origine, de procédés de fabrication, de qualités intrinsèques, notamment au regard du goût, de l'image du produit, de conservation, de modes de consommation, de prix et dans la mesure où ils relèvent de marchés distincts, ne se trouvent pas dans un rapport de concurrence et ne peuvent, dès lors, être regardé comme ayant un degré suffisant de similitude au sens de l'article 110 du TFUE¹¹⁵⁶.

739. Le Conseil d'État, afin de répondre à cette problématique, considère que la notion de produits « similaires » est interprétée de manière assez large par la jurisprudence du juge européen de l'impôt¹¹⁵⁷. Ceci s'expliquerait, selon le Conseil d'État, par le souhait recherché de donner sa pleine portée au principe de non-discrimination et d'appréhender tous les procédés fiscaux qui porteraient atteinte à l'égalité de traitement entre les produits nationaux et les produits importés. Prenant en considération la jurisprudence de la Cour de justice, selon laquelle doivent être regardés comme des produits similaires ceux qui présentent, pour le consommateur, des propriétés analogues ou qui répondent aux mêmes besoins, le Conseil d'État juge que le critère n'est pas l'identité rigoureuse, mais l'analogie des produits et la comparabilité de leur utilisation.

740. Dans un dialogue avec la Cour de justice prenant en considération sa jurisprudence de cette dernière, le Conseil d'État juge que l'huile d'olive présente un certain nombre de caractéristiques permettant de la distinguer des huiles de colza et de tournesol. En effet, « l'huile d'olive, en ce qu'elle provient d'un fruit et non d'une

¹¹⁵⁶ CE, 12 avril 2013, n° 359 541, *SCP Becheret-Thierry-Sénéchal-Gorrias agissant en qualité de liquidateur judiciaire de la Sté Oligra France* : RJF 2013, n° 786 ; BDCF 2013, n° 86, concl. B. BOHNERT.

¹¹⁵⁷ V. en ce sens, CJCE, 4 mars 1986, aff. 106/84, *Commission contre Danemark* : Rec. p. 833 ; CJCE, 7 mai 1987, aff. 184/85, *Commission contre Italie* : Rec. p. 2013 ; CJCE, 4 mars 1986, aff. 243/84, *Walker contre Ministeriet for Skatter og Afgifter* : Rec. p. 875 ; CJCE, 27 février 2002, aff. 302/00, *Commission contre France* : RJF 5/02 n° 595

graine, est produite par un procédé mécanique et non par raffinage, a un goût et des propriétés culinaires spécifiques, présente des caractéristiques objectives qui, au regard des consommateurs, la distinguent des huiles de colza et de tournesol »¹¹⁵⁸ et d'ajouter qu'« il ne résulte pas de l'instruction que la taxe spéciale sur les huiles aurait un effet protecteur des huiles de fabrication nationale, en décourageant la vente d'huile d'olive, essentiellement importée, au profit de la vente des produits nationaux alternatifs que constituent l'huile de tournesol et l'huile de colza »¹¹⁵⁹.

741. Ainsi, par une application rigoureuse de la jurisprudence du juge européen de l'impôt, le Conseil d'État a jugé que la taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine ne constituait pas une imposition intérieure discriminatoire au sens de l'article 110 du TFUE, conformément aux critères dégagés par le juge européen de l'impôt. En ce sens, il résulte une intégration jurisprudentielle des critères européens dans le droit fiscal national, grâce à un dialogue des juges, qui participe de la construction d'un ordre fiscal européen.

¹¹⁵⁸ CE, 12 avril 2013, n° 359 541, *SCP Becheret-Thierry-Sénéchal-Gorrias agissant en qualité de liquidateur judiciaire de la Sté Oligra France*, considérant 4 ; *RJF* 2013, n° 786 ; *BDCF* 2013, n° 86, concl. B. BOHNERT.

¹¹⁵⁹ *Ibid.*

CHAPITRE SECOND. LE DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES ET L'INTÉGRATION NÉGATIVE DU DROIT DÉRIVÉ EN MATIÈRE FISCALE

742. Traditionnellement, le droit dérivé comprend les actes unilatéraux de l'Union européenne.

Ces actes peuvent être classés selon deux catégories : ceux qui figurent dans la nomenclature de l'article 288 du TFUE et ceux qui n'y figurent pas¹¹⁶⁰.

Aussi, l'article du 288 du TFUE dispose en ces termes que « pour exercer les compétences de l'Union, les institutions adoptent des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis. Le règlement à une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre¹¹⁶¹. La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens. La décision est obligatoire dans tous ses éléments. Lorsqu'elle désigne des destinataires, elle n'est obligatoire que pour ceux-ci. Les recommandations et les avis ne lient pas »¹¹⁶².

Ainsi, les actes figurant dans la nomenclature de l'article 288 du TFUE sont les règlements, les directives, les décisions, les recommandations et les avis. Ceux qui n'y figurent pas sont par ailleurs mentionnés à l'article premier du Protocole n° 1 du TFUE, relatif au rôle des parlements nationaux dans l'Union européenne, comme étant « les documents de consultation de la Commission », à savoir les livres verts, livres blancs et communications et qui sont également appelés les « actes atypiques »¹¹⁶³.

Dans le cadre de notre étude, nous nous concentrerons particulièrement sur les directives et en tant que de besoin sur les règlements. En effet, les règlements

¹¹⁶⁰ C. BLUMANN et L. DUBOUIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Litec, 4^e éd., 2011, p. 543.

¹¹⁶¹ *Ibid.*, p. 555 et s.

¹¹⁶² Article 288 du TFUE.

¹¹⁶³ V. article premier du Protocole n° 1 « sur le rôle des parlements nationaux dans l'Union européenne » et qui dispose en ces termes que « les documents de consultation de la Commission (livres verts, livres blancs et communications) sont transmis directement par la Commission aux parlements nationaux lors de leur publication. La Commission transmet également aux parlements nationaux le programme législatif annuel ainsi que tout autre instrument de programmation législative ou de stratégie politique en même temps qu'elle les transmet au Parlement européen et au Conseil ».

n'appellent pas de remarques particulières et l'intérêt d'une analyse au travers du prisme du « dialogue des juges » nous semble moindre dans la mesure où si l'article 189 du Traité de Rome disposait déjà que les règlements sont « directement applicables dans les États membres », le Conseil d'État a admis dès 1973 qu'ils constituaient des sources directes de légalité¹¹⁶⁴. En revanche, il en fut autrement des directives dans la mesure où le traité européen stipulait qu'elles étaient propres à « lier tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens ». Naturellement, un dialogue des juges ayant abouti à une intégration négative s'est instauré tant au regard de l'obligation de transposition des directives (**Section 1**) qu'au regard de l'intégration jurisprudentielle de ces directives (**Section 2**). Indéniablement, ces intégrations participent de la construction d'un ordre fiscal européen.

¹¹⁶⁴ CE, 5 janvier 1973, n° 81 690, *Syndicat des fabricants de sucre de la Réunion* : *Rec. CE* 1973, p. 10.

Section 1. L'intégration négative de l'obligation de transposition des directives

743. Au regard de l'obligation de transposition des directives, le Conseil constitutionnel avait déjà considéré, dans une décision du 3 août 1994, n° 94-348 DC, qu'il se reconnaissait compétent sur le fondement de l'article 61 de la Constitution pour vérifier si la loi de transposition d'une directive respectait les principes constitutionnels¹¹⁶⁵.

744. Aussi, dans une autre décision du 10 juin 2004, n° 2000-496 DC, il a considéré que si aux termes de l'article 88-1 de la Constitution, la République française participe à l'Union européenne constitué d'États membres qui ont choisi librement d'exercer en commun certaines de leurs compétences, « la transposition en droit interne d'une directive [européenne] résulte d'une exigence constitutionnelle à laquelle ne pourrait être fait obstacle qu'en raison d'une disposition expresse contraire de la Constitution, saisie le cas échéant à titre préjudiciel, de contrôler le respect par une directive [européenne] tant des compétences définies par les traités que des droits fondamentaux garantis par l'article 6 du traité sur l'Union européenne »¹¹⁶⁶.

745. Ainsi, si le Conseil constitutionnel reconnaît que l'ordre juridique européen est intégré à l'ordre juridique français, il reconnaît également la primauté du juge européen chargé de faire appliquer les principes communs aux États membres¹¹⁶⁷. Néanmoins, cette acceptation comporte une limite, à savoir que « *l'obligation de transposition cesse d'être constitutionnelle (même si elle reste [européenne] lorsque le droit [européen] dérivé heurte de front une disposition expresse et spécifique de notre « bloc de constitutionnalité » (par exemple : l'article 6 de la Déclaration de 1789 en ce qui concerne les critères d'accès aux emplois publics) »*¹¹⁶⁸.

746. Le juge constitutionnel français a donc posé certaines règles. Néanmoins, le dialogue des juges au regard de l'obligation de transposition des directives s'est

¹¹⁶⁵ Cons. const., déc. 3 août 1994, n° 94-348 DC, *Loi relative à la protection sociale complémentaire des salariés et portant transposition de directives du Conseil*.

¹¹⁶⁶ Cons. const., déc. 10 juin 2000, n° 2000-496 DC, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique*, Cons. numéro 7 : comm. J.-E. SCHOETTL : *LPA* 18 juin 2004, n° 122 ; B. GENEVOIS : *RFDA* 2004, p. 651.

¹¹⁶⁷ J.-E. SCHOETTL, « Le nouveau régime juridique de la communication en ligne devant le Conseil constitutionnel », *LPA* 18 juin 2004, n° 122, p. 10.

¹¹⁶⁸ *Ibid.*

instauré particulièrement d'une part, en matière de contenu de cette obligation de transpositions (§ 1) et d'autre part, en matière de recours internes (§2).

§1 — Au regard du contenu de l'obligation de transposition

747. Les règles européennes relatives au contenu de l'obligation de transposition ont un fondement textuel et un fondement jurisprudentiel. En effet, selon l'article 288 du TFUE, les États membres ont l'obligation de transposer correctement et inconditionnellement les directives européennes. Cette obligation résulte de ce que « pour exercer les compétences de l'Union, les institutions adoptent des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis. Le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre. La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens. La décision est obligatoire dans tous ses éléments. Lorsqu'elle désigne des destinataires, elle n'est obligatoire que pour ceux-ci. Les recommandations et les avis ne lient pas »¹¹⁶⁹.

748. Par la suite, le juge européen de l'impôt est intervenu relativement tôt dans la construction européenne en dégagant un certain nombre de principes européens applicables au regard du contenu de l'obligation de transposition des directives européennes.

Au regard du caractère absolu et inconditionnel de la transposition, il a été jugé par la Cour de justice par exemple, dans un arrêt du 27 octobre 1992, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, rendue en matière fiscale, qu'un État membre ne saurait utilement se prévaloir, en l'absence d'une disposition du traité l'y autorisant expressément, de l'illégalité d'une directive comme moyen de défense à l'encontre d'un recours en manquement fondé sur la méconnaissance des obligations qu'elle lui impose. Néanmoins, « il ne pourrait en être autrement que si la directive en cause était affectée de vices particulièrement graves et évidents, au point de pouvoir être qualifiée d'acte inexistant »¹¹⁷⁰.

¹¹⁶⁹ Article 288 du TFUE.

¹¹⁷⁰ CJCE, 27 octobre 1992, aff. C-74/91, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-5437 ; *RJF* 1993, n° 167.

749. Au regard des délais de transposition, le juge européen de l'impôt est également intervenu et a jugé notamment, dans un arrêt du 22 septembre 1976, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, que « la nature obligatoire des directives implique l'obligation pour tous les États membres de respecter les délais qu'elles fixent afin que l'exécution en soit uniformément assurée dans [l'Union] tout entière »¹¹⁷¹, avant d'ajouter dans un autre arrêt du 1^{er} octobre 1991, *Commission des Communautés européennes contre République française*, qu'« en ne prenant pas, dans le délai prescrit toutes les dispositions nécessaires pour se conformer à la directive (...) la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité »¹¹⁷².

750. D'ailleurs, le juge européen de l'impôt a précisé dans un autre arrêt du 18 décembre 1997, *Inter-Environnement Wallonie ASBL contre Région wallonne*, que si les États membres ne sont pas tenus d'adopter les mesures figurants dans la directive avant l'expiration du délai de transposition, « ils doivent s'abstenir de prendre des dispositions de nature à compromettre sérieusement le résultat prescrit par cette directive »¹¹⁷³.

751. Dès 1998, le Conseil d'État avait admis, dans un arrêt *Tête et Association de sauvegarde de l'Ouest lyonnais*, au regard de la compatibilité des règles de droit interne passé le délai laissé aux États membres pour se conformer aux stipulations d'une directive, qu'une règle de droit interne, même non écrite, qui est incompatible avec les objectifs d'une directive, cesse de s'appliquer à l'expiration du délai de transposition¹¹⁷⁴.

¹¹⁷¹ CJCE, 22 septembre 1976, aff. 10-76, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p. 1359, pt. 12.

¹¹⁷² CJCE, 1^{er} octobre 1991, aff. C-13-90, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p. I-4327. V. également CJCE, 3 juin 1999, aff. C-417/97, *Commission des Communautés européennes contre Grand-Duché de Luxembourg*, Rec., p. I-3247.

¹¹⁷³ CJCE, 18 décembre 1997, aff. C-129/96, *Inter-Environnement Wallonie ASBL contre Région wallonne*, Rec., p. I-7411, pt. 45 : *RJF* 1998, n° 29 ; *AJDA* 1998, p. 451, note COUVERT-CASTERA et p. 320 chron. CHAVRIER, LEGAL et DE BERGUES.

¹¹⁷⁴ CE, 6 février 1998, n° 138777, n° 147424 et n° 147425, *Tête et Association de sauvegarde de l'Ouest lyonnais* : *RJF* 1998, n° 517 ; *AJDA* 1998, p. 458, chron. RAYNAUD et FOMBEUR.

752. Dans le cadre d'un dialogue des juges, le Conseil d'État a également réceptionné et appliqué la jurisprudence du juge européen de l'impôt de 1997 en matière de délai de transposition dans un arrêt du 10 janvier 2001, *France nature environnement*, dans lequel il a affirmé tout d'abord, qu'au regard des dispositions européennes, les États membres doivent s'abstenir de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du traité et que les directives européennes lient les États membres quant au résultat à atteindre en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et les moyens¹¹⁷⁵.

753. Ensuite, la haute juridiction ajoute que « si, pour atteindre ce résultat à l'issue du délai qui leur est imparti dans la directive, les autorités nationales restent seules compétentes pour décider de la forme à donner à l'exécution de ces directives et pour fixer elles-mêmes, sous le contrôle des juridictions nationales, les moyens propres à leur faire produire leurs effets en droit interne, elles ne peuvent légalement prendre, ainsi que l'a précisé la Cour de justice de [l'Union européenne] par un arrêt rendu le 18 décembre 1997 dans l'affaire C-129/96, pendant le délai imparti par la directive, des mesures de nature à compromettre sérieusement la réalisation du résultat prescrit par la directive »¹¹⁷⁶. Autrement dit, si pendant le délai de transposition il est possible de laisser subsister une législation ancienne en attendant de la modifier afin de la rendre conforme, il n'est pas possible, pendant ce même délai, d'adopter des dispositions qui seraient contraires aux objectifs de la directive.

754. Cette application de la jurisprudence du juge européen de l'impôt par le juge français de l'impôt est de nouveau l'illustration d'un dialogue des juges aboutissant à une interprétation sinon conforme, du moins « harmonisé » des principes dégagés par le juge européen de l'impôt.

Au regard de l'application de dispositions législatives prises pour la transposition d'une directive en méconnaissance des exigences procédurales imposées par ladite directive, le juge européen de l'impôt a jugé, dans un arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA contre Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate*,

¹¹⁷⁵ CE, 10 janvier 2001, n° 217237, *France nature environnement*, publié au recueil Lebon.

¹¹⁷⁶ *Ibid.*, considérant n° 1.

relatif à la directive TVA, que le juge national devait écarter l'application de dispositions législatives prises pour la transposition d'une directive si celles-ci sont intervenues en violation d'une exigence procédurale imposée par cette directive¹¹⁷⁷. En l'espèce, la réglementation nationale, bien que remplissant les critères posés par la sixième directive TVA, avait été adoptée en méconnaissance de l'exigence procédurale posée par ladite directive qui imposait la consultation préalable du comité consultatif de la TVA.

755. Dans le cadre d'un dialogue des juges, cette jurisprudence du juge européen de l'impôt a été appliquée par le juge français de l'impôt dans un arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 9 décembre 2010, *SA Millenis*¹¹⁷⁸. Cet arrêt était relatif au 2 de l'article 16 de la directive TVA qui permettait aux États membres d'exonérer les importations et les livraisons de biens destinés à un assujetti en vue d'être exportés en l'état ou après transformation, ainsi que les prestations de services afférentes à son activité d'exportation. Au regard des dispositions procédurales de la directive, l'adoption d'une telle norme suppose préalablement la consultation du comité consultatif de la TVA. En l'espèce, la loi française prise en application de la transposition du 2 de l'article 16 de la sixième directive avait introduit un article 275 du CGI entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1979, mais qui a été examiné par le comité consultatif de la TVA qu'en juin 1979, soit postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi litigieuse. Partant, la cour administrative d'appel a considéré que le régime suspensif de l'article 275 du CGI constituait une transposition intervenue en violation de l'exigence procédurale posée par la directive et a écarté son application conformément à la jurisprudence du juge européen de l'impôt. La position de la Cour de justice étant

¹¹⁷⁷ CJCE, 22 mai 2008, aff. C-162/07, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA contre Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate*, Rec., p. I-4019 ; *RJF* 2008, n° 1031. Dans son arrêt, le juge européen de l'impôt considère en effet que « l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, est une norme dont l'application par un État membre suppose la consultation préalable par ce dernier du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée et l'adoption d'une réglementation nationale autorisant les personnes, notamment les sociétés, établies à l'intérieur du pays et indépendantes du point de vue juridique, mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, à cesser d'être considérées comme des assujettis distincts à la taxe sur la valeur ajoutée, pour être considérées comme un assujetti unique, seul attributaire d'un numéro individuel d'identification à ladite taxe et, par suite, seul à pouvoir souscrire des déclarations de taxe sur la valeur ajoutée. Il appartient au juge national de vérifier si une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, satisfait à ces critères, étant précisé que, en l'absence de consultation préalable du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, une réglementation nationale qui remplirait lesdits critères constituerait une transposition intervenue en violation de l'exigence procédurale posée à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive 77/388 ».

¹¹⁷⁸ CAA Nantes, 9 décembre 2010, n° 07-3555, 1^{re} chambre, *SAS Millenis* : *RJF* 2011, n° 422.

clairement affirmée, la cour administrative d'appel n'a nullement eu besoin de « saisir la cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle » comme elle l'affirme elle-même dans son arrêt. Le dialogue participe ici d'une harmonisation de règles procédurales relative à la transposition de directives et applicable en matière fiscale.

756. Au regard de l'instrument de transposition, et avant même la position du juge européen de l'impôt sur cette problématique, le rapporteur public, M. CHAHID-NOURAI, avait déjà noté dans ses conclusions au regard de l'affaire *Alitalia* du Conseil d'État du 3 février 1989, que dans la mesure où l'application de la doctrine en droit fiscal français est conditionnelle, elle est dès lors, d'une certaine manière, une exception à la légalité interne¹¹⁷⁹.

757. Deux années plus tard, la Cour de justice est saisie de cette question préjudicielle dans un arrêt *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne* du 17 octobre 1991, et répond que la transposition en droit interne d'une directive, si elle n'exige pas nécessairement une reprise formelle et textuelle de ses dispositions peut, en fonction de son contenu, se satisfaire d'un contexte juridique général si ce dernier assure la pleine application de la directive d'une façon suffisamment claire et précise en permettant aux bénéficiaires de connaître la plénitude de leurs droits et de s'en prévaloir devant les juridictions nationales.

758. Néanmoins, ajoute le juge européen de l'impôt, la transposition d'une directive européenne en droit interne n'est pas faite avec une force contraignante incontestable ni avec la spécificité, la précision et la clarté requises pour satisfaire à l'exigence de sécurité juridique lorsque l'État membre se borne à invoquer des circulaires ou instructions ministérielles dont il n'est pas démontré qu'elles aient effet direct à l'égard des tiers, ou des communications ministérielles notifiant les exigences de la directive aux autorités locales alors que leur caractère non contraignant n'est pas établi¹¹⁸⁰.

¹¹⁷⁹ CE, ass., 3 février 1989, n° 74052, *Alitalia* : *RJF* 1989, n° 299, concl. CHAHID-NOURAI ; *Dr. fisc.* 1989, comm. 492, p. 1158, note DIBOUT. V. également, P. DIBOUT, « À propos des conséquences à tirer de l'arrêt "Alitalia" », *Dr. fisc.* 1989, n° 40.

¹¹⁸⁰ CJCE, 17 octobre 1991, aff. C-58/98, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-4983.

759. Ces deux approches furent suivies d'effet par la cour administrative d'appel de Lyon dans un arrêt du 30 juin 1992, *SA Billon*, dans lequel le juge français de l'impôt affirme explicitement (alors que la position fut implicite dans l'arrêt du Conseil d'État, *Alitalia*, de 1989), en se fondant tant sur la position du Conseil d'État que sur celle de la Cour de justice, qu'une instruction administrative ne peut valablement transposer en droit interne une directive européenne¹¹⁸¹.

760. Manifestation du dialogue des juges, cette position de la cour administrative d'appel a été entérinée par le Conseil d'État dans un arrêt du 30 décembre 2002, *Société Clinique Armand Brillard*, dans lequel le juge français de l'impôt a jugé que « les prises de position de l'administration fiscale ne peuvent être regardées comme des modalités de transposition [d'une] directive »¹¹⁸², conformément à la jurisprudence du juge européen de l'impôt de 1991¹¹⁸³. Ainsi, le dialogue des juges permet-il d'aboutir à une solution désormais constante qui veut qu'une instruction administrative ne puisse être l'instrument de transposition adéquate d'une directive ni servir à pallier l'insuffisance d'un texte réglementaire au regard d'une directive¹¹⁸⁴. En ce sens, l'intégration jurisprudentielle résultant d'un dialogue des juges coopératif participe de la construction d'un ordre fiscal européen.

§2 — *Au regard de l'évolution des recours internes*

761. L'évolution des recours internes et, en particulier, le recours tenant à l'invocabilité directe d'une directive européenne, a également fait l'objet d'un intéressant dialogue des juges. La position de la Cour de justice, au regard de la reconnaissance de l'effet direct des directives, fut très tôt affirmée.

¹¹⁸¹ CAA Lyon, 30 juin 1992, n° 604, Plén., *SA Billon* : *RJF* 1992, n° 1489 ; *Dr. fisc.* 1992, comm. 612, p. 599.

¹¹⁸² CE, 30 décembre 2002, n° 216358, *Société Clinique Armand Brillard* : *Dr. fisc.* 2003, n° 46, comm. 910, concl. BACHELIER ; *RJF* 2003, n° 282.

¹¹⁸³ CJCE, 17 octobre 1991, aff. C-58/98, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-4983.

¹¹⁸⁴ V. Sur ce dernier pt., CE, ass., 3 février 1989, n° 74052, *Alitalia* : *RJF* 1989, n° 299, concl. CHAHID-NOURAI ; *Dr. fisc.* 1989, comm. 492, p. 1158, note DIBOUT. V. également, P. DIBOUT, « À propos des conséquences à tirer de l'arrêt "Alitalia" », *Dr. fisc.* 1989, n° 40.

762. En effet, dans un premier arrêt du 6 octobre 1970, *Franz Grad contre Finanzamt Traunstein*, le juge européen de l'impôt a jugé que l'obligation qui implique l'« interdiction d'instituer ou de réinstaurer [un] régime [fiscal spécifique] afin d'éviter que le système commun de taxe sur le chiffre d'affaires se cumule, pour les transports, avec des régimes de taxation analogues et supplémentaires [est] dans son essence, impérative et générale, même si la disposition laisse en suspens la détermination du moment à partir duquel elle deviendra effective ; qu'ainsi elle interdit formellement aux États membres de cumuler le système commun de taxe sur le chiffre d'affaires avec des régimes de taxes spécifiques tenant lieu de taxe sur le chiffre d'affaires ; que cette obligation est inconditionnelle et suffisamment nette et précise pour être susceptible de produire des effets directs dans les relations entre les États membres et leurs justiciables »¹¹⁸⁵.

763. Dans un second arrêt du 17 décembre 1970, *SpA SACE contre ministère des Finances de la République italienne*, la Cour de justice a également affirmé, dans le cadre d'une question préjudicielle, que « l'obligation d'éliminer le droit pour services administratifs contenu dans la directive (...) produit des effets directs dans les relations entre l'État membre, destinataire de la directive, et ses justiciables et engendre en leur faveur (...) des droits que les juridictions internes doivent sauvegarder »¹¹⁸⁶.

764. Enfin, dans un troisième arrêt du 28 octobre 1975, *Roland Rutili contre ministre de l'Intérieur*, le juge européen de l'impôt a considéré que si « la libre circulation des travailleurs, notamment leur liberté de se déplacer sur le territoire des États membres, est susceptible d'être restreinte par les limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique, diverses mesures d'applications ont été prises en vue de la mise en œuvre des [ces] dispositions, notamment le règlement n° 1612/68 et la directive n° 68/360 du Conseil, relatifs à la libre circulation des travailleurs ». Et d'ajouter que « la réserve relative à l'ordre public a été spécifiée par la directive du Conseil n° 64/221, du 25 février 1964, pour la coordination des mesures spéciales aux étrangers en matière de déplacement et de

¹¹⁸⁵ CJCE, 6 octobre 1970, aff. 9-70, *Franz Grad contre Finanzamt Traunstein*, Rec., p. 825, pt. 9.

¹¹⁸⁶ CJCE, 17 décembre 1970, aff. 33-70, *SpA SACE contre ministère des Finances de la République italienne*, Rec., p. 1213.

séjour justifiés par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique ».

765. Ainsi, selon le juge européen de l'impôt, « toutes ces dispositions ont, sans exception, pour effet d'imposer des obligations aux États membres et il appartient dès lors aux juridictions, dans l'hypothèse où des actes législatifs ou réglementaires pris par un État membre en vue de limiter sur son territoire, la libre circulation et le séjour des ressortissants des autres États membres se révéleraient non conformes à l'une de ces obligations, de faire prévaloir, sur les dispositions du droit interne, les règles du droit [européen] susceptible d'être invoquées en justice »¹¹⁸⁷. Ainsi, selon le juge européen de l'impôt, les justiciables peuvent, sous certaines conditions, se prévaloir devant les juridictions nationales des dispositions d'une directive lorsque celles-ci sont suffisamment précises pour s'appliquer, sans avoir besoin de recourir à des mesures internes de mise en œuvre¹¹⁸⁸.

766. En matière de droit de l'Union européenne, mais également en matière fiscale, cette position de la Cour de justice eut l'effet d'une bombe et ne fut pas suivie par le juge français de l'impôt. C'est d'ailleurs dans ce contexte oppositionnel fort qu'est née la formule de « dialogue des juges » en lieu et place de celle de « guerre des juges ». En effet, dans un arrêt d'assemblée du 22 décembre 1978, *Cohn-Bendit*, le Conseil d'État avait jugé que « si les directives lient les États membres quant au résultat à atteindre et si, pour atteindre le résultat qu'elles définissent, les autorités nationales sont tenues d'adapter la législation et la réglementation des États membres aux directives qui leur sont destinées, ces autorités restent seules compétentes pour décider de la forme à donner à l'exécution des directives et pour fixer elles-mêmes, sous le contrôle des juridictions nationales, les moyens propres à leur faire produire effet en droit interne. Qu'ainsi, quelles que soient d'ailleurs les précisions qu'elles contiennent à l'intention

¹¹⁸⁷ CJCE, 28 octobre 1975, aff. 36-75, *Roland Rutili contre ministre de l'Intérieur*, Rec., p. 1219, pt. 16.

¹¹⁸⁸ En effet, selon la Cour, « l'effet utile d'une directive se trouverait affaibli si les justiciables étaient empêchés de s'en prévaloir en justice et les juridictions nationales empêchées de la prendre en considération en tant qu'élément du droit [européen] ». V. CJCE, 28 octobre 1975, aff. 36-75, *Roland Rutili contre ministre de l'Intérieur*, Rec., p. 1219,

des États membres, les directives ne sauraient être invoquées par les ressortissants de ces États à l'appui d'un recours dirigé contre un acte administratif individuel »¹¹⁸⁹.

767. Le Conseil d'État avait, dans cet arrêt, posé le principe de la non-applicabilité directe des directives européennes en l'absence de texte de transposition. Bien qu'intervenue dans une matière non fiscale, cette décision du juge français de l'impôt a posé des principes généraux également applicables en matière fiscale dans la mesure où cette matière a fait l'objet de nombreux règlements et directives européennes. Ainsi, le juge français de l'impôt fit-il obstacle à ce qu'un contribuable puisse invoquer directement une directive européenne à l'appui d'une requête dirigée contre un acte administratif individuel d'imposition¹¹⁹⁰.

768. Si les prémisses d'une « guerre des juges » semblaient proches, en réalité, la « guerre des juges » n'aura pas eu lieu. Les vœux de l'ancien rapporteur public B. GENEVOIS furent entendus ; il n'y aura donc pas de « guerre », mais bien un « dialogue » entre les juges. Si la première phase d'un dialogue peut effectivement commencer sur un désaccord, il peut ensuite aboutir à une certaine conciliation¹¹⁹¹, voire même une réconciliation¹¹⁹² comme ce fut le cas en l'espèce. En effet, dans un arrêt du 30 octobre 2009, *Mme Perreux*, le Conseil d'État a effectué un revirement de jurisprudence et a abandonné sa jurisprudence *Cohn-Bendit* de 1978¹¹⁹³ pour s'aligner sur celle du juge européen de l'impôt, bien qu'il eût ouvert une certaine voie de contestation indirecte jusque là¹¹⁹⁴.

¹¹⁸⁹ CE, 22 décembre 1978, Rec. CE 1978, p. 524 ; D. 1979, p. 155, concl. GENEVOIS, note PACTEAU ; AJDA 1979, p. 28, chron. DUTHEILLET et LAMOTHE et ROBINEAU ; Gaz. Pal. 1979, I, p. 212, note RUZIE ; RJF 1979, n° 166 ; JCP G 1979, II, 19 158, note KOVAR.

¹¹⁹⁰ *Ibid.*

¹¹⁹¹ Au sens de règlement amiable d'un conflit.

¹¹⁹² Au sens ici de rétablissement sinon d'amitié, du moins de liens entre des juges qui, jusqu'ici, avaient un point de vue différent sur une même problématique.

¹¹⁹³ CE, 30 octobre 2009, n° 298348, *Mme Perreux*, Rec. CE 2009, p. 408, concl. M. GUYOMAR ; RFDA 2009, p. 1125, concl. M. GUYOMAR et note P. CASSIA ; RFDA 2010, p. 201, chron. C. SANTULLI ; AJDA 2010, p. 1412, étude L. COUTRON ; Dr. fisc. 2010, n° 10, comm. 219, note M. GUICHARD et R. GRAU.

¹¹⁹⁴ En effet, si le principe de l'interdiction de l'invocabilité directe des directives européennes à l'encontre des actes individuels a été énoncé par le Conseil d'État, ce dernier avait néanmoins reconnu la possibilité d'invoquer des dispositions d'une directive européenne par voie d'exception dans le cadre d'un recours contre un acte individuel. Ceci permettait en effet aux justiciables d'exciper de la contrariété d'un acte réglementaire avec une directive européenne. Ce fut le début d'une saga jurisprudentielle.

En effet, dans un premier arrêt, le Conseil d'État avait considéré que lorsqu'une mesure interne d'application d'une directive est prise, le juge contrôle la conformité de cet acte à la directive. V. CE, 28 septembre 1984, n° 28 467, *Confédération nationale des sociétés de protection des animaux de France et des pays d'expression française*, Rec. CE 1984, p. 512 ; AJDA 1984, p. 695.

769. Le Conseil d'État, faisant sauter l'ultime limite à l'applicabilité directe des directives européennes, juge dans cet arrêt que « tout justiciable peut se prévaloir, à l'appui d'un recours dirigé contre un acte non réglementaire, des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive lorsque l'État n'a pas pris, dans les délais impartis par celle-ci, les mesures de transposition nécessaires »¹¹⁹⁵. Aussi, le juge français de l'impôt considère également que « la transposition en droit interne des directives communautaires, qui est une obligation résultant du Traité instituant la Communauté européenne, revêt, en outre, en vertu de l'article 88-1 de la Constitution, le caractère d'une obligation constitutionnelle ; que, pour chacun de ces deux motifs, il appartient au juge national, juge de droit commun de l'application du droit communautaire, de garantir l'effectivité des droits que toute personne tient de cette obligation à l'égard des

Dans un second arrêt, le Conseil d'État avait jugé que les autorités nationales ne pouvaient « légalement édicter des dispositions réglementaires qui seraient contraires aux objectifs définis par les directives ». Partant, selon le juge français de l'impôt, un acte réglementaire doit se conformer aux orientations fixées par une directive. V. CE, 7 décembre 1984, n° 59 779, *Fédération française des sociétés de protection de la nature*, Rec. CE 1984, p. 410.

Dans un troisième arrêt rendu en matière fiscale, le Conseil d'État juge que si l'administration doit abroger les règlements illégaux, en ce compris ceux qui sont incompatibles avec les prescriptions d'une directive, elle ne peut également, à l'expiration des délais de transposition, laisser subsister des dispositions incompatibles. En ce sens, elle considère en ces termes que les autorités nationales « ne peuvent légalement, après l'expiration des délais impartis, ni laisser subsister des dispositions réglementaires qui ne seraient plus compatibles avec les objectifs définis par les directives dont [il] s'agit, ni édicter des dispositions réglementaires qui seraient contraires à ces objectifs ». V. CE, 3 février 1989, n° 74052, *Alitalia*, Rec. CE 1989 ; *Dr. fisc.* 1989 n° 10, comm. 492. V. également, P. DIBOUT, « À propos des conséquences à tirer de l'arrêt "Alitalia" », *Dr. fisc.* 1989, n° 40.

Dans un quatrième arrêt, le Conseil d'État admet la primauté des directives européennes sur la loi nationale. V. CE, 20 octobre 1989, n° 108243, *Nicolo*, Rec. CE 1989, *Dr. fisc.* 1989, n° 48, comm. 2287. V. également pour une application par les juridictions du fond qui ont notamment reconnu au contribuable le droit d'exciper de l'incompatibilité d'une disposition de loi avec les objectifs d'une directive, CAA, Paris, 12 décembre 1989, *L'indicateur Lagrange* : *Dr. fisc.* 1990, comm. 1043, concl. BERNAULT ; *RJF* 1990, n° 72. Le Conseil d'État a également admis que les dispositions législatives d'adaptation à une directive doivent être interprétées dans la mesure du possible à la lumière des objectifs fixés par la directive. V. CE, 22 décembre 1989, req. n° 86113, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier* : *RJF* 1990, n° 130 ; *Dr. fisc.* 1990, p. 716.

Dans un quatrième arrêt, le juge français de l'impôt juge illégales les décisions ministérielles réglementaires prises sur le fondement de dispositions réglementaires prises en application d'une loi incompatible avec les objectifs d'une directive européenne. V. CE, 28 février 1992, n° 56776, *Société Rothmans international France et Société Philip Morris France*, Rec. CE 1992, p. 78 ; *Dr. adm.* 1992, comm. 193. Pour une application de ce principe dans un litige fiscal, V. CE, 10 mars 1993, n° 73 272, *Groupement pour le développement de la coiffure* : *RJF* 1993, n° 640 ; *Dr. fisc.* 1993, comm. 1083.

Dans un cinquième arrêt, le juge français de l'impôt avait jugé qu'en cas de non-transposition d'une directive européenne dans les délais, l'acte individuel peut être déclaré illégal. Pour le Conseil d'État, aucune règle, même non écrite, ne peut s'appliquer si elle méconnaît les objectifs d'une directive. Ainsi, le requérant pouvait soulever l'exception d'illégalité de la réglementation tirée de sa non-compatibilité avec la directive européenne. V. CE, 6 février 1998, n° 138777, *Tête*, Rec. CE 1998, p. 30 ; *Dr. adm.* 1998, comm. 99.

Enfin, dans un sixième arrêt, le Conseil d'État a reconnu, par voie d'exception, qu'une loi pouvait être incompatible avec les exigences d'une directive européenne. La prévalence du droit de l'Union européenne n'est pas, pour le juge français de l'impôt, subordonnée au caractère précis et inconditionnel de la disposition invoquée. V. CE, 3 décembre 1999, n° 164789 et n° 165622, *Association ornithologique et mammologique de Saône-et-Loire*, Rec. CE 1999 ; *AJDA* 2000, p. 120.

¹¹⁹⁵ CE, 30 octobre 2009, n° 298348, *Mme Perreux*, Rec. CE 2009, p. 408, concl. M. GUYOMAR ; *RFDA* 2009, p. 1125, concl. M. GUYOMAR et note P. CASSIA ; *RFDA* 2010, p. 201, chron. C. SANTULLI ; *AJDA* 2010, p. 1412, étude L. COUTRON ; *Dr. fisc.* 2010, n° 10, comm. 219, note M. GUICHARD et R. GRAU.

autorités publiques ; que tout justiciable peut en conséquence demander l'annulation des dispositions réglementaires qui seraient contraires aux objectifs définis par les directives et, pour contester une décision administrative, faire valoir, par voie d'action ou par voie d'exception, qu'après l'expiration des délais impartis, les autorités nationales ne peuvent ni laisser subsister des dispositions réglementaires, ni continuer de faire application des règles écrites¹¹⁹⁶ ou non écrites de droit national qui ne seraient pas compatibles avec les objectifs définis par les directives »¹¹⁹⁷.

770. L'effet direct des directives à l'expiration du délai de transposition est donc clairement affirmé et consacré lorsque ses dispositions sont inconditionnelles et précises¹¹⁹⁸. Ce constat est d'autant plus important en matière fiscale que le droit fiscal est fortement influencé par des nombres de directives européennes¹¹⁹⁹.

Section 2. L'intégration négative des directives

771. Le « dialogue des juges », s'il a permis une intégration négative des recours internes, participant, dès lors, d'une certaine construction sinon d'une construction certaine d'un ordre fiscal européen intégré à l'ordre fiscal des États membres, a également permis une certaine convergence en matière d'interprétation et d'application des directives européennes. Cette convergence, qui en réalité est une intégration par la voie jurisprudentielle des directives européennes dans l'ordre fiscal national par un dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne, s'est particulièrement illustrée en matière de fusions (§1) et d'imposition des bénéficiaires distribués déduits par les filiales dans l'Union européenne (§2). Autrement dit, c'est particulièrement au travers de l'exemple de la directive « fusions » d'une part, et de la directive « mère-filiales » d'autre part, que cette intégration jurisprudentielle fut la plus remarquable et remarquée.

¹¹⁹⁶ V. sur ce point, J. RIDEAU, *Ordre juridique de l'Union européenne, Sources écrites : JCL. Europe*, Fasc. 190.

¹¹⁹⁷ *Ibid*

¹¹⁹⁸ En ce sens, le moyen tiré de l'incompatibilité avec les objectifs définis par une directive sera écarté lorsque les dispositions de la directive sont dépourvues d'effet direct en raison de leur imprécision. V. en ce sens CE, 1^{er} mars 2013, n° 340859, *Société Roozen France et SCI des Serres* : *RFDA* 2013, p. 823.

¹¹⁹⁹ À titre d'exemple nous pouvons citer la directive TVA, fusions, ou encore mère-filiales.

772. La directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents¹²⁰⁰, fut abrogée puis remplacée en 2009 par la directive 2009/133/CEE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre¹²⁰¹, a fait l'objet d'un intéressant dialogue des juges.

773. En effet, par un arrêt du 17 juillet 1997, *A. Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, la Cour de justice a admis, dans un sens contraire aux conclusions de son avocat général, M.F.G. JACOBS, sa compétence pour interpréter le droit de l'Union européenne dans un cas où celui-ci ne régit pas directement la situation en cause, mais où le législateur national a décidé, lors de la transposition en droit national des dispositions d'une directive, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et celles régies par la directive¹²⁰². Cette solution est surprenante à bien des égards. En effet, d'une part, la directive européenne précisait bien qu'elle visait des opérations réalisées par « des sociétés d'États membres différents », ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

774. D'autre part, la Cour poursuit dans une telle voie alors que les conclusions de son avocat général et, au demeurant, de tous les autres avocats généraux dans les affaires où elle avait pu tendre vers une telle décision étaient rendues en sens contraire¹²⁰³. L'arrêt *Leur-Bloem* était relatif à un échange d'actions appartenant à un

¹²⁰⁰ V. Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, J.O. n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

¹²⁰¹ V. Directive 2009/133/CE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, J. O.U.E., n° 310 du 25 novembre 2009, p. 34.

¹²⁰² CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, *A. Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Rec., p. I-4161 : *Dr. fisc.* 1997, n° 38, comm. 979 ; *RJF* 1997, n° 1002.

¹²⁰³ V. en effet, CJCE, 18 octobre 1990, aff. C-297/88 et C-197/89, *Massam Dzodzi contre État belge*, Rec., p. I-3763 ; CJCE, 8 novembre 1990, aff. C-231/89, *Krystyna Gmurzynska-Bscher contre Oberfinanzdirektion Köln*,

ressortissant néerlandais entre deux sociétés néerlandaises. Le juge européen de l'impôt avait précisé ici que le régime fiscal commun institué par la directive et comprenant différents avantages fiscaux s'appliquait indistinctement à toutes les opérations de fusion, de scission, d'apport d'actifs et d'échange d'actions, sans considération de leurs motifs qu'ils soient financiers, économiques ou purement fiscaux¹²⁰⁴.

775. Poursuivant sur cette ligne jurisprudentielle, dans un autre arrêt du 15 janvier 2002, *Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet*, le juge européen de l'impôt s'est également reconnu compétent pour interpréter la notion d'« apport d'actif » au sens de la directive¹²⁰⁵.

776. En l'espèce, la juridiction de renvoi avait indiqué que le législateur danois avait décidé, lors de la transposition en droit interne des dispositions de la directive, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles régies par la directive, de sorte qu'il avait aligné sur le droit de l'Union européenne les normes régissant des situations purement internes. Dans cette affaire, la juridiction de renvoi ajouta que l'interprétation des notions d'« apport d'actifs » et de « branche d'activité », prises dans leur contexte européen, était nécessaire à la solution du litige qui lui était soumis, que ces notions figuraient dans la directive, qu'elles ont été reprises dans la loi nationale la transposant et que leur application a été étendue aux situations purement internes. Ainsi, la Cour de justice interpréta-t-elle effectivement les notions litigieuses au sens de l'article 2, c) et i) de la directive¹²⁰⁶.

777. Également, dans un autre arrêt du 10 novembre 2011, *Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contre Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*,

Rec., p. I-4003 ; 24 janvier 1991, aff. C-384/89, *Procédure pénale contre Gérard Tomatis et Christian Fulchiron*, Rec., p. I-127 ; CJCE, 12 novembre 1992, aff. C-73/89, *A. Fournier et consorts contre V. van Werven, Bureau central français et autres*, Rec., p. I-5621 ; CJCE, 25 juin 1992, C-88/91, *Federazione italiana dei consorzi agrari contre Azienda di Stato per gli interventi nel mercato agricolo*, Rec., p. I-4035.

¹²⁰⁴ CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, *A. Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Rec., p. I-4161, pt. 36.

La Cour de justice juge en effet qu'« il ressort de l'article 2, sous d), ainsi que de l'économie générale de la directive que le régime fiscal commun qu'elle institue, lequel comprend différents avantages fiscaux, s'applique indistinctement à toutes les opérations de fusion, de scission, d'apport d'actifs et d'échange d'actions, sans considération de leurs motifs, qu'ils soient financiers, économiques ou purement fiscaux ».

¹²⁰⁵ CJCE, 15 janvier 2002, aff. C-43/00, *Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet*, Rec., p. I-379 : *Dr. fisc.* 2002, n° 28, comm. 602.

¹²⁰⁶ CJCE, 15 janvier 2002, aff. C-43/00, *Andersen og Jensen ApS contre Skatteministeriet*, Rec., p. I-379, pt. 24.

le juge européen de l'impôt a répondu à une question préjudicielle sur l'interprétation qu'il convenait de donner à la notion de « motifs économiques valables » au sens de la clause « anti-abus » figurant à l'article 11, paragraphe 1, sous a) la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 qui permet de refuser le bénéfice du régime fiscal prévu par celle-ci lorsque l'opération de fusion a comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale¹²⁰⁷.

778. Si le juge européen de l'impôt interprète certaines notions au sens de la directive européenne, il interprète également les dispositions relatives aux modalités procédurales que les États membres sont tenus de respecter en vue de l'octroi des avantages fiscaux prévus par la directive 90/434/CEE que ces derniers doivent prendre dans le respect des principes d'équivalence et d'effectivité¹²⁰⁸. En effet, dans un arrêt du 18 octobre 2012, *Pelati d. o.o. contre Republika Slovenija*, le juge européen de l'impôt a dit pour droit que « l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale (...) qui soumet l'octroi des avantages fiscaux applicables à une opération de scission conformément aux dispositions de cette directive à la condition que la demande afférente à cette opération soit introduite dans un délai déterminé. Toutefois, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les modalités de mise en œuvre de ce délai, et plus particulièrement la détermination du point de départ de celui-ci, sont suffisamment précises, claires et prévisibles pour permettre aux assujettis de connaître leurs droits et s'assurer que ces derniers sont en mesure de bénéficier des avantages fiscaux prévus par les dispositions de cette directive »¹²⁰⁹.

779. Plus généralement, la Cour de justice a également eu à interpréter les dispositions de la directive 90/434/CEE au regard du refus de l'administration fiscale italienne de rembourser l'impôt de substitution versé par une société par suite d'une opération d'apport intracommunautaire de l'une de ses branches d'activité. Autrement dit, la Cour de justice s'est prononcée sur l'interprétation à donner à une disposition

¹²⁰⁷ CJCE, 10 novembre 2011, aff. C-126/10, *Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contre Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, Rec., p. I-10923 ; *RJF* 2012, n° 201.

¹²⁰⁸ CJCE, 30 juin 2011, aff. C-262/09, *Wienand Meilicke et autres contre Finanzamt Bonn-Innenstadt*, Rec., p. I-5669.

¹²⁰⁹ CJUE, 18 octobre 2012, aff. C-603/10, *Pelati d. o.o. contre Republika Slovenija*, publié au Recueil numérique (Recueil général), pt. 37.

d'une directive européenne dans le cadre d'un litige intracommunautaire où le droit de l'Union européenne a à s'appliquer.

780. Ainsi, dans un arrêt du 19 décembre 2012, *3 D I Srl contre Agenzia delle Entrate - Ufficio di Cremona*, le juge européen de l'impôt s'est prononcé sur la compatibilité d'une législation nationale au regard de la directive 90/434/CEE et, plus particulièrement, au regard de la clause de non-imposition de la société apporteuse à raison de la plus-value résultant d'un apport d'actif¹²¹⁰. En effet, si la directive ne précise pas les conditions auxquelles elle subordonne, pour la société apporteuse, le bénéfice du principe de non-imposition posé à l'article 4 § 1 de ladite directive, c'est parce qu'il résulte de la directive, comme l'a relevé l'avocat général aux points 42 et 49 dans ses conclusions, que les États membres ont sur ce sujet « une marge de manœuvre leur permettant de subordonner ou non la neutralité fiscale dont bénéficie la société apporteuse à des conditions d'évaluation des titres reçus en échange, tels que la continuité des valeurs fiscales, pour autant que ces conditions n'ont pas pour conséquence que la remise de ces titres à l'occasion de l'apport d'actifs génère par elle-même une imposition des plus-values afférentes à ceux-ci »¹²¹¹. Ainsi, la Cour de justice juge que les conditions imposées par la législation nationale pour subordonner le bénéfice du principe de non-imposition prévue par la directive ne contreviennent pas aux dispositions de la directive, sous réserve des éléments précédemment évoqués, dans la mesure où elle résulte de la marge de manœuvre laissée aux États membres.

781. Manifestation d'un dialogue coopératif des juges, cette jurisprudence du juge européen de l'impôt a été réceptionnée et appliquée par le Conseil d'État dans deux arrêts du 17 juin 2011, *Société Finaparco*¹²¹² et *SARL Méditerranée Automobiles*¹²¹³ au regard de l'interprétation à donner à la notion de « fusion ».

¹²¹⁰ Article 4, paragraphe 1 de la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990.

¹²¹¹ CJUE, 19 décembre 2012, aff. C-207/11, *3 D I Srl contre Agenzia delle Entrate - Ufficio di Cremona*, publié au Recueil numérique (Recueil général), pt. 30. V. également, Ch. MÉNARD, « Directive fusions et conditions d'application du sursis d'imposition aux apports partiels d'actif : un apport de participations est-il un apport d'actif comme les autres ? », *Dr. fisc.* 2013, n° 43-44, comm 497.

¹²¹² CE, 17 juin 2011, n° 314667, *Société Finaparco* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502 ; *RJF* 2011, n° 1035 ; *BDCF* 2011, n° 110.

¹²¹³ CE, 17 juin 2011, n° 324392, *SARL Méditerranée Automobiles* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502 ; *RJF* 2011, n° 1035 ; *BDCF* 2011, n° 110.

782. Ces arrêts étaient relatifs au fait de savoir si une transmission universelle de patrimoine entraînée, au regard de l'article 1844-5 du Code civil¹²¹⁴, par la dissolution sans liquidation d'une société dont toutes les parts ont été réunies en une seule main, procède ou non d'une opération de « fusion ». En effet, le Conseil d'État avait déjà jugé, dans deux affaires, que l'absence d'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil et au droit des sociétés amène à apprécier la notion de « fusion » au sens que revêt ce terme en droit civil comme en droit des sociétés¹²¹⁵.

783. Pour l'application de l'article 210 A du CGI dans sa version applicable en 1999 et qui instituait un régime fiscal de faveur des fusions, le Conseil d'État s'écarte de cette lignée jurisprudentielle établie en 2009 et 2010¹²¹⁶ dans la mesure où celle-ci aurait eu pour conséquence que le juge français de l'impôt aurait dû estimer que les fusions visées par l'article 210 A du CGI ne concernent pas les transmissions universelles de patrimoine effectuées sur le fondement de l'article 1844-5 du Code civil. Dès lors, le juge français de l'impôt considère que dans la mesure où l'article 210 A du CGI résulte de la transposition de la directive 90/434/CEE et que le législateur a entendu traiter par un seul texte les fusions transfrontalières et les fusions entre sociétés nationales sans opérer de distinction selon que la fusion relèverait ou non du champ d'application de la directive, il convient d'interpréter la notion de « fusion » de l'article 210 du CGI au sens que lui donne l'article 2 de la directive 90/434/CEE. Le Conseil d'État applique donc ici strictement la jurisprudence *Leur-Bloem* du juge européen de l'impôt.

784. Le dialogue des juges aboutit ici à donner à une notion une interprétation harmonisée sinon uniforme afin d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou d'éventuelles distorsions de concurrence¹²¹⁷. Cette

¹²¹⁴ L'article 1844-5 du Code civil dispose notamment que « La réunion de toutes les parts sociales en une seule main n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société. Tout intéressé peut demander cette dissolution si la situation n'a pas été régularisée dans le délai d'un an. Le tribunal peut accorder à la société un délai maximal de six mois pour régulariser la situation. Il ne peut prononcer la dissolution si, au jour où il statue sur le fond, cette régularisation a eu lieu. (...) En cas de dissolution, celle-ci entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation. ».

¹²¹⁵ V. en ce sens pour la contribution économique territoriale CE, 1^{er} juillet 2009, n° 285718, *SA Supra* : *RJF* 2009, n° 846 ; *BDCF* 2009, n° 118 ; V. également pour l'imposition sur les bénéfices CE, 10 novembre 2010, n° 314046, *ministère contre Société Gaillard* : *RJF* 2011, n° 144.

¹²¹⁶ *Ibid.*

¹²¹⁷ CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, A. *Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Rec., p. I-4161 : *Dr. fisc.* 1997, n° 38, comm. 979 ; *RJF* 1997, n° 1002.

coopération entre les juges participe indéniablement de la construction d'un ordre fiscal européen.

§2 — *Au regard de la directive « mère et filiales »*

785. En matière fiscale, si l'attitude d'une personne morale peut avoir des conséquences pour elle-même, elle peut également en entraîner pour d'autres. En ce sens, l'attitude d'une société filiale peut avoir une incidence fiscale sur la société mère. Dans ce contexte, le professeur C. HANNOUN a pu appeler de ses vœux à la création d'un certain « *devoir de vigilance des sociétés mères* »¹²¹⁸ envers leurs filiales afin de limiter les conséquences financières que le comportement d'une filiale peut avoir sur sa société mère. Or, il est indéniable que ces conséquences peuvent également être fiscales.

786. Dans le cadre de l'Union européenne, les autorités ont également réalisé l'importance des relations fiscales entre une société mère et sa filiale dès 1990, et ont adopté la directive 90/435/CEE du Conseil, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents¹²¹⁹. Par un arrêt du 25 septembre 2003, *Océ Van der Grinten NV contre Commissioners of Inland Revenue*, la Cour de justice avait d'ailleurs précisé l'objectif de la directive en jugeant que cette dernière « a pour objet (...) d'éliminer, par l'instauration d'un régime commun de taxation des bénéfices distribués, la pénalisation des sociétés mères et filiales résidant dans des États membres différents et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle [européenne] »¹²²⁰.

¹²¹⁸ C. HANNOUN, « Propositions pour un devoir de vigilance des sociétés mères », in *Mélanges offerts en l'honneur du professeur Germain Michel*, LexisNexis, 2015, pp. 381-392 ; V. également, C. HANNOUN, « Vers un devoir de vigilance des sociétés mères ? », *Revue internationale de la compliance et de l'éthique des affaires*, décembre 2014, n° 51-52, pp. 32-33, Supplément à la *JCP E*, n° 51-52 ; C. HANNOUN et S. SCHILLER « Quel devoir de vigilance des sociétés-mères et des sociétés donneuses d'ordre ? », *Revue droit du travail Dalloz*, juillet 2014, n° 7 et 8 regroupés, pp. 441-446.

¹²¹⁹ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, J.O. n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

¹²²⁰ CJCE, 25 septembre 2003, aff. C-58/01, *Océ Van der Grinten NV contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-9809, pt. 80 : *RJF* 2003, n° 2469 ; *BDCF* 2003, n° 152.

787. En matière de directive mère et filiales, la jurisprudence *Leur-Bloem* fut également prise en considération et fut l'objet d'une application rigoureuse par les juges du fond dans un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 29 janvier 2013, *Société Métro Holding France*, qui en est une illustration certaine¹²²¹.

Les faits de l'espèce sont particulièrement éclairants. Au cours de l'année 2003, une société fille a cédé à sa société mère, la Société Métro Holding France (MHF), les actions qu'elle détenait et qui correspondaient à 20 % du capital de cette dernière. À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale française rehausse le résultat imposable de la Société MHF correspondant aux droits que la première société lui a cédés au motif que ce produit exceptionnel enregistré à la suite de la vente de ces actions d'autocontrôle était exclu du bénéfice du régime des sociétés mères en application du paragraphe b ter du 6 de l'article 145 du CGI alors que cette condition n'était pas prévue par la directive 90/435/CEE.

Débouté en première instance, le juge d'appel considère, en deuxième instance, qu'aux termes de l'article 145 du CGI, dans sa rédaction alors en vigueur, que le régime fiscal des sociétés mères, tel qu'il est défini aux articles 146 et 216 du CGI, est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui détiennent des participations satisfaisant à certaines conditions¹²²². Le juge de l'impôt relève également que selon le paragraphe b ter du 6 de l'article 145 du CGI, le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote. Ensuite, qu'au regard de l'article L. 223-31 du Code de commerce, « lorsque des actions ou des droits de vote d'une société sont possédés par une ou plusieurs sociétés dont elle détient directement ou indirectement le contrôle, les droits de vote attachés à ces actions ou ces droits de vote ne peuvent être exercés à l'assemblée générale de la société »¹²²³.

¹²²¹ CAA Versailles, 29 janvier 2013, n° 11VE03279, 3^e ch., *Société Métro Holding France* : *RJF* 2013, n° 747. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

¹²²² V. article 145 du CGI. Ces conditions étant que « a. Les titres de participations doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l'administration ; b. les titres de participation doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice ; ce pourcentage s'apprécie à la date de mise en paiement des produits de la participation. (...) c. Les titres de participations doivent avoir été souscrits à l'émission. À défaut, la personne morale participante doit avoir pris l'engagement de les conserver pendant un délai de deux ans (...) ».

¹²²³ V. article L. 223-31 du Code de commerce.

788. Pour exclure l'interprétation de l'article 145 du CGI à la lumière du droit de l'Union européenne, la cour administrative d'appel considère qu'il résulte de l'article 145 du CGI, « corroboré par les travaux préparatoires à la loi de finances pour 1993 du 30 décembre 1992, que le législateur a entendu réserver le bénéfice de ce régime de faveur aux sociétés mères exerçant un certain contrôle sur la gestion de leurs filiales par l'exercice du droit de vote attaché aux titres qu'elles possèdent »¹²²⁴. Dès lors, « une société mère ne peut revendiquer l'application de ce régime qu'à la condition d'être en mesure d'exercer le pouvoir de contrôle que lui confère l'usage de ses droits de vote, lequel est remis en cause, par l'effet de l'article L. 223-31 du Code de commerce, lorsque ces droits sont attachés à des actions dites d'autocontrôle ».

789. Dans cette affaire, si la société mère soutenait que le législateur aurait entendu aligner les dispositions de droit interne sur celles prévues par la directive 90/435/CEE et partant, le b ter du 6 de l'article 145 du CGI devraient être interprétés à la lumière du droit de l'Union européenne, la cour administrative d'appel répond qu'« il ressort au contraire des termes de la loi que le législateur a imposé puis maintenu l'exigence de droits de vote attachés aux participations alors même que la directive 90/435/CEE ne faisait pas de cette exigence une condition pour bénéficier du régime des sociétés mère et filiales, exception faite du cas prévu par le paragraphe 2 de l'article 3 de cette directive, qui prévoit que : « par dérogation au paragraphe 1, les États membres ont la faculté : par voie d'accord bilatéral, de remplacer le critère de participation dans le capital par celui de détention des droits de vote ». La cour administrative d'appel considère ainsi que le moyen tiré de ce que l'article 145 du CGI « devrait être interprété, au regard du droit [de l'Union européenne], dans un sens autorisant l'application du régime des sociétés mères aux produits d'actions d'autocontrôle ne permettant pas l'exercice de droits de vote doit être écarté ». En effet, le législateur avait ici fait usage de la faculté de dérogation prévue par la directive.

790. Insatisfaites d'une telle réponse, les requérantes ont formé un pourvoi devant le Conseil d'État. Par un arrêt *Société Metro Holding* du 12 novembre 2015, le Conseil d'État considère que le législateur n'a pas entendu traiter différemment les situations

¹²²⁴ CAA Versailles, 29 janvier 2013, n° 11VE03279, 3^e ch., *Société Métro Holding France* : *RJF* 2013, n° 747. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

concernant uniquement des sociétés françaises, qui sont hors du champ d'application de la directive « mère-filles », et celles qui, concernant des sociétés d'États membres différents, sont seules dans son champ d'application¹²²⁵.

En effet, le Conseil d'État considère que l'obligation de l'État membre ayant choisi le système prévu au premier tiré du paragraphe 1 de l'article 4 de la directive « mère-filles », telle qu'interprétée par la Cour de justice, de s'abstenir d'imposer les bénéfices que la société mère reçoit, à titre d'associée, de sa société filiale n'est assortie d'aucune condition et est exprimée sous la seule réserve des paragraphes 2 et 3 du même article ainsi que de celle prévue au paragraphe 1^{er} de la directive, qui précise que celle-ci ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus.

791. Ainsi, le Conseil d'État considère qu'en excluant la possibilité de déduire du bénéfice net total de la société mère les produits des titres de participation auxquels aucun droit de vote n'est attaché, alors que ni l'article 4 ni l'article 1^{er} de la directive ne prévoient une telle restriction, les dispositions du b ter du 6 de l'article 145 du CGI méconnaissent les objectifs de la directive.

792. Dans ce contexte, le Conseil d'État considère qu'elles ne peuvent être légalement appliquées qu'aux situations concernant uniquement des sociétés françaises qui sont hors du champ d'application de la directive. En outre, selon lui, le juge saisi d'un tel moyen doit en écarter l'application lorsque sont en cause des sociétés d'États membres différents. Ainsi, selon le juge de l'impôt, ces dispositions n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution et de sorte que ce moyen est susceptible de porter atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la DDHC et présentent un caractère sérieux¹²²⁶.

793. Partant, le Conseil d'État renvoie au Conseil constitutionnel une QPC sur la conformité à la Constitution de la différence de traitement entre les sociétés mères françaises selon que leurs filiales dont elles perçoivent des distributions sont établies en France ou dans d'autres États membres de l'Union européenne. En effet, pour mémoire,

¹²²⁵ CE 12 novembre 2015 no 367256, *Sté Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash* : *RJF* 2/16 n° 175, concl. B. Bohnert.

¹²²⁶ *Ibid.*

les sociétés mères ne bénéficient du régime « mère-fille », s'agissant de leurs filiales françaises, que pour les titres assortis d'un droit de vote alors que cette condition ne s'applique pas aux titres de filiales situées dans un autre État membre de l'Union européenne. En outre, il casse l'arrêt de la cour administrative d'appel sur le fondement de l'erreur de droit lorsque celle-ci écarte le moyen d'une discrimination à rebours contraire aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et les charges publiques, par le motif qu'il est relatif au défaut de compatibilité d'une disposition législative avec le droit de l'Union européenne¹²²⁷.

794. La configuration est particulière, car, comme l'ont précisé les professeurs S. AUSTRY et D. GUTMANN, il s'agit en l'espèce de « *la confrontation de la loi au droit de l'Union européenne qui fait naître, par ricochet, la question de la conformité à la Constitution* »¹²²⁸.

795. C'est ainsi que par une décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, le Conseil constitutionnel a considéré qu'il résulte de ces dispositions une différence de traitement entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères selon que la filiale distributrice des dividendes est établie dans un État de l'Union européenne ou au contraire établie en France ou dans un État tiers à l'Union européenne. Dans le premier cas, les produits de titres sans droits de vote sont susceptibles d'être éligibles à l'exonération prévue par le régime mère-fille et dans le second cas, l'exclusion de l'article 145, 6-b ter du CGI continuait de s'appliquer¹²²⁹. Partant, le Conseil constitutionnel a considéré que ces dispositions étaient contraires aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques.

796. D'ailleurs, force est de constater que cette solution du Conseil constitutionnel se place dans le prolongement de la jurisprudence relative à l'application des directives européennes. En effet, la Cour de justice avait jugé, dans un arrêt du 11 avril 1978,

¹²²⁷ *Ibid.*

¹²²⁸ S. AUSTRY et D. GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ? », *RJF* 4/16, étude.

¹²²⁹ Cons. Const., n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, *Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote]*.

*Commission des Communautés européennes contre République italienne*¹²³⁰, puis dans un second arrêt du 6 mai 1980, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*¹²³¹, que les États membres ne pouvaient pas « exciper de difficultés internes ou des dispositions de son ordre juridique national, même constitutionnel, pour justifier le non-respect des obligations et délais résultant de directives communautaires ».

797. En 1977, le Conseil constitutionnel avait déjà refusé de se prononcer sur la conformité à la Constitution de dispositions législatives transposant des directives¹²³². Ensuite, dès 2004, le Conseil constitutionnel avait jugé que la transposition d'une directive de l'Union européenne constitue une obligation européenne, mais également constitutionnelle permettant au Conseil constitutionnel, lorsqu'il est régulièrement saisi, de se prononcer sur la conformité à la Constitution d'une loi de transposition en droit interne d'une directive européenne¹²³³. À partir de 2006, le Conseil constitutionnel encadra sa jurisprudence par une double limite.

Tout d'abord, le contenu de la loi de transposition ne doit pas être manifestement incompatible avec la directive qu'elle a pour objet de transposer¹²³⁴.

Ensuite, les obligations découlant de la transposition d'une directive ne sauraient aller à l'encontre d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, sauf à ce que le Constituant y ait consenti¹²³⁵.

798. Manifestation d'un dialogue des juges, les lois de transposition des directives, et notamment celle, en l'espèce, de la directive « mère-filiales », jouissent d'un statut assez particulier. Les professeurs S. AUSTRY et D. GUTMANN évoquent même l'idée d'une forme « *d'immunité constitutionnelle* » qui s'explique, selon eux, « *par le souci de respecter la compétence exclusive de la Cour de justice pour contrôler la validité*

¹²³⁰ CJCE, 11 avril 1978, aff. 100/77, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p. 879.

¹²³¹ CJCE, 6 mai 1980, aff. 102/79, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, Rec., p. 1473.

¹²³² Cons. Const., n° 77-90 DC du 30 décembre 1977, *Dernière loi de finances rectificative pour 1977 et, notamment, son article 6*.

¹²³³ Cons. Const., n° 2004-496 DC du 10 juin 2004, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique : RJF 11/04 n° 1148*.

¹²³⁴ Cons. Const., n° 2006-543 DC du 30 novembre 2006, *Loi relative secteur de l'énergie*.

¹²³⁵ Cons. Const., n° 2006-540 DC du 27 juillet 2006, *Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins dans la société de l'information*.

d'une directive »¹²³⁶. En effet, le Conseil constitutionnel refuse également de se prononcer, même par la voie d'une QPC, sur la conformité à la Constitution d'une loi de transposition d'une directive¹²³⁷. Cette décision marque la réception, par le juge constitutionnel, de la jurisprudence de la Cour de justice qui avait considéré, dans ses arrêts *Melki et Abdeli* du 22 juin 2010, que « s'agissant d'une loi nationale de transposition d'un tel contenu, la question de savoir si la directive est valide revêt, eu égard à l'obligation de transposition de celle-ci, un caractère préalable »¹²³⁸. Ainsi, le caractère « prioritaire » de la QPC est-il soumis au préalable de l'obligation faite aux juges nationaux d'assurer que l'appréciation par le juge européen de la validité de la directive puisse se déployer pleinement, et ce antérieurement à l'appréciation par le juge constitutionnel de la constitutionnalité de la loi de transposition¹²³⁹.

799. Manifestation d'un dialogue entre juridictions, notamment par l'influence de jurisprudence, mais également par la simple réception de celle-ci, le Conseil constitutionnel tire les conséquences de la décision de la Cour de justice et, par une décision n° 2013-314 P QPC du 4 avril 2013, se reconnaît explicitement la possibilité de saisir préalablement le juge européen de l'impôt d'une question préjudicielle relative à la conformité d'une loi de transposition d'une directive aux exigences des traités européens¹²⁴⁰.

800. L'analyse de la décision du Conseil constitutionnel du 3 février 2016 appelle également d'autres remarques. En effet, force sera de constater, tout d'abord, que cette décision fait véritablement référence à la jurisprudence du Conseil d'État sur l'analyse neutralisante des lois de transposition¹²⁴¹. En effet, au regard des jurisprudences précédemment évoquées, la situation est relativement claire s'agissant de la position que le Conseil constitutionnel adopte en matière de loi de transposition des directives.

¹²³⁶ S. AUSTRY et D. GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence *Metro Holding* ? », *RJF* 4/16, étude.

¹²³⁷ Cons. Const., n° 2010-79 DC du 17 décembre 2010, *M. Kamel D. Cash [Transposition d'une directive]*.

¹²³⁸ CJUE, 22 juin 2010 aff. 188/10 et 189/10, gr. ch., *Melki et Abdeli* : *RJF* 10/10 no 972, étude B. Hatoux p. 720 ; *AJDA* 2010 p. 1231, obs. S. Brondel ; Edito F. Rome, D. 2010 p. 1545, comm. F. Donnat, D. 2010 p. 1640.

¹²³⁹ D. SIMON et A. RIGAUX, « La priorité de la QPC : harmonie(s) et dissonance(s) des monologues juridictionnels croisés, *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 29 (Dossier QPC), octobre 2010.

¹²⁴⁰ Cons. Const., n° 2013-314 P QPC du 4 avril 2013, *M. Jeremy F. [Absence de recours en cas d'extension des effets du mandat d'arrêt européen - question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne]*.

¹²⁴¹ S. AUSTRY et D. GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence *Metro Holding* ? », *RJF* 4/16, étude.

Or, elle l'est moins s'agissant de la situation dans laquelle une disposition législative est dotée d'une nature hybride, à savoir lorsqu'elle porte transposition d'une directive, mais étend certaines dispositions de celle-ci à des situations non visées originellement par la directive.

801. En effet, la Cour de justice considère, depuis son arrêt *Leur-Bloem* de 1997, rappelons-le, qu'elle est compétente pour se prononcer sur l'interprétation d'une directive par le biais d'une question préjudicielle qui lui est posée par une juridiction nationale alors même que ledit litige ne relève pas du champ d'application de cette directive dès lors que « le législateur a décidé, lors de la transposition en droit national des dispositions d'une directive, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles qui relèvent de la directive, en sorte qu'il a aligné sa législation sur le droit communautaire ».

802. S'agissant du Conseil d'État, celui-ci retient, depuis sa jurisprudence *Caserne Mortier* de 1989, une interprétation extensive des lois de transposition afin d'assurer leur conformité avec la directive européenne¹²⁴². Si cette jurisprudence était applicable en matière d'interprétation des directives TVA, le Conseil d'État l'a ensuite étendue à l'interprétation des directives applicables aux impôts directs avec les arrêts *Méditerranée Automobile et Finaparco*¹²⁴³. Une telle interprétation extensive de la loi nationale à la lumière des directives permet au Conseil d'État d'étendre des règles fixées par les directives à des situations qu'elles ne visent pas directement. Dans ce contexte, le Conseil d'État a d'ailleurs pu retenir une interprétation neutralisante de la loi transposant la directive « mère-fille » dans une décision *Technicolor* de 2014¹²⁴⁴.

803. Cependant, il convient également de rappeler que le régime mère-fille français avait été « transposé par anticipation »¹²⁴⁵. En effet, dans l'affaire *Metro Holding*, le

¹²⁴² CE, 22 décembre 1989, n° 86 113, *Cercle militaire de la Caserne Mortier* : *RJF* 2/90 n° 130 concl. M. —D. Hagelsteen p. 80.

¹²⁴³ CE, 17 juin 2011 n° 314667, *Sté Finaparco* et n° 324392, *SARL Méditerranée Automobiles* : *RJF* 10/11 n° 1035, chronique C. Raquin : *RJF* 11/11 p. 1019, concl. P. Collin ; *BDCF* 10/11 n° 110, étude S. AUSTRY et D. GUTMANN ; *FR Lefebvre* 37/11 inf. 13 p. 17 et note P. —F. RACINE ; *Dr. fisc.* 37/11 c. 502.

¹²⁴⁴ CE 15 décembre 2014 n° 380942, *SA Technicolor* : *RJF* 3/15 n° 190 chronique N. LABRUNE p. 163, concl. E. CREPEY *BDCF* 3/15 n° 28, obs. O. FOUQUET *Dr. fisc.* 11/15 c. 203, étude D. GUTMANN et E. FENALAGUENY *FR* 4/15 inf. 1 p. 3

¹²⁴⁵ Cons. Const., n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances rectificative pour 2015*, commentaire.

Conseil d'État avait constaté que la directive avait été incorrectement transposée¹²⁴⁶. Théoriquement, le Conseil d'État aurait dû simplement appliquer la jurisprudence *Leur Bloem* selon laquelle si le législateur national a décidé de transposer une directive européenne par un texte national s'appliquant indistinctement aux situations internes et transfrontalières, et qu'un doute subsiste au regard de son interprétation, celle-ci doit se faire « à la lumière de la directive » qu'il transpose. Partant, il s'agissait d'effectuer une « interprétation globale » et unique applicable aux situations internes et transfrontalières.

Or, l'interprétation neutralisante ne peut être réalisée que si le texte litigieux n'est pas clair. Mais en l'espèce, le texte était clair et ne se prêtait pas à une telle interprétation. Dans ce contexte, le juge de l'impôt devait appliquer ledit texte aux situations internes dans la mesure où la directive n'est applicable qu'aux situations transfrontalières et que le droit originaire n'impose pas aux États membres d'étendre les dispositions de la directive au droit interne¹²⁴⁷.

804. Force est donc de constater la limite de la technique de l'interprétation neutralisante qui ne peut permettre de faire dire le contraire à un texte clair. Et si le rapporteur public, Édouard Crépey, avait effectivement affirmé dans ses conclusions sur l'affaire *Technicolor* qu'il faudrait que la loi française « soit d'une clarté véritablement aveuglante »¹²⁴⁸ pour rendre impossible une interprétation à la lumière de la directive, il semblerait que nous fûmes effectivement face à une telle clarté.

805. Le Conseil d'État a alors choisi la voie de la discrimination à rebours en posant une question prioritaire de constitutionnalité sur le fait de savoir si « les dispositions de l'article 145, 6-b ter du CGI créent une différence de traitement entre les sociétés mères françaises, selon que les filiales dont elles perçoivent des distributions sont établies en France ou dans d'autres États membres de l'Union européenne ; [...] portent atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

¹²⁴⁶ CE, 12 novembre 2015, n° 367256 : FR 48/15 p. 3.

¹²⁴⁷ Ph. DURAND et Em. RAINGEARD DE LA BLETIÈRE, « La prohibition des discriminations à rebours au secours de la jurisprudence *Leur Bloem* », FR Lefebvre 8/16.

¹²⁴⁸ CE, 15 décembre 2014, n° 380942, *Technicolor* : BF 3/15 inf. 224.

garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 »¹²⁴⁹.

806. C'est dans ce contexte que, dans son arrêt du 29 décembre 2015¹²⁵⁰, le Conseil constitutionnel a apporté certaines précisions. Tout d'abord, il rappelle que lorsqu'un texte se borne à transposer une directive, le Conseil constitutionnel ne peut le censurer, sauf cas exceptionnel.

Ensuite, il affirme que lorsque le texte s'applique à des situations hors du champ d'application de la directive européenne, le Conseil retrouve sa pleine compétence pour le censurer dans les situations purement internes ou entre la France et les États tiers à l'Union européenne. Afin d'éviter la différence de traitement, le Conseil peut recourir à la réserve d'interprétation ou encore à l'interprétation neutralisante destinée à prévenir l'inconstitutionnalité de la disposition nationale (mais non à l'incompatibilité de celle-ci avec la directive).

807. Et le Conseil d'ajouter qu'« il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une différence de traitement entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères selon que les produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés de droits de vote sont versés soit par une filiale établie en France ou dans un État autre qu'un État membre de l'Union européenne soit, à l'inverse, par une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne ». Le Conseil affirme ensuite que « ces sociétés se trouvent, au regard de l'objet de ce régime fiscal, dans la même situation » et, se reposant sur la décision du Conseil d'État relevant l'incompatibilité de l'article 145, 6-b ter avec la directive « mère-filiales », constate que la différence de traitement entre les situations internes et les situations transfrontalières affecte des situations comparables¹²⁵¹.

808. En outre, le législateur avait souhaité traiter toutes les situations de la même manière de sorte que la différence de traitement résultait d'une transposition incomplète de la directive. Le Conseil constitutionnel rappelle ensuite que sa décision ne porte pas

¹²⁴⁹ CE 12 novembre 2015 no 367256, *Sté Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash* : *RJF* 2/16 n° 175, concl. B. Bohnert.

¹²⁵⁰ Cons. Const., n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances rectificative pour 2015*.

¹²⁵¹ *Ibid.*

sur la comptabilité du droit interne avec le droit de l'Union européenne ni sur la constitutionnalité de la loi transposant une directive, mais sur les dispositions d'une loi s'appliquant hors du champ de la directive.

809. S'agissant d'un motif d'intérêt général pouvant justifier la différence de traitement, le Conseil constitutionnel considère que la localisation géographique des filiales n'est pas un critère ayant un rapport avec l'objectif du législateur qui est de favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales¹²⁵².

¹²⁵² Ph. DURAND et Em. RAINGEARD DE LA BLETIERE, « La prohibition des discriminations à rebours au secours de la jurisprudence Leur Bloem », FR Lefebvre 8/16.

Conclusion du titre premier

810. Au terme de cette étude, il apparaît que les normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale ont fait l'objet d'un dialogue des juges. Celui-ci se manifeste particulièrement de manière coopérative s'agissant des prohibitions européennes en matière fiscale. Plus précisément, en matière d'aides fiscales d'État, le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne est si harmonieux qu'il en permet aisément l'intégration négative. Cette harmonie résulte de ce que les deux juges entendent la notion d'aide fiscale d'État de la même manière. De ce fait, l'intégration négative qui est la conséquence d'un dialogue des juges coopératif participe de la construction de l'ordre fiscal européen.

811. De même, le dialogue des juges adopte une figure coopérative en matière de prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane et en matière d'impositions intérieures discriminatoires. S'agissant des taxes d'effet équivalent à des droits de douane, le juge français de l'impôt et la Cour de justice appréhendent tant le champ d'application que le régime de la même manière. Aussi, les anciennes taxes parafiscales et le régime de l'octroi de mer font l'objet d'un dialogue coopératif des juges qui en permet l'intégration négative.

812. S'agissant de la prohibition des impositions intérieures discriminatoires, le juge français de l'impôt et la Cour de justice adoptent, là encore, le même champ d'application et régime. Le champ d'application de l'article 110 TFUE et le critère de la similitude ont particulièrement fait l'objet d'une intégration négative réussie.

813. Le droit dérivé applicable en matière fiscale a également fait l'objet d'un dialogue coopératif des juges. Cette coopération a permis d'intégrer négativement l'obligation de transposition des directives européennes, que cela soit au regard du contenu de l'obligation de transposition, de l'évolution des recours internes, ou plus particulièrement, s'agissant de la directive fusions et « mère et filiales ».

TITRE DEUX. LES LIMITES DE LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN DU FAIT D'UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES

814. Si le « dialogue des juges » participe de la construction d'un ordre fiscal européen, il est limité lorsque celui-ci s'établit de manière oppositionnelle, particulièrement lorsque les juges de l'impôt ne partagent pas le sens d'une même notion ou encore une même démarche. Dans ce contexte, les divergences qui apparaissent constituent des limites à la construction d'un ordre fiscal européen par le dialogue des juges. Ces limites se retrouvent ainsi tant au regard du champ d'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale (**Chapitre premier**) qu'au regard de certaines applications du droit fiscal (**Chapitre second**).

CHAPITRE PREMIER. LE DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES AU REGARD DU CHAMP D'APPLICATION DU DROIT DE L'UNION EUROPEENNE

815. En matière fiscale, une question d'importance concerne le champ d'application du droit de l'Union européenne. En effet, les situations de dialogue diffèrent selon que le litige sur lequel le juge de l'impôt a à statuer se trouve dans le champ ou hors du champ d'application du droit de l'Union européenne. La démarche du juge européen de l'impôt ou *la feuille de route* du dialogue selon le juge européen de l'impôt (**Section 1**) se distingue de la démarche du juge français de l'impôt ou de *la feuille de route* du dialogue selon le juge français de l'impôt (**Section 2**) en fonction de ce champ d'application.

816. En effet, le juge européen de l'impôt commence tout d'abord par définir les situations de dialogue avant d'appliquer sa *feuille de route* relative aux modalités de dialogue avec les juges internes de l'impôt. Tout au long de ce processus, la question centrale reste orientée vers le champ d'application du droit de l'Union européenne. En revanche, si la démarche du juge français de l'impôt fut initialement calquée sur celle de la Cour de justice, il semble désormais qu'une apparente divergence relative au champ d'application du droit de l'Union européenne modifie la démarche du juge et constitue tant une limite du dialogue des juges, qu'une limite dans la construction d'un ordre fiscal européen.

Section 1. La démarche du dialogue selon le juge européen de l'impôt

817. L'élaboration de la *feuille de route* du « dialogue des juges » dépend de la situation en cause (§1). Aussi, le juge adopte-t-il une démarche différente en fonction de ces situations (§2). Cette problématique situationnelle est d'importance, en effet, car le juge de l'impôt ne peut, sans méconnaître sa mission essentiellement liée à l'application du droit, se fonder sur une règle de droit qui n'est pas applicable au litige. Aussi, doit-il vérifier l'applicabilité de la règle de droit, qui peut parfois être complexe, notamment dans le contexte juridique de l'Union européenne intégrant un ordre juridique européen à l'ordre juridique national. Ainsi, la vérification de l'applicabilité de la règle de droit est la condition préalable à l'application de la règle en droit interne. Par ailleurs, la Cour de justice avait déjà affirmé que le juge national de l'impôt devait vérifier l'applicabilité de la règle de droit européenne avant de solliciter le juge européen par le biais d'une question préjudicielle et, qu'à défaut, il refuserait de répondre au juge national au motif qu'aucune règle de droit de l'Union européenne n'est applicable au cas d'espèce¹²⁵³.

§1 — Les situations de dialogue

818. Dans le cadre des relations entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne, il est possible de distinguer quatre situations générales dans lesquelles le dialogue des juges s'instaure et opère. Trois situations relèvent du champ d'application du droit de l'Union européenne (**A**) et la quatrième se situe en dehors (**B**).

A) Dans le champ d'application du droit de l'Union européenne

819. Le dialogue des juges peut s'instaurer dans trois hypothèses générales dans lesquelles le litige se situe dans le champ d'application de l'Union européenne. En effet, la première situation, c'est celle dans laquelle le litige se situe dans le champ d'application de l'Union européenne où le législateur européen a complètement harmonisé la matière et où aucune faille ne subsiste.

¹²⁵³ CJCE, 13 décembre 1994, aff. C-297/93, *Rita Grau-Hupka contre Stadtgemeinde Bremen*, Rec., p. I-5535.

820. Dans cette configuration, la Cour de justice a rappelé que les États membres étaient tenus de prendre toutes les mesures nécessaires afin de garantir l'exécution des règles de l'Union européenne et de ne pas adopter de mesures de nature à y porter atteinte ou y déroger. Aussi, ne peuvent-ils intervenir que dans les cas où la réglementation européenne leur a expressément conféré cette compétence et dans les limites de ladite règle. Ainsi, la Cour de justice a-t-elle pu affirmer, depuis un arrêt du 12 octobre 1993, *Procédure pénale contre José Vanacker, André Lesage, partie civile SA Baudoux combustibles*, que lorsqu'un domaine a fait l'objet d'une harmonisation exhaustive au niveau européen, toute mesure nationale y relative doit être appréciée au regard des dispositions de l'acte opérant cette harmonisation et non de celles du droit¹²⁵⁴.

821. Depuis lors, cette position est constante, comme l'illustre un autre arrêt du 17 avril 2007, *A.G.M.-COS.MET Srl contre Suomen valtio et Tarmo Lehtinen*¹²⁵⁵. En l'espèce, dans cette dernière affaire, la Cour de justice avait considéré que la directive harmonisait de façon exhaustive au niveau européen les règles relatives aux exigences essentielles de sécurité des machines et à l'attestation de la conformité de celle-ci auxdites exigences pour affirmer que les États membres étaient dès lors tenus de se conformer à ces exigences¹²⁵⁶. De même, dans une autre affaire relative aux franchises de bagages, la Cour de justice a considéré qu'un règlement européen prévoyant une réglementation exhaustive concernant la franchise de marchandises contenues dans les bagages personnels des voyageurs en provenance de pays tiers ne laisse « aucune compétence » aux États membres pour prévoir une réglementation nationale accordant une franchise différente¹²⁵⁷.

822. Ainsi, dans cette première situation, le législateur national doit prendre des mesures nationales pour garantir les règles européennes et ne pas porter atteinte, par

¹²⁵⁴ CJCE, 12 octobre 1993, aff. C-37/92, *Procédure pénale contre José Vanacker, André Lesage, partie civile SA Baudoux combustibles*, Rec., p. I-4947, pt. 9.

¹²⁵⁵ CJCE, 17 avril 2007, aff. C-470/03, *A.G.M.-COS.MET Srl contre Suomen valtio et Tarmo Lehtinen*, Rec., p. I-2749, pt. 50.

¹²⁵⁶ V. pt. 53 de l'arrêt *A.G.M.-COS.MET Srl contre Suomen valtio et Tarmo Lehtinen*.

¹²⁵⁷ CJCE, 7 juillet 1981, aff. 158/80, *Rewe-Handelsgesellschaft Nord mbH et Rewe-Markt Steffen contre Hauptzollamt Kiel*, Rec., p. 1805.

l'adoption d'une réglementation nationale, auxdites règles européennes. Cet état de droit emporte manifestement des conséquences pour le juge national de l'impôt qui est également le juge de droit commun de l'Union européenne. En effet, il doit sanctionner, en l'écartant, la mesure nationale litigieuse qui irait à l'encontre de la réglementation européenne harmonisant totalement et exhaustivement la matière. Aussi, le juge européen l'invite-t-il au dialogue et reste à l'écoute du juge national de l'impôt si celui-ci avait certains doutes sérieux quant à l'interprétation de la norme européenne ou à la mise à l'écart de la norme nationale méconnaissant la norme européenne. En pratique, cette situation ne saurait poser de véritables problèmes tant la règle européenne réglementant totalement une matière est exhaustive et précise¹²⁵⁸.

823. La deuxième situation, c'est celle dans laquelle le litige se situe dans le champ d'application du droit de l'Union européenne et où le législateur européen n'a pas totalement harmonisé la matière. Aussi, demeure-t-il certains aspects de la matière qui ne sont pas couverts par le droit dérivé de l'Union européenne. En effet, la directive, par exemple, liant les États membres quant au résultat à atteindre, n'a-t-elle fait que donner des prescriptions minimales et laissé à ces derniers une certaine marge de manœuvre dans leur pouvoir d'appréciation quant à la forme et au moyen. Aussi, si le législateur national, comme dans la première situation, doit prendre des mesures nationales pour garantir les règles européennes et ne pas porter atteinte auxdites règles européennes par l'adoption d'une réglementation nationale contraire, il dispose, néanmoins, d'une certaine marge de manœuvre et de plus de souplesse et peut combler les lacunes de la directive en adoptant des règles en restant conforme aux objectifs de la directive. Comme l'a très justement relevé le Maître des requêtes au Conseil d'État, E. BOKDAM-TOGNETTI, la TVA semble relever de cette deuxième situation « *même si le degré d'harmonisation atteint est très poussé, dès lors que l'harmonisation complète ne paraît pas achevée, eu égard à la marge de manœuvre encore laissée aux États membres sur certains points* »¹²⁵⁹.

824. En effet, dans un arrêt du 19 juillet 2012, *Ainārs Rēdlihs contre Valsts ieņēmumu dienests*, la Cour de justice a jugé, en matière de sanction dans le domaine de

¹²⁵⁸ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Droit interne et droit de l'Union européenne : entre harmonisation, coopération et inspiration. Quelques réflexions à l'occasion de l'affaire Ambulance de France », *RJF* 2013, n° 392.

¹²⁵⁹ *Ibid.*

la TVA qu'en l'absence d'une totale et parfaite harmonisation en matière de TVA¹²⁶⁰, les États membres restent compétents pour « choisir les sanctions qui leur semblent appropriées »¹²⁶¹ dans les limites du respect du droit de l'Union européenne et des principes généraux du droit de l'Union européenne.

825. Ainsi, la Cour de justice a-t-elle pu juger en l'espèce que « le droit de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'il n'est pas exclu qu'une règle du droit national permettant l'imposition d'une amende, fixée à hauteur du taux normal de la TVA applicable en fonction de la valeur des biens objets des livraisons effectuées, à un particulier qui a manqué à son obligation de se faire inscrire au registre des assujettis à la TVA et qui n'était pas redevable de cette taxe, soit contraire au principe de proportionnalité »¹²⁶². En effet, les États membres sont tenus d'exercer leur compétence dans le respect du principe de proportionnalité¹²⁶³. Et la Cour de justice d'ajouter qu'il appartenait, dès lors, « à la juridiction nationale de vérifier si le montant de la sanction ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs consistant à assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude vu les circonstances de l'espèce et notamment la somme concrètement imposée et l'éventuelle existence d'une fraude ou d'un contournement de la législation applicable imputable à l'assujetti dont le défaut d'enregistrement est sanctionné »¹²⁶⁴.

826. De même, en matière de TVA, la problématique relative aux moyens de preuve relève de la compétence des États membres. En effet, dans un arrêt du 27

¹²⁶⁰ En matière de taux ou de sanction notamment.

¹²⁶¹ CJUE, 19 juillet 2012, aff. C-263/11, *Ainārs Rēdlihs contre Valsts ieņēmumu dienests*, publié au Recueil numérique (Recueil général), pt. 44 : *RJF* 2012, n° 1176.

¹²⁶² CJUE, 19 juillet 2012, aff. C-263/11, *Ainārs Rēdlihs contre Valsts ieņēmumu dienests*, publié au Recueil numérique (Recueil général).

¹²⁶³ CJCE, 21 septembre 1989, aff. 68/88, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*, Rec., p. 2965, pt. 23. Dans cette affaire, la Cour de justice a affirmé que « lorsqu'une réglementation [européenne] ne comporte aucune disposition spécifique prévoyant une sanction en cas de violation ou renvoie sur ce pt. aux dispositions législatives, réglementaires et administratives nationales, [le] traité impose aux États membres de prendre toutes mesures propres à garantir la portée et l'efficacité du droit communautaire ». V. également, CJCE, 16 décembre 1992, aff. C-210/91, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*, Rec., p. I-6735, pt. 19. En l'espèce, la Cour de justice avait jugé ici qu'« en l'absence d'harmonisation de la législation [européenne] dans le domaine des infractions douanières les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer cette compétence dans le respect du droit [de l'Union européenne] et de ses principes généraux, et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité » ; même solution dans l'arrêt CJCE, 26 octobre 1995, aff. C-36/94, *Siesse - Soluções Integrais em Sistemas Software e Aplicações Lda contre Director da Alfândega de Alcântara*, Rec., p. I-3573, pt. 21.

¹²⁶⁴ *Ibid.*

septembre 2012, *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) contre Finanzamt Plauen*, la Cour de justice a réaffirmé qu'en l'absence de disposition relative à cette problématique dans la directive TVA, les États membres étaient libres de fixer les conditions dans lesquelles ils exonéraient les livraisons intracommunautaires de biens et « la question des moyens de preuve susceptibles d'être fournis par les assujettis pour bénéficier de l'exonération de la TVA relève de la compétence des États membres »¹²⁶⁵.

827. Néanmoins, le législateur national doit, dans l'exercice de son pouvoir d'édiction de normes dans une matière relevant de cette deuxième situation, respecter les principes généraux du droit de l'Union européenne, en ce compris les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de confiance légitime¹²⁶⁶. D'ailleurs, concernant le principe de proportionnalité, la Cour de justice a également déjà affirmé que si le législateur national a la faculté d'adopter certaines mesures, celles-ci ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs visant à assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude fiscale¹²⁶⁷. En effet, une situation inverse pourrait remettre en cause le principe de neutralité de la TVA.

828. Cette seconde situation entraîne également des conséquences pour le juge national. Il devra, en effet, en tant que juge de droit commun de l'Union européenne, analyser si les mesures édictées par le législateur national pour combler les lacunes de

¹²⁶⁵ CJUE, 27 septembre 2012, aff. C-587/10, *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) contre Finanzamt Plauen*, publié au Recueil numérique (Recueil général), pt. 42 : *RJF* 2013, n° 120.

¹²⁶⁶ CJCE, 18 décembre 1997, aff. jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) et Sanders BVBA (C-47/96) contre Belgische Staat*, Rec., p. I-7281, pt. 48. Dans cette affaire, la Cour de justice a, en effet, jugé que « le principe de proportionnalité est applicable à des mesures nationales qui, telles celles en cause dans les litiges au principal, sont adoptées par un État membre dans l'exercice de sa compétence en matière de TVA, dans la mesure où, si elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, elles porteraient atteinte aux principes du système commun de la TVA, et notamment au régime des déductions qui en constitue un élément essentiel ». V. également, CJCE, 11 mai 2006, aff. C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise et Attorney General contre Federation of Technological Industries e. a.*, Rec., p. I-4191, pts. 29 et 30. Dans cette affaire, la Cour de justice a jugé que « dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives [européennes], les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique [européen], dont notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité. En ce qui concerne plus particulièrement le principe de proportionnalité, il y a lieu de rappeler que, s'il est légitime que les mesures adoptées par l'État membre, sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin ». V. également, CJCE, 21 février 2008, aff. C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG contre Finanzamt Malchin*, Rec., p. I-771, pt. 18.

¹²⁶⁷ CJUE, 29 juillet 2010, aff. C-188/09, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku contre Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. J.*, Rec., p. I-7639, pt. 26. V. également, CJUE, 7 décembre 2010, aff. C-285/09, *Procédure pénale contre R.*, Rec., p. 12605, pt. 45 : *RJF* 2011, n° 394.

la directive notamment, sont conformes aux règles du droit de l'Union européenne, notamment en prenant en considération les objectifs de la directive et les principes généraux du droit de l'Union européenne. Dans le cadre de cet examen, le juge européen de l'impôt invite son homologue national au dialogue aux fins d'interprétation de la règle européenne en tant que de besoin afin de régler le litige au fond.

829. La troisième situation, c'est celle dans laquelle le législateur européen n'a pas édicté de droit dérivé régissant la matière, mais où les situations en cause sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application du droit de l'Union européenne, originaire notamment. Dans cette configuration, le législateur national est compétent pour adopter des mesures nationales aux fins de réglementation de la matière en cause. Néanmoins, il ne peut le faire que dans le respect du droit de l'Union européenne et ne peut, dès lors, adopter de mesures contraires et y porter atteinte.

830. En effet, cette limite a maintes fois été affirmée par la Cour de justice. Dans un premier arrêt du 24 novembre 1998, *Procédure pénale contre Horst Otto Bickel et Ulrich Franz*, le juge européen de l'impôt a affirmé que si, en général, la législation pénale et les règles de procédure pénale relèvent de la compétence des États membres, le droit de l'Union européenne impose des limites à cette compétence que sont les principes d'interdiction des discriminations, le droit à l'égalité de traitement et l'interdiction des restrictions aux libertés fondamentales garanties par le traité¹²⁶⁸. Cet arrêt est aisément transposable en matière fiscale.

831. Dans un autre arrêt du 2 octobre 2003, *Carlos Garcia Avello contre État belge*, la Cour de justice a également affirmé que si, en l'état actuel du droit de l'Union européenne, « les règles régissant le nom d'une personne relèvent de la compétence des États membres, ces derniers doivent néanmoins, dans l'exercice de cette compétence, respecter le droit [de l'Union européenne] ». La formulation n'est pas sans rappeler celle de l'arrêt *Schumacker*. Et la Cour d'ajouter, « en particulier, les dispositions du traité relatives à la liberté reconnue à tout citoyen de l'Union de circuler et de séjourner

¹²⁶⁸ CJCE, 24 novembre 1998, aff. C-274/96, *Procédure pénale contre Horst Otto Bickel et Ulrich Franz*, Rec., p. I-7637, pt. 17.

sur le territoire des États membres »¹²⁶⁹. De même, cet arrêt est transposable en matière fiscale.

832. Poursuivant sa construction prétorienne, la Cour de justice a jugé, dans un arrêt du 12 juillet 2005, *Egon Schempp contre Finanzamt München V*, rendue en matière de règles nationales relatives à la fiscalité directe, que « si, en l'état actuel du droit [de l'Union européenne], la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit [de l'Union européenne], en particulier les dispositions du traité relatives à la liberté reconnue à tout citoyen de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, et, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité »¹²⁷⁰.

833. Ainsi, par une formule laconique, la Cour de justice a résumé cette règle en affirmant, dans un arrêt du 2 mars 2010, *Janko Rottman contre Freistaat Bayern*, que « le fait qu'une situation ressortit à la compétence des États membres n'empêche pas que, dans des situations relevant du droit de l'Union, les règles nationales concernées doivent respecter ce dernier »¹²⁷¹. Ainsi, l'exercice du pouvoir d'édiction de norme du législateur national reste tout de même relativement circonscrit par le respect des règles du droit originaire de l'Union européenne.

834. Pour une illustration de l'application de ces principes en matière de fiscalité directe, la Cour de justice a déjà pu juger, par exemple, dans un arrêt du 12 février 2009, *Margarete Block contre Finanzamt Kaufbeuren*, qu'était conforme au droit originaire de l'Union européenne, « une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, en ce qui concerne le calcul des droits de succession dus par un héritier résident de cet État membre sur des créances en capital détenues sur une institution financière située dans un autre État membre, ne prévoit pas, lorsque la personne dont la succession est ouverte résidait, à la date de son décès, dans le premier

¹²⁶⁹ CJCE, 2 octobre 2003, aff. C-148/02, *Carlos Garcia Avello contre État belge*, Rec., p. I-11613, pt. 25.

¹²⁷⁰ CJCE, 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Egon Schempp contre Finanzamt München V*, Rec., p. I-6421, pt. 19.

¹²⁷¹ CJUE, 2 mars 2010, aff. C-135/08, *Janko Rottman contre Freistaat Bayern*, Rec., p. I-1449, pt. 41.

État membre, l'imputation sur les droits de succession dus dans celui-ci des droits de succession acquittés dans l'autre État membre »¹²⁷².

835. En l'espèce, la requérante était victime d'une situation de double imposition résultant de l'exercice par deux États membres de leur compétence fiscale. Le premier État membre ayant choisi d'imposer les créances en capital aux droits de succession lorsque le créancier est résident sur son territoire, et le second lorsque le débiteur est établi sur son territoire. Selon la Cour de justice, une telle situation de double imposition n'est pas interdite par le traité. Ainsi, les États membres bénéficient d'une certaine autonomie et n'ont pas à adapter leur système fiscal à celui des autres États membres tant qu'ils respectent le droit originaire du traité.

836. Cette troisième situation entraîne également des conséquences pour le juge national. Il devra, en effet, en tant que juge de droit commun de l'Union européenne, analyser si les mesures édictées par le législateur national en l'absence de règles de droit dérivé applicables à la matière concernée. Dans le cadre de cet examen, le juge européen de l'impôt invite, là encore, son homologue national au dialogue aux fins d'interprétation de la règle européenne en tant que de besoin afin d'écarter la norme nationale contraire méconnaissant les dispositions du droit originaire.

B) Hors du champ d'application de l'Union européenne

837. Une situation particulière se trouve être celle dans laquelle le litige est complètement « hors du champ du droit de l'Union européenne » et présente un « caractère purement interne ». La notion de « caractère purement interne » ou encore celle de « hors champ du droit de l'Union européenne » appelle quelques précisions. En effet, elle s'est forgée dans le cadre de la jurisprudence de la Cour de justice sur les libertés de circulation dans la mesure où il apparaissait nécessaire d'identifier les mesures nationales contraires au traité européen. Ainsi, par un arrêt du 9 juillet 1992, « *K* » *Line Air Service Europe BV contre Eulaerts NV et État belge*, la Cour de justice a

¹²⁷² CJCE, 12 février 2009, aff. C-67/08, *Margarete Block contre Finanzamt Kaufbeuren*, Rec., p. I-883 ; *RJF* 2009, n° 526.

considéré, dans le cas d'espèce, que l'interprétation des dispositions du traité européen n'était pas utile pour la solution du litige dans la mesure où « aucun élément d'extranéité » n'était présent¹²⁷³. La situation purement interne est donc celle ne présentant aucun élément d'extranéité.

838. Également dans une affaire du 11 avril 2000, *Christelle Delière contre Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union européenne de judo et François Pacquée*, qui concernait l'application de la libre prestation de service dans un litige interne, la Cour de justice a jugé, en ces termes, qu'« en ce qui concerne les objections émises dans les observations présentées devant la Cour selon lesquelles, d'une part, les affaires au principal concerneraient une situation purement interne et, d'autre part, certaines manifestations internationales échapperaient au champ d'application territorial du traité, il convient de rappeler que les dispositions du traité relatives à la libre prestation des services ne sont pas applicables à des activités dont l'ensemble des éléments se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre »¹²⁷⁴. Ainsi, pour la Cour de justice, la situation purement interne peut également être celle « dont tous les éléments se cantonnent à l'intérieur d'un État membre ».

839. De nouveau, dans une autre affaire du 21 novembre 2002, *X et Y contre Riksskatteverket*, la Cour de justice a jugé, pour rejeter l'argument de l'administration fiscale suédoise qui faisait valoir que le litige au principal ne relevait pas des libertés fondamentales garanties par le traité dans la mesure où serait en cause une situation interne à un État membre, que la disposition nationale en cause au principal impliquait « un élément d'extranéité manifestement pertinent pour la liberté d'établissement garantie par le traité »¹²⁷⁵.

840. Pour autant, la notion de « situation purement interne » est une notion prétorienne basée sur un critère « flou » ou incertain. Cette imprécision résulte de ce

¹²⁷³ CJCE, 9 juillet 1992, aff. C-131/91, *"K" Line Air Service Europe BV contre Eulaerts NV et État belge*, Rec., p. I-4513, pt. 12 : *RJF* 1992, n° 1597.

¹²⁷⁴ CJCE, 11 avril 2000, aff. jointes C-51/96 et C-191/97, *Christelle Delière contre Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union européenne de judo (C-51/96) et François Pacquée (C-191/97)*, Rec., p. I-2549, pt. 58.

¹²⁷⁵ CJCE, 21 novembre 2002, aff. C-436/00, *X et Y contre Riksskatteverket*, Rec., p. I-10829, pt. 34 : *RJF* 2003, n° 250.

que, selon Mme LE BAUT-FERRARESE, « *en certains domaines de la jurisprudence, l'absence dans la situation d'un élément d'extranéité de fait suffit à qualifier la situation de "purement interne"* » ; *alors que, dans d'autres domaines du Traité, la Cour estime que le droit [de l'Union européenne] n'est susceptible de s'effacer que si la situation est "purement interne" au regard de ses éléments de droit, et non plus sur la base des seuls éléments de faits* »¹²⁷⁶. Aussi, en matière de liberté de circulation des personnes, la Cour de justice avait considéré que la « situation purement interne » était celle qui résultait, dans les faits, à une situation purement interne. En effet, dans la mesure où tous les éléments de faits du litige étaient cantonnés au territoire d'un seul État membre, le juge européen de l'impôt considérait qu'il n'y avait, dès lors, pas lieu d'appliquer le droit de l'Union européenne.

841. Dans l'arrêt *J. Knoors contre Staatssecretaris van Economische Zaken* du 7 février 1979, la Cour de justice avait en effet jugé que « les dispositions du traité en matière d'établissement et de prestation de services ne sauraient être appliquées à des situations purement internes à un État membre »¹²⁷⁷. Ceci entraîne pour conséquence que si un contribuable souhaite faire valoir son droit de libre circulation en matière d'établissement ou encore de prestation de services, il devra démontrer qu'il a fait usage d'une liberté garantie par le traité afin de ne pas voir le litige exclu du champ d'application du droit de l'Union européenne.

842. En matière de libre circulation des marchandises, la jurisprudence du juge européen de l'impôt semble néanmoins différente¹²⁷⁸. En effet, dans ce domaine, le fait que tous les éléments du litige présentent un caractère purement interne ne suffit pas à faire obstacle à l'application du droit de l'Union européenne. Par rapport aux libertés de circulation des personnes prenant en considération les seuls éléments de fait, en matière de libre circulation des marchandises la Cour de justice adopte une démarche différente prenant également en considération les éléments de droit susceptibles d'avoir une incidence sur le développement du marché intérieur.

¹²⁷⁶ B. LE BAUT-FERRARESE, « Dans quelle situation le droit de l'Union européenne trouve-t-il à s'appliquer en droit interne ? » : *Petites affiches*, 17 mai 2005 n° 97 p. 4.

¹²⁷⁷ CJCE, 7 février 1979, aff. 115/78, *J. Knoors contre Staatssecretaris van Economische Zaken*, Rec., p. 399, pt. 24.

¹²⁷⁸ B. LE BAUT-FERRARESE, « Dans quelle situation le droit de l'Union européenne trouve-t-il à s'appliquer en droit interne ? » : *Petites affiches*, 17 mai 2005 n° 97 p. 4.

843. En témoigne notamment l'arrêt *Procédure pénale contre Jacques Pistre* (C-321/94), *Michèle Barthes* (C-322/94), *Yves Milhau* (C-323/94) et *Didier Oberti* (C-324/94), du 7 mai 1997, dans lequel la Cour de justice refuse d'exclure l'application des dispositions de l'article 34 du TFUE au motif que « s'il est vrai que l'application d'une mesure nationale n'ayant effectivement aucun lien avec l'importation des marchandises ne relève pas du domaine [de l'article 34 du TFUE relatif à la libre circulation des marchandises], cette dernière disposition ne peut toutefois pas être écartée pour la seule raison que, dans le cas concret soumis à la juridiction nationale, tous les éléments sont cantonnés à l'intérieur d'un seul État membre »¹²⁷⁹.

844. Et la Cour d'ajouter qu'en effet, « dans une telle situation, l'application de la mesure nationale peut avoir des effets sur la libre circulation des marchandises entre États membres, notamment lorsque la mesure en cause favorise la commercialisation des marchandises d'origine nationale au détriment des marchandises importées »¹²⁸⁰, créant ainsi une différence de traitement entre ces deux catégories de marchandises qui, partant, entrave le commerce européen.

845. Aussi, la Cour de justice applique-t-elle le droit de l'Union européenne dans une situation où la règle nationale en cause crée une discrimination directe à l'encontre de marchandises importées d'autres États membres¹²⁸¹.

846. De même, dans un autre arrêt du 5 décembre 2000, *Procédure pénale contre Jean-Pierre Guimont*, la Cour de justice juge également que le droit de l'Union européenne, et particulièrement l'article 34 du TFUE, ne peut être écarté au seul motif que tous les éléments du litige sont cantonnés à l'intérieur d'un seul État membre si, bien que la règle nationale s'applique indistinctement aux produits nationaux et aux produits importés, celle-ci est susceptible de constituer une entrave potentielle au

¹²⁷⁹ CJCE, 7 mai 1997, aff. jointes C-321/94, C-322/94, C-323/94 et C-324/94, *Procédure pénale contre Jacques Pistre* (C-321/94), *Michèle Barthes* (C-322/94), *Yves Milhau* (C-323/94) et *Didier Oberti* (C-324/94), Rec., p. I-2343, pt. 44.

¹²⁸⁰ Pt. 45 de l'arrêt *Pistre*.

¹²⁸¹ Pt. 44 de l'arrêt *Pistre*.

commerce intracommunautaire¹²⁸². Ainsi, la Cour de justice conçoit-elle plus ou moins strictement le critère de la « situation purement interne » en fonction des effets potentiellement nocifs que la mesure nationale puisse avoir sur la libre circulation des marchandises. Si la mesure nationale crée une discrimination directe ou peut potentiellement entraver la libre circulation des marchandises, le droit de l'Union européenne s'applique alors même que tous les éléments du litige sont cantonnés à l'intérieur d'un seul État membre.

847. Dans l'élaboration de sa jurisprudence, la Cour de justice est allée encore plus loin et une affaire mérite d'être signalée. Il s'agit de l'affaire *Herbert Karner Industrie-Auktionen GmbH contre Troostwijk GmbH*, du 25 mars 2004, dans laquelle la Cour de justice a accepté d'examiner la compatibilité de règles nationales limitant la publicité avec le principe de libre circulation des marchandises alors même que la législation nationale ne créait aucune discrimination directe ni potentielle à l'égard des marchandises importées¹²⁸³. Pour ce faire, la Cour a considéré qu'« il n'apparaît pas de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit [de l'Union européenne] ne serait pas nécessaire pour le juge national. En effet, une telle réponse pourrait lui être utile afin de déterminer si une interdiction telle que celle prévue [en l'espèce par la mesure nationale] est susceptible de constituer une entrave potentielle au commerce intracommunautaire relevant du champ d'application de l'article [34 du TFUE] »¹²⁸⁴.

848. Cette solution, ajoutant encore plus d'incertitude quant à la notion de « situation purement interne » et, au demeurant, élargissant la notion de « lien d'extranéité », fut l'objet de vives critiques de la part de la doctrine qui y voyait une certaine confusion¹²⁸⁵. En effet, cette solution entraînait pour conséquence que la simple éventualité qu'une mesure nationale puisse avoir un effet restrictif sur une liberté de circulation suffit à entraîner l'application du droit de l'Union européenne alors même que la situation semble relever d'une situation purement interne.

¹²⁸² CJCE, 5 décembre 2000, aff. C-448/98, *Procédure pénale contre Jean-Pierre Guimont*, Rec., p. I-10663, pts. 21 et 22.

¹²⁸³ CJCE, 25 mars 2004, aff. C-71/02, *Herbert Karner Industrie-Auktionen GmbH contre Troostwijk GmbH*, Rec., p. I-3025.

¹²⁸⁴ Pt. 21 de l'arrêt *Karner*.

¹²⁸⁵ A. RIGAUX, *Europe*, 2004, comm. N° 131 ; D. SIMON, D. et F. LAGONDET, « Libre circulation des marchandises et situations purement internes : chronique d'une mort annoncée ». *Europe*, 1997, chron. 9.

849. Aussi, la notion de « situation purement interne » est, sinon ambiguë, du moins protéiforme. En effet, la Cour de justice applique le droit de l'Union européenne à des situations purement internes au motif qu'existe un lien latent ou indirect de rattachement entre la législation nationale et le droit de l'Union européenne. Il s'agit, en réalité, de la reprise par la législation interne de notions du droit de l'Union européenne ou encore lorsque la loi nationale fait expressément ou implicitement référence au droit de l'Union européenne en ce qui concerne l'interprétation à conférer à la notion, nous le verrons. Si en matière fiscale, lorsque le litige se situe véritablement en dehors du champ d'application du droit de l'Union européenne, le juge national de l'impôt ne peut qu'écarter comme inopérant le moyen tiré de la méconnaissance par la disposition nationale des dispositions du droit de l'Union européenne¹²⁸⁶, telle ne sera pas le cas si, eu égard à la jurisprudence de la Cour de justice, le juge de l'impôt retient une conception large de la « situation purement interne ».

§2 — *L'application de la feuille de route du dialogue selon juge européen de l'impôt*

850. À la lumière des différentes situations précédemment exposées, le juge européen de l'impôt a expliqué la démarche que le juge national de l'impôt doit adopter selon qu'il se situe dans le champ d'application du droit de l'Union européenne (**A**) ou hors du champ d'application du droit de l'Union européenne (**B**).

A) Dans le champ d'application du droit de l'UE

851. Lorsque le litige se situe dans le champ d'application du droit de l'Union européenne, le juge européen de l'impôt a, dans une série d'arrêts, donné une « feuille de route » permettant au juge national de l'impôt de rendre une solution conforme au droit de l'Union européenne et l'invitant également au dialogue quant à l'interprétation qu'il doit donner aux notions européennes dont il a à faire application. Cette technique est celle de l'interprétation conforme qui consiste, pour le juge de l'impôt, à interpréter la disposition litigieuse conformément à la norme qui lui est supérieure.

¹²⁸⁶ V. par exemple, CE, 25 novembre 2009 n° 308306, *Société Osiatis Ingénierie* : *RJF* 2010, n° 105.

852. Le juge européen de l'impôt a fait une première application de cette technique afin d'interpréter le droit dérivé conformément au droit originaire. En effet, dans un arrêt du 13 décembre 1983, *Commission des Communautés européennes contre Conseil des Communautés européennes*, la Cour de justice a jugé que lorsqu'un texte de droit dérivé est susceptible de plus d'une interprétation, le juge doit alors donner la préférence à celle qui rend la disposition conforme au droit originaire plutôt qu'à celle conduisant à constater son incompatibilité avec celui-ci¹²⁸⁷.

853. Dans un arrêt du 27 juin 2001, *Alain Leroy, Yannick Chevalier-Delanoue et Virginia Joaquim Matos contre Conseil de l'Union européenne*, le Tribunal de l'Union européenne a également considéré que si « un texte de droit [européen] dérivé doit être interprété, dans la mesure du possible, dans le sens de sa conformité avec les dispositions du traité et les principes généraux du droit de l'Union européenne », il est également justifié « de transposer cette jurisprudence aux documents constitutifs de la procédure d'élaboration d'un acte du droit [européen] dérivé lorsqu'il s'agit de savoir si cette procédure a respecté le droit primaire sur le fondement duquel l'acte a été adopté »¹²⁸⁸. Et de juger également, dans un autre arrêt du 2 octobre 2009, *République d'Estonie contre Commission des Communautés européennes*, que le droit dérivé doit être interprété, si une telle interprétation est nécessaire et dans la mesure du possible, dans le sens de sa conformité avec les dispositions de droit primaire¹²⁸⁹.

854. Le juge européen de l'impôt a également utilisé la technique de l'interprétation conforme au droit dérivé supérieur. Si la hiérarchie entre les dispositions du droit dérivé n'est pas chose aisée¹²⁹⁰, il en est différemment de la hiérarchie entre un acte de base et un acte d'application ou d'exécution. En effet, par un arrêt du 24 juin 1993, *Dr Treutter GmbH & Co. contre Hauptzollamt Stuttgart-Ost*, la Cour de justice a jugé que si un texte de droit européen dérivé exige une interprétation

¹²⁸⁷ CJCE, 13 décembre 1983, aff. 218/82, *Commission des Communautés européennes contre Conseil des Communautés européennes*, Rec., p. 4063, pt. 15.

¹²⁸⁸ TPI, 27 juin 2001, aff. jointes T-164/99, T-37/00 et T-38/00, *Alain Leroy, Yannick Chevalier-Delanoue et Virginia Joaquim Matos contre Conseil de l'Union européenne*, Rec., II, p. 1819, FP, II, p. 617, pt. 80.

¹²⁸⁹ TPI, 2 octobre 2009, aff. T-324/05, *République d'Estonie contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. II-3681, pts. 207 et 208.J

¹²⁹⁰ J. RIDEAU, « Ordre juridique de l'Union européenne. Sources écrites », *JCl. Europe Traité*, Fasc. 190, supra n° 2.

conforme, dans la mesure du possible, avec les dispositions du traité, « un règlement d'exécution doit également faire l'objet, si possible, d'une interprétation conforme aux dispositions du règlement de base »¹²⁹¹.

855. Dans la conception de sa technique d'interprétation conforme, la Cour de justice a également considéré que celle-ci devait se faire au regard des droits fondamentaux. En effet, depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2009 de la Charte des droits fondamentaux et son intégration dans le droit originaire de l'Union européenne¹²⁹², il est désormais admis que sa violation peut être le fondement de l'annulation d'un acte de droit dérivé et ce, d'autant plus quand l'Union européenne aura adhéré à la Convention européenne des droits de l'homme. Dans un arrêt du 15 mai 1986, *Marguerite Johnston contre Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, la Cour de justice a interprété les dispositions d'une directive à la lumière d'un principe général du droit de l'Union européenne¹²⁹³. Et dans un autre arrêt du 11 juillet 2002, *Mary Carpenter contre Secretary of State for the Home Department*, la Cour de justice a considéré que les dispositions du traité, des règlements et des directives en matière de libre circulation des travailleurs et des salariés doivent également être interprétées à la lumière de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme relatif au droit au respect de la vie familiale¹²⁹⁴.

856. Également, dans un arrêt du 23 octobre 2003, *RTL Television GmbH contre Niedersächsische Landesmedienanstalt für privaten Rundfunk*, la Cour de justice a considéré que l'article 11 de la directive 89/552/CEE du Conseil, du 3 octobre 1989, visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à l'exercice d'activités de radiodiffusion télévisuelle énonce que le droit à la libre diffusion et à la libre distribution des

¹²⁹¹ CJCE, 24 juin 1993, aff. C-90/92, *Dr Trepper GmbH & Co. contre Hauptzollamt Stuttgart-Ost*, Rec., p. I-3569, pt. 11.

¹²⁹² V. sur ce point, G. BRAIBANT, *La charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, Témoignage et commentaires*, Seuil, 2001.

¹²⁹³ CJCE, 15 mai 1986, aff. 222/84, *Marguerite Johnston contre Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, Rec., p. 1651, pt. 18. Dans cette affaire, la Cour de justice avait considéré que le contrôle juridictionnel imposé par l'article 6 de la directive 76/207/CEE formait une expression du droit à une protection juridique effective, inscrit dans les traditions constitutionnelles communes des États membres, également consacré par les articles 6 et 13 de la Conv. EDH. Dès lors, selon la Cour, cette disposition devait être interprétée à la lumière de ce principe.

¹²⁹⁴ CJCE, 11 juillet 2002, aff. C-60/00, *Mary Carpenter contre Secretary of State for the Home Department*, Rec., p. I-6279.

émissions de télévision, consacrée par cette directive et garanti au titre de la libre prestation de services par l'article 56 du TFUE est aussi une manifestation spécifique, en droit de l'Union européenne, d'un principe plus général, à savoir la liberté d'expression garantie par l'article 10 §1 de la Convention européenne des droits de l'homme¹²⁹⁵.

857. La technique de l'interprétation conforme s'impose également au juge national qui doit interpréter la mesure nationale conformément au droit de l'Union européenne. En effet, la Cour de justice a jugé, dans un premier arrêt du 14 avril 1984, *Sabine von Colson et Elisabeth Kamann contre Land Nordrhein-Westfalen*, qu'« il appartient à la juridiction nationale de donner à la loi prise pour l'application de la directive, dans toute la mesure où une marge d'appréciation lui est accordée par son droit national, une interprétation et une application conforme aux exigences du droit [de l'Union européenne] »¹²⁹⁶. Les termes de l'arrêt sont univoques. Ce n'est que si une marge d'appréciation est accordée par la législation nationale que le juge national de l'impôt doit donner une interprétation conforme aux exigences du droit de l'Union européenne si le litige sur lequel il a à se prononcer entre dans le champ d'application du droit de l'Union européenne. Il s'agit, en réalité, pour le juge, d'une obligation de neutralisation de l'incompatibilité du droit national avec le droit de l'Union européenne.

858. Dans l'arrêt commenté, la Cour de justice affirme en effet que « l'obligation des États membres découlant d'une directive, d'atteindre le résultat prévu par celle-ci, ainsi que leur devoir en vertu [des dispositions] du traité de prendre toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution de cette obligation, s'imposent à toutes les autorités des États membres, y compris, dans le cadre de leurs compétences, les autorités juridictionnelles »¹²⁹⁷. Ainsi, cette obligation s'applique effectivement au juge national de l'impôt. Et la Cour d'ajouter qu'« il s'ensuit qu'en appliquant le droit national, et notamment les dispositions d'une loi nationale spécialement introduite en vue d'exécuter la directive (...), la juridiction nationale est tenue d'interpréter son droit

¹²⁹⁵ CJCE, 23 octobre 2003, aff. C-245/01, *RTL Television GmbH contre Niedersächsische Landesmedienanstalt für privaten Rundfunk*, Rec., p. I-12489, pt. 41.

¹²⁹⁶ CJCE, 10 avril 1984, aff. 14/83, *Sabine von Colson et Elisabeth Kamann contre Land Nordrhein-Westfalen*, Rec., p. 1891.

¹²⁹⁷ Pt. 26 de l'arrêt *Von Colson et Kamann*.

national à la lumière du texte et de la finalité de la directive pour atteindre le résultat visé (...) »¹²⁹⁸.

859. La Cour de justice s'est également prononcée dans le cadre d'une affaire où la directive n'avait pas été transposée. Aussi, par un autre arrêt du 13 novembre 1990, *Marleasing contre Comercial Internacional de Alimentación*, la Cour de justice a précisé qu'« en appliquant le droit national, qu'il s'agisse de dispositions antérieures ou postérieures à la directive, la juridiction nationale appelée à l'interpréter est tenue de le faire dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive pour atteindre le résultat visé par celle-ci et se conformer ainsi à l'article [288 du TFUE], troisième alinéa, du traité »¹²⁹⁹. Ces deux solutions ont été depuis rappelées¹³⁰⁰. Et la Cour de préciser un peu plus sa jurisprudence en matière d'interprétation conforme. Aussi, par un arrêt du 26 juin 1997, *Vereinigte Familienpress Zeitungsverlags — und vertriebs GmbH contre Heinrich Bauer Verlag*, la Cour de justice a jugé que lorsqu'un État membre invoque une exigence impérieuse d'intérêt général pour justifier une législation de nature à entraver l'exercice d'une liberté de circulation, celle-ci doit être « interprétée à la lumière des principes généraux du droit et notamment des droits fondamentaux »¹³⁰¹.

860. Plus récemment, la Cour de justice a de nouveau précisé sa jurisprudence en jugeant, dans un arrêt du 20 mai 2003, *Rechnungshof (C-465/00) contre Österreichischer Rundfunk et autres et Christa Neukomm (C-138/01) et Joseph Lauer mann (C-139/01) contre Österreichischer Rundfunk*, que les dispositions ou les mesures nationales de mise en œuvre du droit de l'Union européenne doivent être interprétées par le juge national, dans toute la mesure, de manière à les concilier avec la

¹²⁹⁸ *Ibid.*

¹²⁹⁹ CJCE, 13 novembre 1990, aff. C-106/89, *Marleasing contre Comercial Internacional de Alimentación* : Rec., p. I-4135.

¹³⁰⁰ V. par exemple, CJCE, 24 septembre 1998, aff. C-76/97, *Tigel* : Rec., p. I-5357 ; CJCE, 13 juillet 2000, aff. C-456/98, *Centrosteeel Srl* : Rec., p. I-6007.

¹³⁰¹ CJCE, 26 juin 1997, aff. C-368/95, *Vereinigte Familienpress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH contre Heinrich Bauer Verlag* : Rec., p. I-3689, pt. 24. V. déjà jugé auparavant en ce sens, CJCE, 18 juin 1991, aff. C-260/89, *ERT*, Rec., p. I-2925, pt. 43. V. G. COHEN-JONATHAN, *Aspect européen des droits fondamentaux*, Montchrestien, 3^e éd., 2002.

réglementation européenne, elle-même interprétée en accord avec les droits fondamentaux¹³⁰².

861. Cette technique de l'interprétation conforme à une norme qui lui est hiérarchiquement supérieure peut néanmoins poser certaines difficultés eu égard à l'imprécision de certains des volets de cette hiérarchie. La Cour de justice invite, néanmoins, le juge national de l'impôt à essayer d'interpréter la norme nationale de manière conforme à une norme supérieure avant de se prononcer sur la validité ou la légalité de l'acte et, le cas échéant, de l'écarter. En effet, cette obligation d'interprétation conforme des dispositions nationales au regard du droit de l'Union européenne entraîne, pour le juge de l'impôt, une autre conséquence, à savoir que si le juge national se trouve dans l'impossibilité de procéder à une telle interprétation, il devra alors écarter l'application de la disposition législative nationale incompatible¹³⁰³. Dans l'application de la technique de l'interprétation conforme, la voie du dialogue reste ouverte. En effet, le juge national peut tout à fait saisir la Cour de justice d'une question préjudicielle aux fins d'interprétation de la disposition européenne.

B) Hors du champ d'application du droit de l'UE

862. Théoriquement, lorsque le litige se situe en dehors du champ d'application du droit de l'Union européenne, le juge national de l'impôt n'a pas à appliquer le droit de l'Union européenne ni même à poser de question préjudicielle, instrument de dialogue institutionnalisé par excellence, au juge européen de l'impôt. Cependant, il est des cas où, bien que le litige se situe en dehors du champ du droit de l'Union européenne, le droit de l'Union européenne trouve à s'appliquer à la situation en cause.

863. En effet, dans certains cas, le législateur national peut s'inspirer des règles du droit de l'Union européenne afin de régir une situation purement interne qui est, partant,

¹³⁰² CJCE, 20 mai 2003, aff. jointes C-465/00, C-138/01 et C-139/01, *Rechnungshof (C-465/00) contre Österreichischer Rundfunk et autres et Christa Neukomm (C-138/01) et Joseph Lauer mann (C-139/01) contre Österreichischer Rundfunk*, Rec., p. I-4989, pt. 93. La Cour de justice a, en effet, jugé en ces termes qu'« il y a lieu de rappeler, à la lumière des considérations qui précèdent, qu'il incombe aussi à la juridiction nationale d'interpréter toute disposition de droit national, dans toute la mesure du possible, à la lumière du texte et de la finalité de la directive applicable pour atteindre le résultat visé par celle-ci et se conformer ainsi à l'article 249, troisième alinéa, CE ».

¹³⁰³ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Droit interne et droit de l'Union européenne : entre harmonisation, coopération et inspiration. Quelques réflexions à l'occasion de l'affaire Ambulance de France », *RJF* 2013, n° 392.

placée hors du champ d'application du droit de l'Union européenne. Comme l'affirme, à très juste titre, E. BOKDAM-TOGNETTI, « *tel est le cas lorsque, à l'occasion de la transposition d'une directive, le législateur national choisit de régir par une procédure uniforme les situations relevant du droit de l'Union et celles qui n'entrent pas dans le champ de ce dernier, ou encore d'aligner de son propre chef les règles de fond applicables à ces dernières sur celles qui sont applicables, en vertu du droit de l'Union, aux premières. Un tel alignement poursuit fréquemment l'objectif de prévenir les discriminations à rebours qui résulteraient d'un traitement des situations purement internes moins favorables que celui des situations régies par le droit de l'Union* »¹³⁰⁴.

864. De même, tel est le cas lorsque le législateur national « greffe » un concept ou une notion du droit de l'Union européenne dans un domaine du droit national qui se trouve hors du champ d'application du droit de l'Union européenne. Aussi, ce choix du législateur national entraîne des conséquences pour le juge national de l'impôt et, au surplus, pour le dialogue des juges.

865. En effet, dans une affaire du 26 septembre 1985, *Thomasdünger GmbH contre Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main*, relatif à l'interprétation du tarif douanier commun (TDC), le juge de l'impôt a accepté de répondre à une question préjudicielle alors que le litige était hors du champ d'application du droit de l'Union européenne. Néanmoins, dans cette affaire, le législateur national s'était référé à des notions de droit de l'Union européenne.

866. Pour accepter de répondre à la question préjudicielle, la Cour de justice affirme que « sauf dans des cas exceptionnels où il est manifeste que la disposition du droit communautaire, dont l'interprétation est demandée, n'est pas applicable aux faits du litige au principal, la Cour s'en remet à la juridiction nationale, à laquelle il appartient d'apprécier au regard des faits de chaque affaire la nécessité, pour décider du litige dont elle est saisie, de voir trancher la question préjudicielle posée »¹³⁰⁵. Ainsi, la Cour de justice invite au dialogue le juge national de l'impôt en lui laissant

¹³⁰⁴ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Droit interne et droit de l'Union européenne : entre harmonisation, coopération et inspiration. Quelques réflexions à l'occasion de l'affaire *Ambulance de France* », *RJF* 2013, n° 392.

¹³⁰⁵ CJCE, 26 septembre 1985, aff. 166/84, *Thomasdünger GmbH contre Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main*, Rec., p. 3001, pt. 11.

souverainement apprécier l'intérêt de poser une telle question préjudicielle. Néanmoins, cet arrêt est intéressant dans la mesure où lorsque le juge national de l'impôt pose sa question préjudicielle dans un litige purement interne, le juge européen de l'impôt se reconnaît compétent pour y répondre.

867. Un autre arrêt, également notable, du 18 octobre 1990, *Massam Dzodzi contre État belge*, a permis à la Cour de justice de faire un pas supplémentaire au regard de la « feuille de route » du dialogue des juges hors du champ d'application de l'Union européenne¹³⁰⁶. Dans cet arrêt, le juge européen de l'impôt affirme, tout d'abord, que la procédure préjudicielle est « un instrument de coopération entre la Cour et les juridictions nationales, grâce auquel la première fournit aux secondes les éléments d'interprétation du droit [de l'Union européenne] qui leur sont nécessaires pour la solution des litiges qu'elles sont appelées à trancher »¹³⁰⁷. La Cour de justice ajoute ensuite qu'il appartient aux juridictions nationales d'assumer la responsabilité de l'appréciation et de la pertinence des questions qu'elles posent et « dès lors que les questions posées par les juridictions nationales portent sur l'interprétation d'une disposition du droit [de l'Union européenne], la Cour est, en principe, tenue de statuer »¹³⁰⁸.

868. Et la Cour d'ajouter qu'il ne ressort pas des dispositions européennes relatives à la procédure préjudicielle que les auteurs du traité aient entendu exclure de la compétence du juge européen de l'impôt les renvois préjudiciels portant sur une disposition du droit de l'Union européenne « dans le cas particulier où le droit national d'un État membre renvoie au contenu de cette disposition pour déterminer les règles applicables à une situation purement interne à cet État »¹³⁰⁹.

869. Ainsi, pour la Cour de justice, il existe un intérêt manifeste, pour l'ordre juridique de l'Union européenne, à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, toute disposition de droit de l'Union européenne reçoive une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elle est appelée à

¹³⁰⁶ CJCE, 18 octobre 1990, aff. C-297/88 et C-197/89, *Massam Dzodzi contre État belge*, Rec., p. I-3763.

¹³⁰⁷ Pt. 33 de l'arrêt *Dzodzi*.

¹³⁰⁸ Pts. 34 et 35 de l'arrêt *Dzodzi*.

¹³⁰⁹ Pt. 36 de l'arrêt *Dzodzi*.

s'appliquer¹³¹⁰. Dans le cadre de la procédure préjudicielle, la Cour rappelle qu'elle se borne uniquement à donner une interprétation uniforme, dans tous les États membres, en déduisant de la lettre et de l'esprit des dispositions du droit de l'Union européenne, la signification des normes européennes en cause.

870. Néanmoins, elle pose également deux limites. La première limite, c'est que seules les juridictions nationales apprécient « la portée exacte de ce renvoi au droit [de l'Union européenne] » et appliquent, le cas échéant, les dispositions du droit de l'Union européenne telles qu'interprétées par le juge européen de l'impôt¹³¹¹. Autrement dit, dans le cas où le droit de l'Union européenne est rendu applicable par une disposition du droit national, seul le juge national de l'impôt apprécie la portée de ce renvoi. Et s'il considère que le contenu d'une disposition de droit de l'Union européenne est applicable, en raison de ce renvoi, à la situation purement interne, il est fondé à saisir le juge européen de l'impôt d'une question préjudicielle. La seconde limite, c'est que la compétence du juge européen de l'impôt est limitée à l'examen des seules dispositions du droit de l'Union européenne¹³¹². En effet, la Cour de justice ne peut, « dans sa réponse au juge national, tenir compte de l'économie générale des dispositions du droit interne qui, en même temps qu'elles se réfèrent au droit [de l'Union européenne], déterminent l'étendue de cette référence ».

871. Ainsi, « la prise en considération des limites que le législateur national a pu apporter à l'application du droit [de l'Union européenne] à des situations purement internes, auxquelles il n'est applicable que par l'intermédiaire de la loi nationale, relève du droit interne et, par conséquent, de la compétence exclusive des juridictions de l'État membre »¹³¹³.

872. Moins d'un mois après l'arrêt *Dzodzi*, la Cour de justice réaffirme sa démarche dans un arrêt du 8 novembre 1990, *Krystyna Gmurzynska-Bscher contre Oberfinanzdirektion Köln*¹³¹⁴. Dans son arrêt, la Cour de justice rappelle que

¹³¹⁰ Pt. 37 de l'arrêt *Dzodzi*.

¹³¹¹ Pt. 41 de l'arrêt *Dzodzi*.

¹³¹² Pt. 42 de l'arrêt *Dzodzi*.

¹³¹³ *Ibid.*

¹³¹⁴ CJCE, 8 novembre 1990, aff. 231/89, *Krystyna Gmurzynska-Bscher contre Oberfinanzdirektion Köln*, Rec., p. I — 4003 : *RJF* 1991, n° 537.

conformément aux dispositions européennes relatives à la procédure préjudicielle, « la Cour est compétente pour statuer, à titre préjudiciel, sur l'interprétation de ce traité »¹³¹⁵. Aussi, lorsque la question de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union européenne est soulevée devant une juridiction d'un État membre, cette juridiction a la faculté ou, dans la mesure où il s'agit d'une juridiction statuant en dernier ressort, l'obligation de saisir la Cour si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement¹³¹⁶. La Cour rappelle également que seul le juge national apprécie la nécessité et la pertinence d'une décision préjudicielle afin de rendre son jugement¹³¹⁷.

873. Et enfin d'ajouter qu'il ne ressortait pas des dispositions des articles 256 et 267 du TFUE ni de l'objet de la procédure institué par ces articles que « les auteurs du traité aient entendu exclure de la compétence de la Cour les renvois préjudiciels portant sur une disposition de droit [de l'Union européenne] dans le cas particulier où le droit national d'un État membre renvoie au contenu de ce [s] disposition [s] pour déterminer les règles applicables à une situation purement interne à cet État »¹³¹⁸. Ainsi, dans cet arrêt, le juge européen de l'impôt confirme sa tendance à reconnaître sa compétence au nom du principe de l'interprétation uniforme du droit de l'Union européenne. Il est intéressant, également, de souligner que la solution de cet arrêt est contraire aux conclusions de l'avocat général, M. DARMON¹³¹⁹.

874. Un pas de plus est franchi par la Cour de justice lorsque, par un arrêt du 25 juin 1992, *Federazione italiana dei consorzi agrari contre Azienda di Stato per gli interventi nel mercato agricolo*, elle se reconnaît compétente pour statuer sur une question préjudicielle posée dans un contexte où, non pas la loi nationale, mais une disposition contractuelle renvoyait au contenu des normes européennes pour déterminer

¹³¹⁵ Pt. 16 de l'arrêt *Krystyna Gmurzynska-Bscher*.

¹³¹⁶ Pt. 17 de l'arrêt *Krystyna Gmurzynska-Bscher*.

¹³¹⁷ Pt. 19 de l'arrêt *Krystyna Gmurzynska-Bscher*.

¹³¹⁸ Pt. 25 de l'arrêt *Krystyna Gmurzynska-Bscher*.

¹³¹⁹ CJCE, 8 novembre 1990, aff. 231/89, *Krystyna Gmurzynska-Bscher contre Oberfinanzdirektion Köln*, Rec., p. I — 4003 : *RJF* 1991, n° 537 ; V. également *RJDA* 1991, n° 81.

la limite dans laquelle la responsabilité financière de l'une des parties pouvait être engagée¹³²⁰.

875. Poursuivant sur cette lignée jurisprudentielle, la Cour de justice, dans un arrêt du 17 juillet 1997, *Bernd Giloy contre Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost*, considère qu'elle est compétente pour statuer sur des demandes préjudicielles portant sur des dispositions du droit de l'Union européenne dans des situations dans lesquelles les faits du litige se situent en dehors du champ d'application du droit de l'Union européenne lorsqu'une législation nationale s'est conformée pour les solutions qu'elle apporte à une situation interne à celle retenue en droit de l'Union européenne, afin d'assurer une procédure unique dans des situations comparables¹³²¹. Cette position se justifie, selon la Cour, par le fait qu'il existe « un intérêt européen certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit [de l'Union européenne] reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer »¹³²².

876. De même, un arrêt important a permis d'entériner cette position : l'arrêt du 17 juillet 1997, *A. Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*. Dans cet arrêt, et contre les conclusions de son avocat général, M. F. G. JACOBS, la Cour de justice se reconnaît compétente pour interpréter le droit de l'Union européenne lorsque celui-ci ne régit pas directement la situation en cause, mais que le législateur national a décidé, lors de la transposition en droit national des dispositions d'un acte de droit dérivé, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles régies par l'acte de droit dérivé, de sorte qu'il a aligné volontairement sa législation interne sur celle du droit de l'Union européenne¹³²³.

877. Pour le juge européen de l'impôt, cette position se justifie afin d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou

¹³²⁰ CJCE, 25 juin 1992, aff. C-88/91, *Federazione italiana dei consorzi agrari contre Azienda di Stato per gli interventi nel mercato agricolo*, Rec., p. I-4035.

¹³²¹ CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-130/95, *Bernd Giloy contre Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost*, Rec., p. I-4291.

¹³²² Pt. 28 de l'arrêt *Bernd Giloy*.

¹³²³ CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, *A. Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Rec., p. I-4161 : *Dr. fisc.* 1997, n° 38, comm. 979 ; *RJF* 1997, n° 1002.

d'éventuelles distorsions de concurrence. En effet, reprenant la formule utilisée dans l'arrêt *Bernd Giloy* rendu le même jour, elle affirme qu'il existe « un intérêt [européen] certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit [de l'Union européenne] reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer »¹³²⁴.

878. À titre d'illustration, la Cour de justice a appliqué cette démarche dans un arrêt du 18 octobre 2012, *Pelati d. o.o. contre Republika Slovenija*, dans lequel elle s'est reconnue compétente dans quatre litiges portant sur des opérations purement internes et a jugé, en l'espèce, que l'article 11 §1 de la directive « fusions » devait être interprété en ce sens qu'il ne s'opposait pas à une réglementation nationale qui soumet l'octroi des avantages fiscaux applicables à une opération de scission à la condition que la demande afférente à cette opération soit introduite dans un délai déterminé. Néanmoins, il appartient à la juridiction nationale de vérifier si les modalités de mise en œuvre de ce délai, en particulier, le point de départ de ce délai sont suffisamment précises, claires et prévisibles afin de permettre aux contribuables de connaître leurs droits et de s'assurer qu'ils sont en mesure de bénéficier des avantages fiscaux prévus par les dispositions de cette directive¹³²⁵.

879. Dans un arrêt 21 décembre 2011, *Teresa Cicala contre Regione Siciliana*, la Cour de justice, pour rejeter l'argumentaire du gouvernement italien contestant la compétence du juge européen de l'impôt, juge que lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celle retenue par le droit de l'Union européenne afin d'éviter, notamment, l'apparition de discrimination, une distorsion de concurrence ou afin d'assurer une procédure unique dans des situations comparables, il existe un intérêt de l'Union européenne à ce que, pour éviter des divergences, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union européenne reçoivent une interprétation uniforme, « quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer »¹³²⁶.

¹³²⁴ Pt. 32 de l'arrêt *Leur-Bloem*.

¹³²⁵ CJUE, 18 octobre 2012, aff. C-603/10, *Pelati d. o.o. contre Republika Slovenija*.

¹³²⁶ CJUE, 21 décembre 2011, aff. C-482/10, *Teresa Cicala contre Regione Siciliana*, Rec., p. I-14139.

880. Et la Cour d'ajouter qu'« ainsi, une interprétation (...) des dispositions du droit de l'Union dans des situations purement internes se justifie au motif que celles-ci ont été rendues applicables par le droit national de manière directe et inconditionnelle »¹³²⁷. Cette exigence d'un renvoi « direct et inconditionnel » du droit national au droit de l'Union européenne a été réitérée dans un second arrêt du 18 octobre 2012, *United States of America contre Christine Nolan*¹³²⁸. En effet, dans cette affaire la Cour de justice s'est déclarée incompétente dans la mesure où le droit national ne renvoyait pas au droit de l'Union européenne dans une situation purement interne.

881. Ainsi, au regard de l'analyse de la jurisprudence de la Cour de justice, il est possible de poser la feuille de route suivante : dans le cas d'une situation purement interne, et partant, hors du droit de l'Union européenne, le juge national de l'impôt peut poser une question préjudicielle au juge européen de l'impôt¹³²⁹ si la législation nationale est volontairement alignée sur le droit de l'Union européenne pour traiter des situations purement internes. Néanmoins, le dialogue est encadré. En effet, afin d'admettre sa compétence, le juge européen de l'impôt conditionne celle-ci à ce que la loi nationale fasse un renvoi explicite ou même implicite au droit de l'Union européenne. Dans le cadre du renvoi explicite de la loi nationale au droit de l'Union européenne, ce renvoi doit être « direct et inconditionnel ».

882. Dans le cadre du renvoi implicite, qui se traduit par un alignement silencieux du droit national sur le droit de l'Union européenne sans renvoi « direct et inconditionnel », deux conditions cumulatives supplémentaires semblent avoir été posées par le juge européen de l'impôt pour admettre sa compétence. D'une part, la loi nationale doit traiter de manière uniforme tant les situations purement internes que celle relevant du droit de l'Union. D'autre part, l'intention du législateur de traiter de manière uniforme les deux types de situations doit être avérée, notamment grâce à l'analyse des travaux préparatoires. Toutefois, cette feuille de route comporte deux limites : d'une part, la volonté du juge national de poser une question préjudicielle au

¹³²⁷ Pt. 19 de l'arrêt *Teresa Cicala*.

¹³²⁸ CJUE, 18 octobre 2012, aff. C-583/10, *United States of America contre Christine Nolan*: Europe 2012, comm. 479.

¹³²⁹ En dernier ressort, l'obligation de renvoi est obligatoire sauf lorsqu'il existe déjà une jurisprudence de la Cour de justice en la matière ou lorsque l'interprétation de la règle de droit de l'Union européenne en cause est évidente.

juge européen de l'impôt¹³³⁰. D'autre part, l'application de la disposition européenne telle qu'interprétée par le juge européen de l'impôt dans le cas d'espèce qui est soumise au juge national de l'impôt.

¹³³⁰ En effet, si le litige n'est pas rendu en dernier ressort il s'agit effective d'une faculté laissée au juge national de l'impôt. Néanmoins, si le litige est rendu en dernier ressort, le juge national de l'impôt peut considérer que la jurisprudence du juge européen de l'impôt en la matière est claire et ne demande pas à ce que soit appliqué le droit de l'Union.

Section 2. La démarche du dialogue selon le juge français de l'impôt

883. La démarche du juge français de l'impôt a semblé, au départ, similaire à celle adoptée par la Cour de justice de l'Union européenne. Aussi, s'il était possible d'affirmer qu'il y avait une certaine convergence dans les feuilles de route du dialogue (§1), la démarche du juge français de l'impôt semble désormais plus incertaine (§2).

§1 — Une convergence initiale de démarche du dialogue

884. La démarche du juge français de l'impôt fut, au départ, identique à celle préconisée et dégagée par la Cour de justice de l'Union européenne, tant lorsque le litige se trouvait dans le champ d'application du droit de l'Union européenne (A) que lorsqu'il se situait hors du champ d'application de ce dernier (B).

A) Dans le champ d'application du droit de l'Union européenne

885. Lorsque le litige se situe dans le champ d'application du droit de l'Union européenne, la Cour de justice avait affirmé que le juge national de l'impôt devait procéder à une interprétation conforme¹³³¹. Aussi, lorsque cette interprétation n'est pas possible, il convient alors d'écarter la disposition nationale contraire. Cette feuille de route, si elle est également appliquée par le Conseil constitutionnel sous le nom d'interprétation neutralisante¹³³², fut, de manière identique, adoptée par le Conseil d'État, dans un arrêt du 22 décembre 1989, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier*¹³³³.

886. Dans cette affaire, le Conseil d'État a, au lieu de constater une contradiction objective entre une norme inférieure et une norme supérieure, effectué une interprétation conforme ou constructive, et ce, en matière fiscale. En l'espèce, le Cercle

¹³³¹ CJCE, 13 décembre 1983, aff. 218/82, *Commission des Communautés européennes contre Conseil des Communautés européennes*, Rec., p. 4063, pt. 15 ; V. également, CJCE, 10 avril 1984, aff. 14/83, *Sabine von Colson et Elisabeth Kamann contre Land Nordrhein-Westfalen*, Rec., p. 1891.

¹³³² B. GENEVOIS, *La jurisprudence du Conseil Constitutionnel*, Ed. STH, 1988, n° 116. V. également, Cons. const., 29 décembre 1989, n° 89-268 DC, *Loi de finances pour 1990*. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 158-185.

¹³³³ CE, 22 décembre 1989, n° 86113, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier* : *RJF* 1990, n° 130, concl. Mme, M.-D. HAGELSTEEN, p. 80.

militaire mixte de la Caserne Mortier avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui eut pour conséquence qu'il fut taxé d'office à la TVA pour trois années en raison des recettes de son bar-buvette. En première instance, le tribunal administratif fait droit à la demande de décharge du Cercle militaire mixte, mais le ministre du Budget interjette appel. Le litige portait principalement sur l'interprétation qu'il convenait de donner aux dispositions de l'article 256 B du CGI précisant les conditions dans lesquelles les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA.

887. Cet article était issu de la loi du 29 décembre 1978 pris en application des dispositions de la sixième directive TVA afin d'adapter la législation fiscale interne. Ce texte prévoyait que « les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence ».

888. De même, l'article prévoyait que « ces personnes morales sont assujetties, en tout état de cause, pour les opérations suivantes : (...) opérations des économats et établissements similaires (...) ». Pour assujettir les recettes du bar-buvette à la TVA, l'administration fiscale soutenait que l'exploitation d'une telle activité ne pouvait se rattacher ni « à l'exécution d'une tâche administrative fondamentale ou obligatoire » ni « à un service d'entraide, de solidarité ou d'information ». Pour contester cette appréciation, le Cercle militaire mixte faisait valoir qu'il était un service public administratif et que l'exploitation d'un bar-buvette ne faisait pas partie des activités que le texte assujettit à la TVA.

889. Néanmoins, devant le Conseil d'État, le ministre du Budget a fait valoir que le texte de l'article 256 B du CGI devait être interprété à la lumière des dispositions de la directive TVA. Aussi, dans cet arrêt, le juge français de l'impôt a jugé que les dispositions réglementaires nationales devaient être interprétées, dans la mesure du possible, à la lumière des objectifs fixés par les actes de droit dérivé de l'Union européenne. Ainsi, l'article 256 B du CGI, relatif à l'assujettissement à la TVA des « opérations des économats et établissements similaires » devait être interprété, selon le Conseil d'État, à la lumière de l'article 4 § 5 de la directive TVA, lequel prévoit

l'assujettissement des « opérations des cantines d'entreprise, économats, coopératives et établissements similaires ».

890. Poursuivant dans cette voie en appliquant la feuille de route du juge européen de l'impôt, le Conseil d'État a, dans une autre affaire du 29 décembre 1995, *Société Sudfer*, jugé également que les articles 256 et 256 A du CGI devaient être interprétés à la lumière de la directive du Conseil n° 77/338/CEE du 17 mai 1977¹³³⁴. En l'espèce, l'affaire portait sur l'assujettissement à la TVA d'une opération de vente d'or réalisée par une société exerçant une activité de négoce de métaux non ferreux qui provenaient de déchets industriels. La société Sudfer avait acquis des lingots d'or qu'elle inscrivit à son bilan qu'elle revendit quelques années plus tard. Aussi, elle demanda, infructueusement, le remboursement de la TVA dont elle s'était acquittée. Se voyant débouté par les juges du fond, le litige arriva devant le Conseil d'État¹³³⁵. Dans cette affaire, le Conseil d'État devait interpréter les termes « assujetti agissant en tant que tel », transposition littérale de l'article 2 de la directive TVA à l'article 256 du CGI. Conformément à la démarche initiée dans son arrêt *Cercle militaire mixte de la caserne Mortier*¹³³⁶ et celle du juge européen de l'impôt, le Conseil d'État s'est donc livré à une interprétation conforme des dispositions des articles 256 et 256 A du CGI à la lumière de la directive TVA.

891. De même, dans une affaire du 27 mars 2000, *Fédération nationale de l'industrie hôtelière et Syndicat national de la restauration publique organisée*¹³³⁷, le Conseil d'État a de nouveau fait application de la technique de l'interprétation conforme afin d'interpréter les dispositions de l'article 256 B du CGI à la lumière de la directive TVA. En l'espèce, le Conseil d'État a jugé que les dispositions de l'article 256 B du CGI qui prévoyait que les personnes morales de droit public sont assujetties à la TVA pour les opérations des économats, devaient être interprétées dans le sens où les personnes morales de droit public sont, en tout état de cause, assujetties à la TVA en raison des opérations de leurs cantines et de leurs établissements similaires. Aussi, les

¹³³⁴ CE, 29 décembre 1995, n° 118754, *Société Sudfer* : *RJF* 1996, n° 186.

¹³³⁵ CAA Paris, 22 mai 1990, n° 560, *GTMF* : *RJF* 1990, n° 992.

¹³³⁶ CE, 22 décembre 1989, n° 86113, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier* : *RJF* 1990, n° 130, concl. Mme, M.-D. HAGELSTEEN, p. 80.

¹³³⁷ CE, 27 mars 2000, n° 204 227, *Fédération nationale de l'industrie hôtelière et Syndicat national de la restauration publique organisée* : *RJF* 2000, n° 615

administrations ainsi que les entreprises sont assujetties à la TVA sur les opérations des cantines qui sont ouvertes à leur personnel. Toutefois, pour le Conseil d'État, les prestations que les organismes gestionnaires des cantines d'entreprises fournissent ne peuvent être considérées comme « étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale » au sens des dispositions de l'article 13 A § 1 g) de la directive TVA.

892. Dès lors, aucune des dispositions d'exonération figurant dans la directive TVA, reprises dans le CGI, ne leur est applicable. En effet, dans le silence de la loi, l'exonération contestée n'aurait pu être défendue que si la disposition nationale avait comporté une marge d'interprétation et si la directive européenne avait conduit à l'interpréter dans le sens de l'exonération. Néanmoins, aucune de ces deux conditions n'était remplie. En tout état de cause, la démarche du juge français de l'impôt est similaire à celle du juge européen de l'impôt dans cet arrêt.

893. Dans un arrêt du 30 juillet 2003, *Association « Avenir de la langue française »*, le Conseil d'État pose une première limite à la technique de l'interprétation conforme¹³³⁸. Cette limite est relative au fait qu'il n'est possible de recourir à l'interprétation conforme qu'à la condition que les termes du texte à interpréter le permettent. En effet, dans son arrêt, le Conseil d'État juge que « s'il appartient aux autorités administratives nationales, sous le contrôle du juge, d'exercer les pouvoirs qui leur sont conférés par la loi en donnant à celle-ci, dans tous les cas où elle se trouve dans le champ d'application d'une règle communautaire, une interprétation qui, dans la mesure où son texte le permet, soit conforme au droit communautaire, et notamment aux objectifs fixés par les directives du Conseil, et s'il appartient, le cas échéant, aux ministres, dans l'hypothèse où des dispositions législatives se révéleraient incompatibles avec des règles communautaires, de donner instruction à leurs services de n'en point faire application, les ministres ne peuvent en revanche trouver dans une telle incompatibilité un fondement juridique les habilitant à édicter des dispositions de caractère réglementaire qui se substitueraient à ces dispositions législatives »¹³³⁹.

¹³³⁸ CE, 30 juillet 2003, n° 245 076, *Association « Avenir de la langue française »* : *RJDA* 2004, n° 935.

¹³³⁹ *Ibid.*

894. Dans le cas où l'interprétation conforme ne peut être faite, le juge national de l'impôt doit, conformément à la feuille de route édictée par le juge européen de l'impôt, écarter l'application de la disposition nationale incompatible. Cette démarche a été rigoureusement appliquée par le Conseil d'État, comme en témoigne notamment un arrêt du 30 octobre 1996, *SA Cabinet Revert et Badelon*¹³⁴⁰. En l'espèce, une directive européenne avait prévu une exonération qui n'était pas reprise par la législation nationale dans le CGI. Aussi, le juge national de l'impôt ne pouvait procéder à une interprétation conforme et, suivant les conclusions de son rapporteur public qui considérait qu'il s'agissait là d'une « incompatibilité par défaut », écarta l'application de la loi nationale. Cette démarche du juge national de l'impôt est véritablement conforme à celle adoptée et préconisée par le juge européen de l'impôt lorsque le litige se situe dans le champ d'application du droit de l'Union européenne.

B) Hors du champ d'application du droit de l'Union européenne

895. Lorsque le litige se situe hors du champ d'application du droit de l'Union européenne, le juge national de l'impôt n'a pas, théoriquement, à appliquer le droit de l'Union européenne, conformément à la feuille de route dégagée par le juge européen de l'impôt. Cette démarche est également celle du juge national de l'impôt qui ne peut qu'écarter, comme inopérante, l'invocation d'une méconnaissance du droit de l'Union européenne par une disposition fiscale nationale se situant en dehors du champ d'application du droit de l'Union européenne.

896. En témoigne, par exemple, un arrêt du 30 novembre 1994, *SCI Résidence Dauphine*, dans lequel le Conseil d'État a jugé qu'un contribuable français n'était, en tout état de cause, pas fondé à invoquer devant le juge national de l'impôt, pour écarter une disposition législative nationale abrogeant l'exonération fiscale temporaire de la taxe foncière sur les propriétés bâties dont il bénéficiait, les principes du droit de l'Union européenne tels que les principes de sécurité juridique, de confiance légitime ou encore de non-rétroactivité, dans la mesure où « la taxe foncière sur les propriétés bâties

¹³⁴⁰ CE, 30 octobre 1996, n° 45126, *SA Cabinet Revert et Badelon* : *RJF* 1996, n° 1415.

est uniquement régie par la législation définie par le droit interne et ne relève pas, par suite, d'une réglementation [européenne] »¹³⁴¹.

897. Également, dans un arrêt du 5 juillet 1996, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale et ornementale et des pépinières (Cnih)*, le Conseil d'État juge qu'un contribuable et redevable d'une taxe parafiscale ne peut utilement se prévaloir, à l'appui d'une demande en décharge de cette taxe, du fait que cette dernière serait une imposition intérieure discriminatoire instituée en violation des dispositions du droit originaire de l'Union européenne si les cotisations contestées n'ont pas été établies en tout ou partie à raison d'opérations portant sur des produits d'autres États membres¹³⁴².

898. En effet, depuis un décret n° 92-215 du 6 mars 1992¹³⁴³, la taxe litigieuse n'était plus assise sur les produits importés d'autres États membres. Aussi, dans la mesure où la taxe parafiscale était réclamée aux producteurs nationaux et assise sur le montant de leurs ventes, elle ne pouvait pas introduire de discriminations, sinon à rebours, avec les produits des autres États membres¹³⁴⁴.

899. Pour rappel, lorsqu'une taxe parafiscale est perçue de la même manière sur les produits nationaux et ceux importés des autres États membres alors que ses recettes sont affectées au seul profit des produits nationaux, elle doit être considérée comme une taxe d'effet équivalent à des droits de douane si les avantages qui en découlent pour les nationaux compensent intégralement les charges grevant les produits nationaux. De même, elle doit être considérée comme une imposition intérieure discriminatoire si les avantages qu'elle confère compensent une partie de la charge grevant les produits nationaux¹³⁴⁵.

¹³⁴¹ CE, 30 novembre 1994, n° 128516, *SCI Résidence Dauphine* : *RJF* 1995, n° 132.

¹³⁴² CE, 5 juillet 1996, n° 169 663, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale et ornementale et des pépinières (Cnih)* : *RJF* 1996, n° 1104 ; *BDCF* 1996, p. 80.

¹³⁴³ Décret n° 92-215 du 6 mars 1992 instituant des taxes parafiscales au profit du Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale, ornementale et des pépinières (C.N.I.H.).

¹³⁴⁴ Néanmoins, la taxe peut éventuellement avoir un effet discriminatoire si elle est assise sur les produits importés par des négociants.

¹³⁴⁵ V. en ce sens, CJCE, 11 mars 1992, aff. 78/90 à 83/90, Plén., *Compagnie commerciale de l'Ouest, Société Picoty et autres* : *RJF* 1992, n° 1441, conclusions Tesauro Rec. I p. 1863 ; CJCE, 16 décembre 1992, aff. 17/91, *Lornoy* : *RJF* 3/93 n° 473, conclusions Tesauro Rec. p. 186 ; CJCE, 27 octobre 1993, aff. 72/92, *Sharbatke* : *RJF* 1994, n° 216, conclusions Tesauro Rec. p. 5520.

900. Dès lors, dans la mesure où le droit de l'Union européenne ne s'appliquait pas en l'espèce, le juge national de l'impôt dans la mesure où « les redevables d'une taxe parafiscale ne peuvent utilement se prévaloir, à l'appui d'une demande en décharge de cette taxe, de ce que celle-ci aurait le caractère d'une imposition intérieure instituée en méconnaissance de l'article 95, premier alinéa, du traité instituant la Communauté européenne, que si les cotisations contestées ont été établies, en tout ou en partie, à raison d'opérations portant sur des produits d'autres États membres de la Communauté européenne ».

Et le Conseil d'État, d'ajouter que, par suite, « en fondant sa décision sur la contrariété avec l'article 95, premier alinéa, des dispositions des décrets précités relatives à la taxe parafiscale due par les négociants à raison du montant hors taxes de leurs achats de produits horticoles, sans rechercher si les cotisations contestées par [les requérants] avaient ou non été établies, en tout ou en partie, à raison d'achats portant sur des produits d'autres États membres de la Communauté européenne, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit »¹³⁴⁶.

901. Aussi, dans un autre arrêt du 27 juillet 2005, *Société Control Union Inspections France*, le Conseil d'État juge qu'une société ne saurait utilement invoquer un moyen tiré de ce que les dispositions de l'article A 277-9 du LPF qui subordonnent l'offre en garantie d'actions non cotées à une bourse française à la production d'une caution bancaire, méconnaîtraient les dispositions du droit de l'Union européenne relatives à la liberté d'établissement en imposant une caution bancaire pour le nantissement d'actions cotées à une bourse d'un autre État membre dans la mesure où les actions dont le nantissement était envisagé n'étaient cotées ni en France, ni à l'étranger¹³⁴⁷.

902. De même, dans un arrêt du 17 janvier 2007, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, le Conseil d'État a jugé qu'un contribuable ne pouvait contester la méconnaissance des objectifs poursuivis par l'article 4 de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et

¹³⁴⁶ CE, 5 juillet 1996, n° 169 663, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale et ornementale et des pépinières (Cnih)* : *RJF* 1996, n° 1104 ; *BDCF* 1996, p. 80.

¹³⁴⁷ CE, 27 juillet 2005, n° 270474, *Société Control Union Inspections France* : *RJF* 2005, n° 1304.

filiales d'États membres, qui résulterait de la réintégration dans le résultat imposable de sociétés mères établies en France de 5 % de l'avoir fiscal attribué à l'occasion de la distribution de bénéfices par des filiales établies en France¹³⁴⁸. En effet, eu égard au champ d'application de la directive, le moyen n'était opérant qu'en tant qu'étaient en cause les modalités d'imposition des produits perçus, par une société mère établie en France, de filiales établies dans d'autres États membres¹³⁴⁹.

903. Selon le Conseil d'État, le requérant avait fait une lecture inexacte de la directive litigieuse qui offrait aux États membres une option. La première étant que la quote-part pouvait correspondre aux charges réellement exposées pour la gestion des participations et la seconde, qu'elle pouvait être fixée forfaitairement avec un plafond de 5 %. Aussi, dans cette dernière hypothèse, la quote-part forfaitaire pouvait excéder les charges réellement supportées pour la gestion.

904. La position du juge français de l'impôt est claire lorsque le litige n'entre pas dans le champ d'application du droit de l'Union européenne. En pareil cas, celui-ci adopte la même feuille de route que le juge européen de l'impôt : le droit de l'Union européenne n'a pas à s'appliquer. En revanche, la situation est plus délicate lorsque, bien que le litige ne semble pas relever du champ d'application du droit de l'Union européenne dans la mesure où il s'agit d'une situation purement interne, ce droit s'applique néanmoins.

En effet, la Cour de justice s'était déjà reconnue compétente, dans son arrêt *Leur-Bloem*, pour répondre à une question préjudicielle dans le cadre d'un litige purement interne lorsque le législateur national a décidé, lors de la transposition en droit national des dispositions d'un acte de droit dérivé, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles régies par l'acte de droit dérivé, de sorte qu'il a aligné volontairement sa législation interne sur celle du droit de l'Union européenne. Prenant acte de cette jurisprudence, le Conseil d'État s'était alors conformé à la démarche du juge européen de l'impôt.

¹³⁴⁸ Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

¹³⁴⁹ CE, 17 janvier 2007, n° 262967, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel : RJF* 2007, n° 406 ; *BDCF* 2007, n° 43. V. également, P. COLLIN, « L'application du droit de l'Union européenne dans les situations purement internes », *Dr. fisc.* n° 47, 2012, 531.

905. Dans deux arrêts du 17 juin 2011, *Société Finaparco*¹³⁵⁰ et *SARL Méditerranée Automobile*¹³⁵¹, le Conseil d'État a fait, pour la première fois, une application de la jurisprudence *Leur-Bloem* et a accepté d'interpréter les dispositions du Code général des impôts adoptées pour la transposition de la directive européenne « fusion » à la lumière de ladite directive, alors même que la situation du litige était purement interne. Dans ces affaires, le Conseil d'État a donc rendu applicable un acte de droit dérivé de l'Union européenne aux impôts directs dans une situation purement interne. Cette précision est d'importance. En effet, en matière fiscale, les directives européennes relatives aux contributions indirectes, à la taxe sur le chiffre d'affaires et encore aux droits d'accises ont pour base légale l'article 113 du TFUE permettant au Conseil de l'Union européenne d'harmoniser les législations fiscales nationales des États membres lorsque « cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence »¹³⁵².

906. Néanmoins, l'Union européenne ne dispose pas de base légale autonome pour fonder sa compétence en matière d'impôts directs. Aussi, les directives européennes en la matière ont pour base légale l'article 115 du TFUE qui dispose que le Conseil « arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur »¹³⁵³.

907. Ces deux bases légales entraînent deux conséquences différentes en matière fiscale et, particulièrement, au regard de l'application du droit de l'Union européenne à des situations purement internes. En effet, les directives européennes prises sur le fondement de l'article 113 du TFUE, relatives aux contributions indirectes, TVA et encore de droits d'accise, ont eu pour conséquence d'harmoniser tant les législations

¹³⁵⁰ CE, 17 juin 2011, n° 314667, *Société Finaparco* : *RJF* 2011, n° 1035. V. également, P. COLLIN, « L'application du droit de l'Union européenne dans les situations purement internes », *Dr. fisc.* n° 47, 2012, 531. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

¹³⁵¹ CE, 17 juin 2011, n° 314667, *SARL Méditerranée Automobile* : *RJF* 2011, n° 1035. V. également, P. COLLIN, « L'application du droit de l'Union européenne dans les situations purement internes », *Dr. fisc.* n° 47, 2012, 531. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

¹³⁵² Article 113 du TFUE.

¹³⁵³ Article 115 du TFUE.

fiscales nationales applicables non seulement aux situations transfrontalières que les situations internes. En revanche, les directives prises sur le fondement de l'article 115 du TFUE relatives aux impôts directs n'ont eu pour objectifs que l'harmonisation des législations fiscales nationales applicables aux seules opérations transfrontalières.

908. De même, la différence de base légale entraîne une distinction au regard des conditions d'invocabilité des directives européennes devant le juge national de l'impôt. En effet, alors que les directives prises sur le fondement de l'article 113 du TFUE peuvent être invoquées par les contribuables lors des situations transfrontalières, mais également lors des situations purement internes, les directives prises sur le fondement de l'article 115 du TFUE ne peuvent être invoquées par les contribuables que dans le cadre d'opérations transfrontalières.

Aussi, lorsque le contribuable se trouvait dans le cadre d'une situation purement interne, il ne pouvait utilement invoquer le droit de l'Union européenne lorsqu'il s'agissait d'un acte de droit dérivé pris sur le fondement de l'article 115 du TFUE. Cette position fut jusqu'ici classiquement appliquée par le Conseil d'État comme en témoignent les arrêts précédemment présentés¹³⁵⁴.

909. Néanmoins, avec l'arrêt *Société Finaparco* de 2011, le Conseil d'État est venu nuancer sa position afin de prendre en considération la jurisprudence *Leur-Bloem* de la Cour de justice et adopter la même démarche. Dans cette affaire, était en cause la possibilité de bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 210 A du CGI à raison de plus-values constatées à la suite d'une transmission universelle de patrimoine (TUP).

Dans sa rédaction alors en vigueur, les dispositions de l'article 210 A du CGI limitaient leur champ d'application seulement aux opérations de fusion. Il s'agissait, en réalité, d'une transposition « imparfaite » ou « incomplète » de la directive fusion, car si cette dernière avait été transposée correctement, elle aurait conduit à l'application du régime

¹³⁵⁴ CE, 30 novembre 1994, n° 128516, *SCI Résidence Dauphine* : RJF 1995, n° 132 ; CE, 5 juillet 1996, n° 169 663, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale et ornementale et des pépinières (Cnih)* : RJF 1996, n° 1104 ; BDCF 1996, p. 80 ; CE, 27 juillet 2005, n° 270474, *Société Control Union Inspections France* : RJF 2005, n° 1304 ; CE, 17 janvier 2007, n° 262967, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* : RJF 2007, n° 406 ; BDCF 2007, n° 43.

de faveur aux TUP dans la mesure où la directive fusion inclut dans son champ de la notion de fusion les opérations de dissolutions-confusion des sociétés dont toutes les parts sont réunies en une seule main.

Conformément à sa jurisprudence initiale, le Conseil d'État aurait dû simplement rejeter comme inopérant le moyen, invoqué par le contribuable, tiré de l'incompatibilité de la disposition nationale avec le droit de l'Union européenne. Néanmoins, telle ne fut pas la position du Conseil d'État qui adopta la même démarche que le juge européen de l'impôt et prit en considération les exigences de la directive au stade de l'interprétation de la loi au lieu de prendre en considération la conformité de la loi avec le droit de l'Union européenne.

910. Dans cette affaire, le Conseil d'État considéra que dans la mesure où l'article 210 A du CGI résultait de l'article 25 de la loi du 30 décembre 1991 portant loi de finances rectificative pour 1991 ayant pour objet de transposer en droit interne la directive fusion et que, de plus, le législateur n'avait pas entendu, lors de cette transposition, traiter moins favorablement les fusions opérées entre sociétés françaises et les fusions opérées entre sociétés transfrontalières, l'une étant hors du champ d'application de la directive et l'autre entrant dans le champ d'application de cette dernière, les dispositions de l'article 210 A devaient être interprétées conformément à la directive fusion même lorsqu'il s'agit d'une situation purement interne¹³⁵⁵.

911. Adoptant la même démarche que le juge européen de l'impôt dans son arrêt *Leur-Bloem*, le Conseil d'État a étendu le principe de l'interprétation neutralisante des directives à une situation ne relevant pas de leur champ d'application. Dans son raisonnement, le Conseil d'État a considéré que la jurisprudence *Leur-Bloem* du juge européen de l'impôt devait conduire le juge français de l'impôt à retenir la même interprétation des dispositions prises pour la transposition d'une directive, que ces dispositions soient applicables tant aux situations transfrontalières régies par la directive qu'aux situations purement internes.

912. Ainsi, pour le Conseil d'État, cette technique de l'interprétation neutralisante suppose deux conditions : la première étant que la loi nationale doit avoir été prise pour

¹³⁵⁵ CE, 17 juin 2011, n° 314667, *Société Finaparco* : *RJF* 2011, n° 1035.

la transposition d'une directive et la seconde, que le législateur n'ait pas entendu traiter différemment une opération purement interne d'une opération transfrontalière. Une troisième condition est néanmoins implicite : la technique de l'interprétation neutralisante n'est possible que pour autant qu'il y ait lieu à interprétation, c.-à-d. que le texte de la loi se prête à une lecture plus large que celle qui s'imposerait au juge.

913. Cette démarche est conforme à celle dégagée par le juge européen de l'impôt. Aussi, le Conseil d'État, après avoir constaté qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 25 de la loi du 30 décembre 1991 que le législateur national n'avait pas entendu traiter moins favorablement les fusions internes et les fusions transfrontalières, en a déduit que la notion de fusion devait être interprétée à la lumière de la définition donnée par la directive et, partant, les opérations mentionnées à l'article 1844-5 du Code civil entraient dans le champ d'application de l'exonération prévue par cet article, bien qu'il s'agisse en l'espèce uniquement de sociétés nationales.

914. Cette grille de lecture du Conseil d'État fut de nouveau mise en œuvre dans le cadre d'une autre affaire du 20 février 2012, *Société civile Participasanh*¹³⁵⁶. Dans cette affaire, le Conseil d'État retient la même analyse que le juge européen de l'impôt qui avait considéré, contre les conclusions de son avocat général, que la notion de participation, telle qu'elle est définie à l'article 3 de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales, devait être interprétée en ce sens qu'elle ne comprenait pas la détention de parts en usufruits¹³⁵⁷. Dans l'arrêt *Société civile Participasanh*, le Conseil d'État, mentionnant dans son visa la directive mère et filiale, use de nouveau du recours à l'éclairage de ladite directive aux fins d'interprétation de la loi fiscale française relative au régime des sociétés mères et filiales dans un litige purement interne concernant deux sociétés établies en France¹³⁵⁸.

¹³⁵⁶ CE, 20 février 2012, n° 321224, *Société civile Participasanh* : *RJF* 2012, n° 454 ; *BDCF* 2012, n° 54. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

¹³⁵⁷ CJCE, 22 décembre 2008, af. C-48/07, *État belge — Service public fédéral Finances contre Les Vergers du Vieux Tauves SA*, Rec., p. I-10627 : *RJF* 2009, n° 305. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

¹³⁵⁸ CE, 20 février 2012, n° 321224, *Société civile Participasanh* : *RJF* 2012, n° 454 ; *BDCF* 2012, n° 54. V. également, Cl. ACARD, « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317.

§2 — *Des incertitudes persistantes de démarche du dialogue dans le cadre de litige purement interne*

915. Si la démarche du juge français de l'impôt était clairement conforme à celle dégagée par le juge européen de l'impôt, la situation semble différente depuis un arrêt *Société Ambulances de France* du 30 janvier 2013¹³⁵⁹.

Les faits de l'espèce permettent de mieux comprendre la démarche. Par un acte du 21 décembre 2004, la société Ambulance de France avait été scindée puis absorbée par deux sociétés créées dans ce but. L'une de ces sociétés créées, la SARL Ambulance de France, avait bénéficié de l'apport de l'activité d'ambulance et des titres de participation à hauteur de 98 % du capital de la SAS Ambulance de France II. L'autre société créée pour l'occasion, la SARL ADF, s'était uniquement vue apporter des titres de participation dans deux autres sociétés nommées Ambulance de France III et Ambulance de France IV.

916. Dans le cadre de leur opération, la société Ambulance de France avait placé celle-ci sous le régime de l'article 210 B du CGI rendant applicable, sous certaines conditions, aux scissions et aux apports partiels d'actifs, les dispositions de l'article 210 A du CGI, relatives au régime de faveur des fusions. En effet, l'article 210 A du CGI exonère, notamment, de l'IS, la plus-value nette de fusion constituée, par la différence entre la valeur de reprise des éléments d'actifs de la société absorbée apportés à l'absorbante et la valeur comptable chez l'absorbée. De même, en cas de scission ou d'apport partiel d'actifs placés sous le régime de l'article 210 B du CGI, la plus-value d'apport est exonérée.

917. À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a considéré que l'opération ne pouvait bénéficier du régime de faveur de l'exonération dans la mesure où une branche complète d'activité n'avait pas été apportée à chacune des sociétés issues de la scission. Partant, elle a rehaussé de cotisations supplémentaires à l'IS la société Ambulance de France. Déboutée de ses demandes devant les juges du fond, elle se pourvoit donc en cassation devant le Conseil d'État. Deux problématiques étaient dégagées devant le juge français de l'impôt : la première tenant à l'invocabilité

¹³⁵⁹ CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Société Ambulances de France*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : JurisData n° 2013-001536 : *RJF* 2013, n° 392.

de la directive fusion dans une situation purement interne et la seconde tenait à l'interprétation de la notion de branche complète d'activité¹³⁶⁰.

918. Dans cette affaire, l'analyse des conclusions du rapporteur public, Mme C. LEGRAS, est également particulièrement éclairante. En effet, après avoir rappelé que la solution des arrêts du 17 juin 2011¹³⁶¹ était particulièrement « innovante » en ce qu'elle s'inspirait de celle consacrée par la Cour de justice dans son arrêt *Leur-Bloem*¹³⁶², le rapporteur public affirme que le Conseil d'État avait accepté d'interpréter le droit interne des fusions à la lumière de la directive alors même que celle-ci n'était en principe pas invocable et s'était livré à une interprétation neutralisante de la notion de fusion employée par l'article 210 A du CGI¹³⁶³ afin d'éviter une divergence d'interprétation entre ces textes.

919. Néanmoins, si la loi nationale est véritablement contraire à l'acte de droit dérivé de l'Union européenne, le rapporteur public ajoute que « *le juge de l'impôt est donc réduit à prendre acte de cette non-conformité et il doit renoncer à en tirer la moindre conséquence dès lors que la situation qui lui est soumise est purement interne* »¹³⁶⁴. Aussi, le contribuable ne peut-il se prévaloir de la méconnaissance par la loi fiscale nationale des dispositions d'une directive à l'occasion d'un litige purement interne¹³⁶⁵.

920. En l'espèce, la société Ambulance de France se référait à l'arrêt du juge européen de l'impôt, *Leur-Bloem*, en faisant valoir que le législateur national, en transposant la directive fusion, n'avait pas entendu traiter moins favorablement une

¹³⁶⁰ Sur la notion de « branche complète d'activité », v. particulièrement, D. ROCHE, « La notion de branche complète d'activité », *Dr. fisc.* 2013, n° 30-35, 385.

¹³⁶¹ CE, 17 juin 2011, n° 324392, *SARL Méditerranée automobiles* et n° 314 667, *Société Finaparco* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502, concl. P. COLLIN, note P.-F. RACINE ; *RJF* 10/2011, n° 1035 ; *BDCF* 10/2011, n° 110, concl. P. COLLIN.

¹³⁶² CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, A. *Leur-Bloem* : *Rec. CJCE* 1997, I, p. 4161, pts 16 et s., concl. F. G. JACOBS ; *Dr. fisc.* 1997, n° 38, comm. 979 ; *RJF* 10/1997, n° 1002. Sur cet arrêt, v. également, Ph. DEROUIN, « Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national (à propos de l'arrêt *Leur-Bloem* de la CJCE du 17 juillet 1997) » : *Dr. fisc.* 1997, n° 38, 100 050.

¹³⁶³ V. article 210 A du CGI, issu de la loi de transposition de la directive de 1990, L. n° 91-1323, 30 décembre 1991, art. 25 : *Dr. fisc.* 1992, n° 2-3, comm. 47.

¹³⁶⁴ O. FOUQUET, « Le Conseil d'État fixe des limites à la jurisprudence *Leur-Bloem* de la CJCE – A propos de l'invocabilité de la directive fusions dans des situations internes », *Dr. fisc.* 2013, n° 10, comm. 185.

¹³⁶⁵ CE, 17 janvier 2007, n° 262967, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* : *RJF* 4/2007, n° 406.

situation purement interne par rapport à une situation transfrontalière. En outre, la société ajoutait que son opération satisfaisait aux critères d'accès au régime de faveur définis par la directive. Force est, par ailleurs, de constater que l'article 210 B du CGI dans sa rédaction applicable lors du litige ne donnait pas la même définition de la « scission » que la directive fusion de 1990. En effet, selon l'article 210 B du CGI, le bénéfice du régime de faveur de l'article 210 A du CGI pouvait être ouvert « à la scission de société comportant au moins deux branches complètes d'activité lorsque chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoit une ou plusieurs de ces branches et que les associés de la société scindée s'engagent, dans l'acte de scission, à conserver pendant trois ans les titres représentatifs de l'apport (...) »¹³⁶⁶.

921. Or, la directive adopte une définition de la « scission » flexible dans la mesure où son article 2 b) dispose que celle-ci est « l'opération par laquelle une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution à ses associés, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres »¹³⁶⁷. De plus, l'article 4 dispose que « la fusion ou la scission n'entraîne aucune imposition des plus-values qui sont déterminées par différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale » sans ajouter d'autres conditions.

922. De même, la notion de « branche d'activité » figurant dans la loi nationale ne se retrouve dans le texte de la directive fusion que dans la définition de l'opération d'apports partiels d'actifs figurant à l'article 2 c) dans les termes suivants : « apport d'actifs : l'opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport »¹³⁶⁸. Ainsi

¹³⁶⁶ V. article 210 B du CGI.

¹³⁶⁷ Article 2 b) de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

¹³⁶⁸ Article 2 c) de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

que le souligne le rapporteur public dans ses conclusions, « *il résulte donc de la lecture de la directive que le bénéfice de faveur pour une opération de scission, qui ne se caractérise que par le transfert, simultanément à sa disparition, de l'ensemble de son patrimoine, actif et passif, à deux ou plusieurs sociétés préexistantes, n'est pas subordonné au transfert de branches complètes d'activité, que celles-ci préexistent au sein de la société dissoute ou qu'elles soient constituées chez les bénéficiaires. On ne peut que constater une contrariété entre la loi et la directive* »¹³⁶⁹.

923. Par ailleurs, comme l'ont souligné les professeurs S. AUSTRY et D. GUTMANN, ces divergences ont été résorbées pour les opérations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2002 dans la mesure où l'article 210-0 A du CGI¹³⁷⁰ adopte une définition des scissions similaire à celle de la directive¹³⁷¹.

924. Faisant application des critères dégagés dans sa jurisprudence, le Conseil d'État s'est donc demandé si la loi fiscale en cause était suffisamment « souple » afin qu'elle puisse être interprétée conformément aux dispositions de la directive qu'elle transpose. Formulée autrement, la question revenait à savoir si la directive était susceptible de faire la lecture de l'article 210 B du CGI. Selon le rapporteur public, la

¹³⁶⁹ CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Société Ambulances de France*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : JurisData n° 2013-001536 : *RJF* 2013, n° 392.

¹³⁷⁰ L'article 210-0 A du CGI dispose en ces termes que « I. - Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions, prévues au 7 bis de l'article 38, au I ter et au V de l'article 93 quater, aux articles 112, 115, 120, 121, 151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 151 nonies, 208 C, 208 C bis, 210 A à 210 C, 210 E, 210 F, (3) aux deuxième et troisième alinéas du II de l'article 220 quinquies et aux articles 223 A à 223 U, sont applicables : 1 ° S'agissant des fusions, aux opérations par lesquelles : a) Une ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une autre société préexistante absorbante, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ; b) Deux ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une société absorbante qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ; 2 ° S'agissant des scissions, aux opérations par lesquelles la société scindée transmet, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution aux associés de la société scindée, proportionnellement à leurs droits dans le capital, de titres des sociétés bénéficiaires des apports et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ; 3 ° Aux opérations décrites au 1 ° et au 2 ° pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport contre les titres de la société absorbée ou scindée lorsque ces titres sont détenus soit par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport, soit par la société absorbée ou scindée. II. - Sont exclues des dispositions prévues au 7 bis de l'article 38, au I ter et au V de l'article 93 quater, aux articles 115, 151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 151 nonies, 210 A à 210 C et aux deuxième et troisième alinéas (4) du II de l'article 220 quinquies, les opérations de fusion, de scission et d'apport partiel d'actif n'entrant pas dans le champ d'application de la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, lorsqu'une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, a son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ».

¹³⁷¹ S. AUSTRY et D. GUTMANN, « L'invocabilité de la directive fusions » : *FR* 37/2011, inf. 13, p. 17.

troisième condition relative à la marge de manœuvre laissée par le texte de loi ne permettait pas d'opérer le raisonnement neutralisant. En effet, ajoute-t-il, « *la lettre de la loi fiscale est très claire : l'article 210 A s'applique aux opérations de scission lorsqu'ex ante comme ex post, on peut distinguer deux branches complètes d'activité et que chaque société bénéficiaire en reçoit au moins une. De son côté, et en l'absence sur ce point de clé de lecture donnée par la Cour de Luxembourg, la directive nous semble inclure dans les fusions soumises au régime de faveur toutes les scissions, même si elles ne comportent pas le transfert d'au moins deux branches d'activité et ne procèdent qu'à un transfert désordonné d'actifs et de passifs. Le chemin qui les sépare est donc trop grand pour que vous puissiez neutraliser la différence par une application de la jurisprudence Caserne Mortier. Interpréter la loi ne saurait aller jusqu'à supprimer une condition substantielle posée à sa mise en œuvre* »¹³⁷².

925. Suivant le raisonnement de son rapporteur public, le Conseil d'État considère donc que le litige relève d'une situation purement interne dans laquelle le droit de l'Union européenne ne peut s'appliquer. Aussi, il analyse le litige sur le terrain du droit interne et se pose la question suivante : un transfert de titres de participations peut-il être considéré comme le transfert d'une branche complète d'activité ?

926. La problématique résultait dans le fait qu'aucune définition de la « branche d'activité » ne pouvait être trouvée dans le Code général des impôts. Une définition peut néanmoins être trouvée dans la directive fusion de 1990 qui dispose dans son article 2 i) que celle-ci est « l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens »¹³⁷³. D'ailleurs, l'administration fiscale française a repris cette définition dans sa doctrine¹³⁷⁴ et considère que pour constituer une exploitation autonome, la branche

¹³⁷² CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Société Ambulances de France*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : JurisData n° 2013-001536 : *RJF* 2013, n° 392.

¹³⁷³ Article 2 i) de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

¹³⁷⁴ Instr. 3 août 2000 : BOI 4 I -2-00, § 48 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 37, instr. 12504.

apportée doit disposer d'une autonomie interne¹³⁷⁵ et externe¹³⁷⁶ et l'activité qu'elle déploie doit être réellement exercée à la date de l'opération.

927. Il est intéressant de souligner que le Conseil d'État s'était déjà prononcé sur la définition de la branche complète d'activité¹³⁷⁷ dans un premier arrêt du 27 juillet 2005, *Société B.L.*, dans lequel il avait jugé que pour ouvrir droit au bénéfice des dispositions de l'article 210 B du CGI, un apport partiel d'actif doit concerner une branche d'activité susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société apporteuse de même que chez la société bénéficiaire de l'apport, sous réserve néanmoins que cet apport opère un transfert complet des éléments essentiels de cette activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société apporteuse ainsi que dans des conditions permettant à la société bénéficiaire de l'apport de disposer durablement de tous ces éléments¹³⁷⁸.

928. Cette position du Conseil d'État fut appliquée dans un arrêt du 16 mai 2012, *Société GDF Suez Énergie Services*, dans lequel le juge français de l'impôt a admis l'applicabilité des dispositions de l'article 210 B du CGI pour un apport par une société membre d'un GIE à sa filiale de 51 % de ses parts dans ce GIE lorsqu'il peut être assimilé à celui d'une branche complète d'activité et que l'activité de cette entité est elle-même susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome¹³⁷⁹. Également, dans un avis du 13 juillet 2012, *SAS Ondupack*, le Conseil d'État a fait application de la jurisprudence précédemment citée pour l'application de l'article 238 *quindecies* du CGI¹³⁸⁰.

¹³⁷⁵ L'autonomie interne est l'organisation distincte des autres divisions de la société apporteuse.

¹³⁷⁶ L'autonomie externe est une capacité à fonctionner par ses propres moyens dans des conditions pouvant être qualifiées de normale dans le secteur économique considéré.

¹³⁷⁷ V. également sur ce point, D. ROCHE, « La notion de branche complète d'activité », *Dr. fisc.* 2013, n° 30-35, 385.

¹³⁷⁸ CE, 27 juillet 2005, n° 259052, *Société B.L.* : *JurisData* n° 2005-080781 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 8, comm. 191, concl. L. OLLEON ; *Dr. sociétés* 2005, comm. 204, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 11/2005, n° 1170 ; *BDCF* 11/05 n° 127, concl. L. OLLEON.

¹³⁷⁹ CE, 16 mai 2012, n° 325370, *Société GDF Suez Énergie Services* : *JurisData* n° 2012-010510 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 39, comm. 453, concl. D. HEDARY, note M. CHADEFaux ; *RJF* 8 — 9/2012, n° 806 ; *BDCF* 8 — 9/12 n° 99, concl. D. HEDARY.

¹³⁸⁰ CE, avis, n° 358 931, 13 juillet 2012, *SAS Ondupack* : *JurisData* n° 2012-016622 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 39, comm. 452, concl. B. BOHNERT, note Th. MASSART ; *RJF* 11/2012, n° 986 ; *BDCF* 11/2012, n° 122, concl. B. BOHNERT.

929. Tentant une recherche de cohérence avec la jurisprudence de la Cour de cassation¹³⁸¹ et celle de la Cour de justice¹³⁸², le Conseil d'État n'adopte néanmoins pas moins une conception divergente. En effet, si sa conception de la branche d'activité est plus « souple » que celle retenue par le juge européen de l'impôt dans la mesure où elle se réfère aux éléments essentiels d'une activité susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société apporteuse comme chez la société bénéficiaire, sans exiger de transfert exhaustif de ces éléments ou encore de transfert du passif attaché à l'activité de la société de l'apporteur, la Cour de justice, elle, est plus rigoureuse en ce qu'elle estime nécessaire que les éléments de passif et d'actif afférents à une branche d'activité soient transférés dans leur globalité pour que le régime d'exonération puisse s'appliquer¹³⁸³.

930. Néanmoins, le juge européen de l'impôt n'exige pas que la branche d'activité existe en tant qu'ensemble autonome avant d'être disjointe de la société apporteuse. Si le rapporteur public, dans ses conclusions, affirmait qu'« *il serait indéniablement souhaitable que les définitions nationales et communautaires convergent* » dans la mesure où elles « *manifestent toutes deux, bien que sous des angles différents, le souhait d'approcher la réalité des opérations de restructuration de manière concrète, afin que le bénéfice du régime de faveur ne soit pas déconnecté de la rationalité économique et du but poursuivi par le législateur communautaire – faire échapper les fusions transfrontalières à la taxation à l'impôt sur les sociétés des plus-values latentes* »¹³⁸⁴, le Conseil d'État prend également en considération la nécessité de la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité, exigence qui s'apprécie en tenant compte de la nature et la spécificité de l'activité¹³⁸⁵.

¹³⁸¹ V. Cass. com., 13 mai 1980, n° 448, *SARL Romaneise de la chaussure* : *Dr. fisc.* 1981, n° 16, comm. 880 ; *RJF* 1/1981, n° 101. — Cass. com., 30 octobre 1989, n° 87-19.766, *SA Berry* : *Dr. fisc.* 1989, n° 51, comm. 2464 ; *RJF* 2/1990, n° 213. — Cass. com., 6 févr. 1990, n° 199 *D, Naegelen Distribution* : *Dr. fisc.* 1991, n° 7, comm. 281. — Cass. com., 1er avril 1997, n° 94-19.382, *Sté Stim* : *Dr. fisc.* 1997, n° 27, comm. 769 ; *RJF* 10/1997, n° 993. — Cass. com., 15 mai 2012, n° 11-17.972, P+B, *DGFIP c/Sté Bruijnse expert-comptable* : *JurisData* n° 2012-010605 ; *RJF* 8 — 9/12 n° 874.

¹³⁸² V. CJCE, 15 janvier 2002, aff. C-43/00, *Andersen og Jensen ApS* : *Dr. fisc.* 2002, n° 28, comm. 602 ; *Dr. sociétés* 2002, comm. 103, note J.-L. PIERRE ; *Bull. Joly Sociétés* 2002, § 75, note A. Colonna D'ISTRITA et C. VALENTIN ; *LPA* 2002, n° 98, note E. MEIER ; *RJF* 1/2002, n° 458 ; *BDCF* 4/2002, n° 55, concl. A. TIZZANO.

¹³⁸³ *Ibid.*

¹³⁸⁴ CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Société Ambulances de France*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : *JurisData* n° 2013-001536 ; *RJF* 2013, n° 392.

¹³⁸⁵ CE, avis, n° 358 931, 13 juillet 2012, *SAS Ondupack* : *JurisData* n° 2012-016622 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 39, comm. 452, concl. B. BOHNERT, note Th. MASSART ; *RJF* 11/2012, n° 986 ; *BDCF* 11/2012, n° 122, concl. B. BOHNERT.

931. Si cette approche tend à faire droit aux prétentions de la Société Ambulance de France, un transfert de titres de participation ne concerne néanmoins que l'actif et ne peut pas ailleurs être regardé comme un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens. Ainsi, selon le Conseil d'État, la société ADF n'ayant pas reçu de branche complète d'activité, contrairement à la SARL Ambulances de France, la requérante n'était pas fondée à revendiquer le bénéfice de l'exonération prévue par les dispositions fiscales nationales.

932. Si telle fut l'issue du litige, la portée fut véritablement importante au regard de la feuille de route du dialogue des juges. En effet, le Conseil d'État diffère avec sa position initiale qui était jusqu'ici que dès lors que le législateur national transpose une directive par un texte unique qu'il entend appliquer de façon identique tant aux opérations transfrontalières qu'aux opérations purement internes, il convient d'appliquer la jurisprudence sur l'interprétation neutralisante du texte national transposant la directive¹³⁸⁶, que ce texte s'applique à une opération purement interne ou à une opération transfrontalière.

933. Dans l'affaire *Société Ambulances de France*, le Conseil d'État aurait du juger suivant cette jurisprudence classique qui fut sienne. En effet, dès lors que les dispositions de l'article 210 A, 1 du CGI, en ce qu'elles s'appliquaient à une opération de dissolution-confusion entrant dans le champ d'application de la directive fusion, devaient être interprétées de façon neutralisante afin de les rendre compatibles avec la directive, de même, ces dispositions lorsqu'elles s'appliquent à une opération de dissolution-confusion purement française et, partant, n'entrant pas dans le champ d'application de la directive, ne pouvait pas recevoir une interprétation différente eu égard à la formule du président FOUQUET « texte unique, interprétation unique ».

934. De plus, si l'article 210 A, 1 du CGI n'avait pas eu pour objet de transposer la directive fusion en droit interne, le Conseil d'État aurait simplement considéré qu'une opération de dissolution-confusion purement interne n'entrait pas dans le champ

¹³⁸⁶ V. CE, 22 décembre 1989, n° 86113, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier* : *Rec. CE* 1989, p. 260 ; *Dr. fisc.* 1990, n° 14, comm. 716, concl. Mme M.-D. HAGELSTEEN ; *RJF* 2/1990, n° 130, concl. Mme M.-D. HAGELSTEEN, p. 80.

d'application de l'exonération prévue par l'article 210 A, 1 du CGI qui ne vise que les fusions dans la mesure où au regard du droit national, une opération de dissolution-confusion n'est pas une fusion. Néanmoins, il s'agissait d'un article adopté aux fins de transpositions de la directive.

935. Ainsi, le Conseil d'État aurait dû juger, par la technique de l'interprétation neutralisante, que l'article 210 A, 1 du CGI devait être interprété en ce sens que les opérations de dissolution-confusion devaient être considérées comme des fusions permettant à ces opérations de bénéficier de l'exonération prévue par la disposition interne. Cette interprétation aurait permis d'interpréter la disposition nationale conformément au droit de l'Union européenne et d'éviter, au Conseil d'État, d'écarter simplement la disposition interne comme étant incompatible avec le droit de l'Union européenne.

936. En effet, l'article 210 B du CGI, dans sa rédaction applicable lors du litige, prévoyait que les dispositions de l'article 210 A du CGI relatives aux fusions s'appliquaient à une scission de société lorsque celle-ci comportait au moins deux branches complètes d'activité et que chacune des sociétés bénéficiaires des apports recevait au moins une des branches. Néanmoins, la directive fusion ne subordonnait pas l'application aux scissions du régime des fusions à une condition de branche complète d'activité. Aussi, en l'espèce, l'opération purement interne de scission ne satisfaisait pas à la condition de branches complètes d'activité.

937. Le Conseil d'État aurait dû donc faire application de sa jurisprudence *Société Finaparco et SARL Méditerranée automobiles*¹³⁸⁷. En effet, si le Conseil d'État avait été amené à se prononcer sur une opération transfrontalière, la condition de branche d'activité complète l'aurait conduit à interpréter l'article 210 B du CGI conformément à la directive fusion. Aussi, s'agissant d'une opération interne, la même interprétation aurait dû être faite afin de ne pas interpréter différemment un texte unique.

¹³⁸⁷ V. CE, 9e et 10e ss-sect., 17 juin 2011, n° 324392, *SARL Méditerranée automobiles* et n° 314 667, *Société Finaparco* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502, concl. P. COLLIN, note P.-F. RACINE; *RJF* 10/2011, n° 1035 ; *RJF* 11/2011, p. 1019, chron. C. RAQUIN. — V. S. AUSTRY, L'invocabilité et la portée de la directive « fusions » : *FR Lefebvre* 37/2011, inf. 13, p. 17.

938. S'écartant de sa jurisprudence de 2011, le Conseil d'État juge au contraire être en présence d'un texte « clair » qui subordonne le bénéfice de l'exonération fiscale à la condition de branches complètes d'activité. Pour le juge national de l'impôt, la circonstance que le législateur national ait entendu, en transposant la directive, traiter de la même façon les opérations purement internes et les opérations transfrontalières « ne saurait conduire à donner des dispositions précitées une interprétation contraire à leur lettre ».

Choisissant délibérément de faire prévaloir sa jurisprudence relative au texte « clair » sur celle de l'interprétation conforme et neutralisante, le Conseil d'État juge comme « inopérant » le moyen tiré de ce que ces dispositions, s'appliquant à une opération purement interne, seraient incompatible avec les objectifs de la directive. Si les commentateurs ont considéré que le Conseil d'État n'avait pas d'autre choix dans la mesure où il était en présence d'un texte qui n'était que trop clair pour opérer une interprétation neutralisante¹³⁸⁸, tel n'est pas notre avis. Un autre choix aurait été, pour le Conseil d'État, de poser une question préjudicielle à la Cour de justice. Dans le cadre d'un dialogue des juges, cette dernière aurait pu « éclairer » le juge national de l'impôt sur la position à adopter voire même l'aider à modifier sa jurisprudence vers une plus grande convergence.

939. En effet, dans le cas d'une situation purement interne, et partant, hors du droit de l'Union européenne, le juge européen de l'impôt avait déjà affirmé sa figure du dialogue : le juge national de l'impôt peut poser une question préjudicielle au juge européen de l'impôt¹³⁸⁹ si la législation nationale est volontairement alignée sur le droit de l'Union européenne pour traiter des situations purement internes. Aussi, ce dialogue est encadré. Le juge européen de l'impôt conditionne sa compétence à ce que la loi nationale fasse soit un renvoi explicite soit un implicite au droit de l'Union européenne. Dans le cadre du renvoi explicite de la loi nationale au droit de l'Union européenne, ce renvoi doit être « direct et inconditionnel ». Dans le cadre du renvoi implicite, qui se traduit par un alignement silencieux du droit national sur le droit de l'Union européenne

¹³⁸⁸ CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Société Ambulances de France*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : JurisData n° 2013-001536 : *RJF* 2013, n° 392.

¹³⁸⁹ En dernier ressort, l'obligation de renvoi est obligatoire sauf lorsqu'il existe déjà une jurisprudence de la Cour de justice en la matière ou lorsque l'interprétation de la règle de droit de l'Union européenne en cause est évidente.

sans renvoi « direct et inconditionnel », deux conditions cumulatives supplémentaires semblent avoir été posées par le juge européen de l'impôt pour admettre sa compétence. D'une part, la loi nationale doit traiter de manière uniforme tant les situations purement internes que celle relevant du droit de l'Union. D'autre part, l'intention du législateur de traiter de manière uniforme les deux types de situations doit être avérée, notamment grâce à l'analyse des travaux préparatoires.

940. Dans l'affaire *Société Ambulances de France*, le Conseil d'État aurait pu légitimement poser une question préjudicielle à la Cour de justice. Toutefois, telle ne fut pas sa position. Aussi, nous voici devant une divergence de feuille de route du dialogue des juges qui tient à la volonté même du juge national de poser une question préjudicielle au juge européen de l'impôt. En effet, le Conseil d'État ne pose pas de question préjudicielle à la Cour de justice lorsqu'il est en présence d'un texte « clair » dans le cadre d'un litige purement interne alors que cette configuration du dialogue n'est pas une limite au mécanisme préjudiciel pour le juge européen de l'impôt.

941. Une question mérite néanmoins être posée : quel aurait été l'intérêt de la question préjudicielle dans le cadre de l'affaire *Société Ambulances de France* dans la mesure où le Conseil d'État était devant un texte clair et face à une opération purement interne ?

La réponse qui peut être apportée est la suivante : dans la mesure où, lors de la transposition de la directive fusion, le législateur national avait entendu traiter de manière identique une opération transfrontalière et une opération purement interne, mais qu'à l'occasion de la rédaction de la disposition nationale, une condition supplémentaire est ajoutée afin de permettre de bénéficier d'une exonération fiscale, cette disposition nationale doit-elle être écartée ou faire l'objet d'une interprétation conforme lorsque, à l'occasion de l'analyse des travaux préparatoires de la loi, il ressort que cette condition n'était pas clairement le souhait du législateur national ?

Autrement dit, lorsque, à l'occasion de la transposition d'une directive, l'analyse des travaux préparatoires de la loi permet de rendre compte que le législateur national n'avait pas entendu véritablement ajouter une condition supplémentaire au traitement d'une opération purement nationale qu'il avait souhaité volontairement aligner sur

l'opération transfrontalière, cette contradiction autorise-t-elle le juge à se livrer à la technique de l'interprétation conforme ?

Si la question n'a pas été posée en ces termes, c'est parce que le texte national de transposition avait été modifié, postérieurement à la transposition, pour ajouter une condition ne figurant pas dans la directive. Aussi, le Conseil d'État ne pouvait-il pas faire prévaloir l'interprétation neutralisante sur le principe de l'application littérale du texte clair.

942. Néanmoins, une autre question préjudicielle aurait pu être posée à la Cour de justice sur l'éventualité d'une potentielle discrimination instaurée par une telle législation fiscale nationale et ce, d'autant plus que la Cour de justice a une conception large du champ d'application du droit de l'Union européenne. Cependant, il ressort en effet des conclusions du rapporteur public que la société litigieuse n'avait pas soulevé la question d'une éventuelle discrimination de traitement dont ferait l'objet la société d'un autre État membre selon qu'elle ferait une opération de scission au bénéfice de deux sociétés françaises ou au bénéfice d'une société française et d'une société d'un autre État membre¹³⁹⁰. Force aurait été de constater qu'une telle question aurait pu véritablement faire l'objet d'une question préjudicielle. Dès lors, il semble légitime de s'interroger sur la volonté du juge français de l'impôt de dialoguer de manière coopérative avec la Cour de justice de l'Union européenne afin de permettre la construction d'un ordre fiscal européen.

943. Ce manque de volonté dans l'instauration d'un dialogue semble néanmoins avoir été levé depuis un arrêt du 15 décembre 2014, *SA Technicolor*¹³⁹¹ dans lequel le Conseil d'État sanctionne le raisonnement de la Cour d'appel de Versailles¹³⁹² qui avait estimé que le texte des articles 145 et 216 du CGI était clair et que la référence à la directive ne saurait justifier une interprétation différente contraire à sa lettre. En effet,

¹³⁹⁰ CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Société Ambulances de France*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : *JurisData* n° 2013-001536 : *RJF* 2013, n° 392.

¹³⁹¹ CE, 15 décembre 2014, n° 380942, *SA Technicolor*, concl. É. CREPEY, note O. FOUQUET : *JurisData* n° 2014-031791 : *Dr. fisc.* 2015, n° 11, comm. 203.

¹³⁹² CAA Versailles, 3e ch., 18 mars 2014, n° 13VE00873, *min. c/SA Technicolor* : *JurisData* n° 2014-010450 : *Dr. fisc.* 2014, n° 23, comm. 367, concl. F. LOCATELLI ; *RJF* 7/2014, n° 672 ; V. C. ACARD, « Fiscalité financière » : *Dr. fisc.* 2014, n° 23, comm. 364, n° 5. — D. GUTMANN et E. FENA-LAGUENY, « L'affaire Technicolor : l'obscurité de l'article 145 du CGI » : *FR Lefebvre* 31/2014, inf. 7.

la cour administrative d'appel faisait une application de la jurisprudence *Ambulances de France* et estimait que sur le fait de savoir si la condition de détention pendant deux années s'imposait aux titres détenus au-delà du socle de 5 %, l'article 145 du CGI donnait une définition contraire à la directive, de sorte que le texte ne respecte pas les objectifs de celle-ci, et qui est, pour la cour administrative d'appel, sans incidence pour le règlement d'une situation purement interne.

944. Selon le président FOUQUET, si le Conseil d'État ne pouvait faire prévaloir la technique de l'interprétation neutralisante sur le principe de l'application littérale du texte clair dans l'affaire *Ambulances de France* dans la mesure où le législateur national a, postérieurement à la transposition, ajouté une condition ne figurant pas dans la directive, « *tout autre était la question posée par l'affaire SA Technicolor* » dans la mesure où « *la question était celle de la possibilité de donner une interprétation unique d'une disposition unique, inchangée depuis qu'elle avait été présentée comme transposant par avance la directive mère-fille* »¹³⁹³.

945. Le dialogue des juges, dans le cadre de situations purement internes, prend ensuite un nouveau virage avec l'arrêt du Conseil d'Etat *Metro Holding* du 12 novembre 2015¹³⁹⁴. En effet, dans cette affaire, après avoir jugé que les dispositions du b ter du 6 de l'article 145 du CGI méconnaissaient les dispositions de la directive « mère-filiales », le juge de l'impôt relève qu'il y a là une différence de situation qui en résulte et qui pose, au regard des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques, une question sérieuse justifiant le renvoi d'une QPC au Conseil constitutionnel qui censura ladite loi pour violation du principe d'égalité¹³⁹⁵.

946. Ces arrêts ont permis de définir ce qui semble être la feuille de route de dialogue des juges en pareil cas :

- Soit le juge administratif peut donner une « interprétation conforme » de la loi et exclure ainsi toute différence de traitement et, partant, toute atteinte au principe d'égalité en application de la jurisprudence *Technilor* ;

¹³⁹³ O. FOUQUET, « Régime des sociétés mères : l'interprétation ne doit pas surpondérer la jurisprudence *Ambulances de France* », *Dr. fisc.* 2015, n° 11, comm. 203.

¹³⁹⁴ CE 12 novembre 2015 no 367265, *Sté Metro Holding France SA* : *RJF* 2/16 no 175, concl. B. Bohnert.

¹³⁹⁵ Cons. const. 3 février 2016 n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding France SA* : *RJF* 4/16 n° 366.

- Soit la loi méconnaît clairement la directive et le juge de l'impôt, après l'avoir constaté, relève une différence de traitement et transmet une QPC, qui présente un caractère sérieux, au Conseil constitutionnel conformément à la jurisprudence *Metro Holding*.

947. Plus précisément, deux situations doivent être distinguées :

La première, c'est celle selon laquelle le juge de l'impôt constate que la disposition nationale est inconventionnelle et crée une différence de traitement. Le juge de l'impôt transmet une QPC au Conseil constitutionnel (en cas de difficulté sérieuse et nouvelle) qui examine la différence de traitement et sanctionne, le cas échéant, l'éventuelle discrimination par ricochet qui en résulte.

La seconde situation, c'est celle selon laquelle surgit une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne.

En effet, le juge de l'impôt relève tout d'abord que l'interprétation de la disposition nationale et l'appréciation de sa compatibilité avec le droit de l'Union européenne dépendent de la réponse à des questions qui présentent une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne.

À ce stade, le juge français de l'impôt est incapable de juger de la conventionalité de la loi, car il n'a pas été éclairé par la Cour de justice. Partant, la disposition nationale ne crée pas de différence de traitement et le juge de l'impôt ne transmet donc pas de QPC au Conseil constitutionnel.

Sur le fond du litige, le juge de l'impôt procède au renvoi des questions préjudicielles et surseoit à statuer dans l'attente de la réponse de la Cour de justice.

Enfin, en fonction de la réponse de la Cour de justice, le juge de l'impôt fera soit du *Technicolor* (c.-à-d. interprétation conforme de la disposition nationale à la lumière de la directive), soit du *Metro Holding* (c.-à-d. constat d'une différence de traitement à raison de l'inconventionnalité de la loi et transmission d'une QPC au Conseil constitutionnel)¹³⁹⁶.

¹³⁹⁶ N. LABRUNE, « Discrimination à rebours, inconstitutionnalité et inconventionnalité : deux procédures, trois juges, un casse-tête », *RJF* 8 — 9/16, chronique.

948. Cette feuille de route a déjà été appliquée, comme en témoignent notamment plusieurs affaires du 27 juin 2016 relatives à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés prévues par les dispositions de l'article 235 ter ZCA du CGI¹³⁹⁷.

949. Néanmoins, plusieurs questions restent non résolues. En effet, selon Monsieur N. LABRUNE, Maître des requêtes au Conseil d'État, la première est « *celle de savoir ce qu'il conviendra de faire lorsqu'une QPC, en plus d'un grief tiré du principe d'égalité et fondé sur une discrimination par ricochet, soulèvera un autre grief de constitutionnalité présentant un caractère nouveau ou sérieux* ». Selon lui, en pareil cas, le juge de l'impôt ne pourra que constater le sérieux ou la nouveauté du second grief et envoyer la QPC au Conseil constitutionnel. Dans cette hypothèse, le Conseil d'État devra-t-il saisir la Cour de justice d'une question préjudicielle ? En effet, si le Conseil constitutionnel censure la disposition législative fiscale sur le fondement du second grief, le juge de l'impôt sera capable de résoudre le litige et rendrait superflue la question préjudicielle à la Cour de justice.

950. Une autre question est relative à la situation dans laquelle le Conseil d'État est saisi d'une QPC non directement soulevée par les parties devant lui, mais transmise par une juridiction administrative. En pareil cas, qui devra saisir la Cour de justice d'une question préjudicielle ?

¹³⁹⁷ V. notamment CE 27 juin 2016 n° 399024, *Association française des entreprises privées (Afev) et autres* : à paraître à la *RJF* 10/16 n° 865, et CE 27 juin 2016 n° 398585, *Société Apsis* : à paraître à la *RJF* 10/16 n° 865.

CHAPITRE SECOND. UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DANS CERTAINES APPLICATIONS DU DROIT FISCAL

951. Si « dialogue des juges » des juges il y a, celui-ci peut également prendre une forme oppositionnelle. De cette opposition résultent des divergences au regard de certaines applications du droit fiscal. Ces divergences, source d'insécurité juridique et de limites dans la construction de l'ordre fiscal européen, se retrouvent tant en matière de lutte contre la fraude fiscale (**Section 1**) qu'en matière d'abus de droit, et particulièrement la conception européenne de l'abus du droit dérivé au regard des directives européennes (**Section 2**).

Section 1. Un dialogue des juges oppositionnel en matière de lutte contre la fraude fiscale.

952. La directive n° 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée reconnaît, comme objectif important de la réalisation d'un marché intérieur, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale¹³⁹⁸. Aussi, son article 273 dispose, notamment, que « les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière »¹³⁹⁹.

953. Ainsi, par un arrêt du 17 juillet 2008, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, la Cour de justice avait affirmé que « chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire »¹⁴⁰⁰. Néanmoins, le juge européen de l'impôt avait déjà affirmé, depuis une affaire du 18 décembre 1997, que s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits de leur administration fiscale, « elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire » pour éviter la fraude ou l'évasion fiscale de leurs ressortissants contribuables¹⁴⁰¹.

954. Prenant en considération cette obligation de lutte contre la fraude fiscale, mais également cette limite dans le cadre de la lutte, les États membres ont renforcé leur législation fiscale nationale en prenant en compte les dernières évolutions de la

¹³⁹⁸ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

¹³⁹⁹ Article 273 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

¹⁴⁰⁰ CJCE, 17 juillet 2008, aff. C-132/06, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p. I-5457, pt. 37 ; *Europe* 2008, comm. 336, obs. D. SIMON.

¹⁴⁰¹ CJCE, 18 décembre 1997, aff. jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) et Sanders BVBA (C-47/96) contre Belgische Staat*, Rec., p. I-7281, pt. 47 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 6, act. 100051 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 13, act. 100132 ; *RJF* 1998, n° 523.

jurisprudence européenne en la matière¹⁴⁰². En témoigne notamment la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificatives pour 2006 qui a renforcé le dispositif de lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire en dotant l'administration fiscale de moyens de lutte plus efficaces¹⁴⁰³.

955. Aussi, trois dispositions¹⁴⁰⁴ insérées dans le Code général des impôts permettent de sanctionner les contribuables qui « *savaient ou ne pouvaient ignorer* » qu'ils participaient à une fraude à la TVA dite « Carrousel ». Ces fraudes consistent en un montage frauduleux mettant en scène plusieurs entités économiques d'au moins deux États membres et suppose l'existence d'entreprises éphémères ayant pour unique fonction l'établissement de factures fournisseurs et de disparaître immédiatement après, sans acquitter à l'État la TVA collectée.

956. De plus, la facture produite par cette société éphémère permet à ses entreprises clientes de récupérer la TVA ainsi facturée¹⁴⁰⁵. L'administration fiscale française peut désormais, sur le fondement de ces trois nouvelles dispositions, refuser le bénéfice de l'exonération de la livraison intracommunautaire effectuée par un assujetti¹⁴⁰⁶, remettre en cause le droit à déduction¹⁴⁰⁷, ou encore instituer une procédure de solidarité en paiement entre l'acquéreur et le fournisseur¹⁴⁰⁸ si l'assujetti savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à une fraude à la TVA carrousel.

¹⁴⁰² V. notamment, CJCE, 6 juillet 2006, aff. jointes C-439/04 et C-440/04, *Axel Kittel contre État belge (C-439/04) et État belge contre Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*, Rec., p. I-6161 : *Dr. fisc.* 2007, n° 9, comm. 235 ; *RJF* 2006, n° 130 ; CJUE, 21 juin 2012, aff. jointes C-80/11 et C-142/11, *Mahagében Kft contre Nemzeti Adó — és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) et Péter Dávid contre Nemzeti Adó — és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)* : *Dr. fisc.* 2012, n° 26, act. 282 ; CJUE, 6 décembre 2012, aff. C-285/11, *Bonik EOOD contre Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto"*—*Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* : *Dr. fisc.* 2012, n° 50, act. 504 ; *RJF* 3/2013, n° 375.

¹⁴⁰³ V. Communiqué de presse du Conseil des ministres du 15 novembre 2006 sur la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

¹⁴⁰⁴ V. les articles 262 ter, 272, 3 et 283 du CGI.

¹⁴⁰⁵ Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, note « Renforcement des dispositifs de lutte contre les fraudes à la TVA 'carrousel' » (art. 93) : *Dr. fisc.* 2007, comm. 130. Pour la Cour de justice, la fraude à carrousel « tirerai son nom de la manière dont les mêmes biens voyageraient dans l'Union d'un État membre à un autre, d'où ils reviendraient sans parvenir jusqu'à un utilisateur final. Sous sa forme la plus simple, cette fraude requiert trois opérateurs enregistrés aux fins de la TVA dans deux États membres différents, bien que, ils soient au moins six ou sept dans deux ou plusieurs États membres ». V. en ce sens, CJCE, 12 mai 2006, aff. C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise et Attorney General contre Federation of Technological Industries e. a*, Rec., p. I-4191, pt. 12.

¹⁴⁰⁶ V. article 262 ter du CGI.

¹⁴⁰⁷ V. article 272, 3 du CGI.

¹⁴⁰⁸ V. article 283 du CGI.

957. La Cour de justice avait, par ailleurs, jugé dans un arrêt du 11 mai 2006, *Commissioners of Customs & Excise et Attorney General contre Federation of Technological Industries e.a*¹⁴⁰⁹, confirmé dans un second du 6 juillet 2006, *Axel Kittel contre État belge (C-439/04) et État belge contre Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*¹⁴¹⁰, que le droit de l'Union européenne ne s'opposait pas à ce qu'un État membre exige d'un assujetti qu'il prenne toute mesure pouvant raisonnablement être exigées de ce dernier afin de s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale¹⁴¹¹.

958. Néanmoins, l'étendue de ces « diligences raisonnables » est relativement complexe à préciser et l'analyse de la jurisprudence ne semble pas véritablement venir en aide pour autant. En effet, la Cour de justice avait précisé dans son arrêt du 12 janvier 2006, *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) et Bond House Systems Ltd (C-484/03) contre Commissioners of Customs & Excise*, qu'était contraire au droit de l'Union européenne et particulièrement aux objectifs de la directive TVA « une obligation pour l'administration fiscale, afin de déterminer si une opération donnée constitue une livraison effectuée par un assujetti agissant en tant que tel et une activité économique, de tenir compte de l'intention d'un opérateur autre que l'assujetti concerné intervenant dans la même chaîne de livraison », mais également et surtout « de l'éventuelle nature frauduleuse, dont cet assujetti n'avait et ne pouvait avoir connaissance, d'une autre opération faisant partie de cette chaîne, antérieure ou postérieure à l'opération réalisée par ledit assujetti »¹⁴¹². Autrement dit, l'exonération ainsi que le droit à déduction des assujettis à la TVA ne peuvent être remis en cause lorsque leur connaissance de l'existence d'une fraude à la TVA ne peut être établie.

¹⁴⁰⁹ CJCE, 12 mai 2006, aff. C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise et Attorney General contre Federation of Technological Industries e. a*, Rec., p. I-4191.

¹⁴¹⁰ CJCE, 6 juillet 2006, aff. jointes C-439/04 et C-440/04, *Axel Kittel contre État belge (C-439/04) et État belge contre Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*, Rec., p. I-6161.

¹⁴¹¹ CJCE, 12 mai 2006, aff. C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise et Attorney General contre Federation of Technological Industries e. a*, Rec., p. I-4191 ; CJCE, 6 juillet 2006, aff. jointes C-439/04 et C-440/04, *Axel Kittel contre État belge (C-439/04) et État belge contre Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*, Rec., p. I-6161.

¹⁴¹² CJCE, 12 janvier 2006, aff. jointes C-354/03, C-355/03 et C-484/03, *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) et Bond House Systems Ltd (C-484/03) contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-483, pt. 46.

959. Aussi, afin de qualifier la participation volontaire ou intentionnelle de l'assujetti dans une fraude à la TVA, l'appréciation de la bonne foi de ce dernier mis en rapport avec le contexte de l'opération tient une place fondamentale dans l'analyse du juge de l'impôt¹⁴¹³. Et il ressort de l'analyse de la jurisprudence que le juge français de l'impôt (§1) adopte une position divergente par rapport à la Cour de justice de l'Union européenne (§2). Cette divergence étant source d'insécurité juridique, il constitue l'échec d'un dialogue des juges en matière de lutte contre la fraude fiscale. Cet échec participe également des limites de la construction d'un ordre fiscal européen par le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne.

§1 — La position du juge français de l'impôt

960. Dans l'analyse de la bonne foi du contribuable assujetti à la TVA, le Conseil d'État analyse particulièrement le contexte de l'opération. Aussi, plusieurs arrêts ont permis d'éclairer la démarche, ou les critères, que le Conseil d'État adopte et prend en considération afin de refuser le bénéfice de l'exonération ou le droit à déduction de l'assujetti qui savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à une fraude à la TVA carrousel.

961. Le premier critère fut dégagé dans un premier arrêt du 27 juillet 2005, *Société Fauba France*¹⁴¹⁴, relatif aux modalités de preuve des livraisons intracommunautaires¹⁴¹⁵. En l'espèce, la société litigieuse était spécialisée dans la fabrication et le négoce de matériels électroniques. Dans le cadre de son activité économique, cette société effectuait pléthore de livraisons intracommunautaires, exonérées de TVA au regard de l'article 262 *ter* du CGI, qui constituait une partie importante de son chiffre d'affaires¹⁴¹⁶.

¹⁴¹³ A. GROUSSET, « Lutte contre la fraude carrousel : à la recherche d'un juste équilibre entre les obligations des entreprises et celles des administrations fiscales », *Dr. fisc.* 2015, n° 37, ét. 538 ; V. également, Y. SERANDOUR, « La fraude à la TVA sur les livraisons intracommunautaires », *Dr. fisc.* 2011, n° 36, ét. 491.

¹⁴¹⁴ CE, 27 juillet 2005, n° 273619 et n° 273620, *Société Fauba France* : *JurisData* n° 2005-080782 ; *Rec. CE* 2005, tables p. 867 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 12, comm. 268, concl. L. OLLEON ; *RJF* 2005, n° 1173.

¹⁴¹⁵ Y. SERANDOUR, « La fraude à la TVA sur les livraisons intracommunautaires », *Dr. fisc.* 2011, n° 36, ét. 491.

¹⁴¹⁶ Selon les dispositions de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 qui transposa en droit interne la directive du 16 décembre 1991 complétant le système commun de TVA, il y a lieu de distinguer d'une part, les acquisitions intracommunautaires qui sont taxables dans l'État d'arrivée des biens et d'autre part, les livraisons intracommunautaires qui entrent effectivement dans le champ d'application de la TVA dans l'État de départ des biens, mais sont exonérées.

962. Faisant l'objet d'une vérification de comptabilité par l'administration fiscale, cette dernière remet en cause l'exonération de TVA de plusieurs livraisons intracommunautaires dans la mesure où la société Fauba France n'était pas en mesure de justifier l'expédition de ses marchandises en dehors du territoire national et à destination de trois clients établis dans deux autres États membres. L'administration fiscale française demanda donc un rappel de TVA.

Contestant cette imposition supplémentaire, la société Fauba France assigna l'administration fiscale devant le tribunal administratif de Versailles. Par un jugement du 24 avril 2003, le tribunal fit partiellement droit aux demandes de la société en prononçant la décharge de la majoration exclusive de bonne foi et des droits et intérêts de retard afférents aux livraisons concernant l'un des clients établis dans un des États membres de l'Union, à l'exception de ceux portant sur une certaine quantité de marchandises qui fut dérobée¹⁴¹⁷.

963. À la suite d'une seconde vérification de comptabilité, l'administration fiscale française remet en cause l'exonération de TVA de livraisons intracommunautaires qu'elle considérait comme insuffisamment justifiées. De nouveau devant le tribunal administratif de Versailles, ce dernier rendit un jugement le 24 avril 2003 qui fit droit aux demandes de la société Fauba France en ce qu'il lui accorda le remboursement des droits de TVA afférents aux livraisons intracommunautaires facturées à cinq sociétés établies dans différents États membres, à l'exception pour l'une des sociétés, des opérations effectuées de certaines opérations qui fut effectuée après la date à laquelle la convention de domiciliation avait été dénoncée par la société domiciliante.

964. Insatisfaites, tant l'administration fiscale que la société Fauba France ont interjetées appel de ce jugement devant la cour administrative d'appel de Paris qui rendit un arrêt le 8 octobre 2004 qui débouta la société litigieuse de ses demandes, à l'exception de celle concernant les intérêts de retard appliqués aux rappels issus de la première vérification de comptabilité et fit droit aux demandes de l'administration fiscale en rétablissement, au demeurant, une partie importante des rappels déchargés par

¹⁴¹⁷ CE, 27 juillet 2005, n° 273619 et n° 273620, *Société Fauba France* : *JurisData* n° 2005-080782 ; *Rec. CE* 2005, tables p. 867 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 12, comm. 268, concl. L. OLLEON ; *RJF* 2005, n° 1173.

le tribunal administratif de Versailles au motif que les livraisons intracommunautaires facturées aux sociétés établies dans les différents États membres n'étaient pas justifiées. L'affaire est donc portée devant le Conseil d'État¹⁴¹⁸.

965. Au regard des moyens tenant à la régularité de l'arrêt attaqué, la société Fauba fait valoir que la cour d'appel n'a pas répondu au moyen tiré de ce que les preuves exigées par l'administration fiscale en matière de justification de l'existence des livraisons intracommunautaires ne respectent pas le principe de proportionnalité. En effet, la société précise que l'administration fiscale n'avait pas respecté l'exigence d'appréciation du caractère suffisant ou non des éléments de preuve apportés dans le respect du principe de proportionnalité.

966. Selon les conclusions du rapporteur public L. OLLEON, ce moyen était opérant dans la mesure où « *il appartient au juge national d'apprécier le caractère proportionné ou non des mesures en cause et de l'application qui en est faite par l'administration, qui doit mettre en œuvre une approche au cas par cas* »¹⁴¹⁹. Cette position avait en effet été dégagée par la Cour de justice depuis un arrêt du 18 décembre 1997, *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* et *Sanders BVBA (C-47/96) contre Belgische Staat*¹⁴²⁰. Pour autant, le rapporteur public ajoute qu'« *un juge n'est tenu d'apporter à une argumentation qu'une réponse elle-même proportionnée à cette argumentation* ».

967. Or, en l'espèce, la cour administrative d'appel apporte une argumentation relativement importante relative à la description du régime de la preuve en matière de livraisons intracommunautaires de TVA et met l'accent sur le fait que seul le redevable de la taxe était en mesure de produire les documents relatifs au transport de marchandises s'il assure lui-même le transport et même lorsque le transport est assuré par l'acquéreur. Et si la cour administrative d'appel ne mentionne pas le principe de

¹⁴¹⁸ *Ibid.*

¹⁴¹⁹ CE, 27 juillet 2005, n° 273619 et n° 273620, *Société Fauba France* : *JurisData* n° 2005-080782 ; *Rec. CE* 2005, tables p. 867 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 12, comm. 268, concl. L. OLLEON ; *RJF* 2005, n° 1173.

¹⁴²⁰ CJCE, 18 décembre 1997, aff. jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* et *Sanders BVBA (C-47/96) contre Belgische Staat*, *Rec.*, p. I-7281 ; *RJF* 1998, n° 523.

proportionnalité dans son arrêt, sa démarche est inspirée par « *l'idée que les exigences de preuve qui pèsent sur la société ne sont pas exagérées* »¹⁴²¹.

968. Un autre argument phare, avancé par la société Fauba France, fut que la cour administrative d'appel avait méconnu l'article L. 9 du Code de justice administrative¹⁴²² dans la mesure où elle n'avait pas répondu au moyen tiré de ce que la cessation de son activité par l'une des sociétés clientes établies dans l'un des États membres était sans influence pour apprécier la réalité des livraisons intracommunautaires de marchandises.

969. Selon le rapporteur public, « *l'absence de réponse à ce qui n'est qu'un argument aurait certainement justifié la censure de l'arrêt si, pour juger que la société ne pouvait avoir acquis les marchandises litigieuses (...), la cour s'était effectivement fondée sur une cessation d'activité* » qui aurait, d'ailleurs, entaché l'arrêt d'une « *flagrante erreur de droit* ». Or, la cour administrative d'appel s'était en réalité fondée « *sur l'absence d'activité réelle* » dans la mesure où les exonérations de TVA sont soumises à un régime de preuve objective¹⁴²³. Ainsi, pour la cour administrative d'appel, le caractère effectif des livraisons intracommunautaires ne peut être établi dès lors qu'une société n'a pas d'activité réelle.

970. Aussi, conformément aux conclusions de M. L. OLLEON, le Conseil d'État considère, d'une part, que les justifications apportées par l'administration fiscale étaient suffisantes et d'autre part, que l'absence d'activité réelle des sociétés destinataires, résultant notamment de l'absence de comptabilité ou du non-respect de leurs obligations comptables permet à l'administration fiscale d'établir l'absence de livraisons intracommunautaires. Ainsi, pour le juge français de l'impôt, la révélation de l'absence d'activité économique réelle d'un partenaire commercial d'une société assujetti à la TVA démontre l'absence de « diligences raisonnables » et de vigilance de cette dernière permettant de supposer qu'elle savait ou ne pouvait ignorer participer à une fraude fiscale à la TVA.

¹⁴²¹ CE, 27 juillet 2005, n° 273619 et n° 273620, *Société Fauba France* : *JurisData* n° 2005-080782 ; *Rec. CE* 2005, tables p. 867 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 12, comm. 268, concl. L. OLLEON ; *RJF* 2005, n° 1173.

¹⁴²² L'article L. 9 du Code de justice administrative dispose en ces termes que « les jugements sont motivés ».

¹⁴²³ CE, Sect., 1er octobre 1999, n° 170289, *Assoc. « Jeune France »* : *Dr. fisc.* 2000, n° 7, comm. 106, concl. J. COURTIAL ; *RJF* 1999, n° 1354.

971. De même, si l'assujetti dispose du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur dans un autre État membre ainsi que de justificatifs de l'expédition de ses biens permettant d'établir une présomption de livraison intracommunautaire exonérée, l'administration fiscale peut renverser cette présomption en établissant l'absence de livraison des biens. Enfin, devant le juge de l'impôt, si le bénéficiaire de l'exonération de TVA obéit à un régime de preuve objective, il appartient toujours à chaque partie d'apporter les éléments dont elle est seule susceptible de disposer et au redevable de produire les documents afférents au transport ou à la livraison des biens s'il est seul à pouvoir le faire.

972. Un autre critère permettant au juge français de l'impôt de supposer une fraude fiscale du contribuable assujetti à la TVA sur l'absence de bonne foi est l'accumulation d'indices. Ce critère a été dégagé dans un arrêt du 25 février 2011, *Société Abacus Equipement Electronique*¹⁴²⁴. Dans cette affaire, le Conseil d'État a pu préciser le rôle que doit jouer le numéro d'identification à la TVA dans les mesures de contrôle qui peuvent être demandées à un assujetti qui effectue des livraisons intracommunautaires de biens pour s'assurer de son absence de participation à un mécanisme de fraude à la TVA. Partant, le juge de l'impôt a pu se prononcer sur les éléments qui établissent la présence ou l'absence de bonne foi de l'assujetti.

973. En l'espèce, la société Abacus Equipement Electronique, ayant pour activité la fabrication et la distribution d'ordinateurs, a effectué de nombreuses livraisons intracommunautaires de biens à l'intention d'une société cliente établie dans un autre État membre et a bénéficié de l'exonération de TVA afférente à ces livraisons. Dans le cadre d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale française a remis en cause l'exonération de TVA appliquée par la société française litigieuse au motif que cette dernière participait à un mécanisme de fraude à la TVA.

974. Si par un jugement du 24 février 2005, le tribunal administratif de Melun a déchargé la société litigieuse des rappels de TVA réclamés par l'administration fiscale

¹⁴²⁴ CE, 25 févr. 2011, n° 312290, *Société Abacus Équipement Électronique*, concl. N. ESCAUT, note J.-M. VIE : *JurisData* n° 2011-003470 : *Dr. fisc.* 2011, n° 22, comm. 375, concl. N. ESCAUT, note J.-M. VIE ; *RJF* 5/2011, n° 562. A. GROUSSET, « Lutte contre la fraude carrousel : à la recherche d'un juste équilibre entre les obligations des entreprises et celles des administrations fiscales », *Dr. fisc.* 2015, n° 37, ét. 538 ; V. également, Y. SERANDOUR, « La fraude à la TVA sur les livraisons intracommunautaires », *Dr. fisc.* 2011, n° 36, ét. 491.

française, un arrêt du 28 novembre 2007 de la cour administrative d'appel de Paris fait droit à l'appel du ministre¹⁴²⁵. Selon elle, l'administration fiscale française était fondée à remettre en cause l'exonération de TVA dans la mesure où si les documents reçus par la société Abacus Equipement Electronique et les renseignements obtenus par sa société cliente établie dans un autre État membre ne lui permettaient pas de soupçonner un comportement frauduleux, la société requérante aurait pu avoir connaissance, par la consultation de la base de données mise à disposition des redevables de la TVA, que son numéro d'identification n'y figurait pas, de sorte qu'elle aurait dû engager d'autres vérifications. Selon la société requérante, la cour administrative d'appel aurait commis une erreur de droit en jugeant ainsi. La société se pourvoit donc devant le Conseil d'État.

975. Dans l'analyse de la situation, le rapporteur public, N. ESCAUT, prenant en considération la jurisprudence du Conseil d'État et celle du juge européen de l'impôt, rappelle que « *pour conserver son droit à exonération de TVA, un assujetti qui se trouve impliqué dans un circuit de fraude doit donc satisfaire trois conditions* »¹⁴²⁶. La première condition est qu'« *il doit être de bonne foi* ». La seconde, c'est qu'« *il doit avoir présenté des preuves justifiant à première vue de son droit à exonération* ». Enfin, la troisième condition est qu'« *il doit avoir fait toute diligence pour s'assurer que sa livraison intracommunautaire ne le conduisait pas à participer à une fraude* » à la TVA dite « carrousel ». Ainsi, il apparaît dans l'arrêt que pour bénéficier de l'exonération de TVA, un assujetti procédant à des livraisons intracommunautaires de biens doit notamment justifier du numéro d'identification intracommunautaire de redevable à la TVA de son client établi dans un autre État membre de l'Union européenne.

976. La problématique particulière que soulevait cet arrêt était de savoir si un assujetti était tenu ou non de toujours vérifier la validité du numéro d'identification qui lui est fourni par son client sur la base de données mise à sa disposition par les services

¹⁴²⁵ CAA Paris, 28 novembre 2007, n° 05PA03246, *min. contre Sté Abacus Équipement Électronique* : *JurisData* n° 2007363038 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 22, comm. 353 ; *RJF* 2008, n° 416 ; *BDCF* 2008, n° 50, concl. Mme J. EVGENAS.

¹⁴²⁶ CE, 25 févr. 2011, n° 312290, *Société Abacus Équipement Électronique*, concl. N. ESCAUT, note J.-M. VIE : *JurisData* n° 2011-003470 : *Dr. fisc.* 2011, n° 22, comm. 375, concl. N. ESCAUT, note J.-M. VIE ; *RJF* 5/2011, n° 562.

de la Commission européenne¹⁴²⁷. Selon le rapporteur public, répondre par l'affirmative à cette question pourrait heurter deux obstacles. Le premier, c'est l'absence de base légale dans la mesure où cette obligation de vérification n'est instituée par aucun texte. De plus, la Cour de justice n'a jamais exigé de vérification systématique de la validité du numéro d'identification dans sa jurisprudence.

977. De même, la Commission européenne avait affirmé que « l'absence de consultation de la banque de données ne peut être retenue à la charge du fournisseur dans la mesure où il était en possession d'éléments lui permettant de ne pas douter du statut de son acheteur et de la validité du numéro d'identification qui lui était communiqué ». Le second obstacle, c'est la jurisprudence du Conseil d'État en matière de droit à déduction de TVA. En effet, par un arrêt du 22 novembre 1978, *Semeillon*, le juge de l'impôt avait jugé qu'il n'appartenait pas au contribuable de vérifier la réalité de l'assujettissement d'un fournisseur à la TVA afin de bénéficier du droit à déduction¹⁴²⁸.

978. Également, par un arrêt du 30 décembre 2010, *SARL Verimex*, le Conseil d'État avait jugé que l'absence de mention du numéro d'identification à la TVA sur une facture ne suffit pas à entraîner la perte du droit à exonération de la TVA prévu par l'article 262 *ter* du CGI¹⁴²⁹. Ainsi, pour le rapporteur public, la cour administrative d'appel avait effectivement commis une erreur de droit en imposant à la société une obligation de vérification de la validité du numéro d'identification à la TVA indiquée par sa cliente en l'absence d'indice de fraude à la TVA.

979. Suivant les conclusions de son rapporteur public, le Conseil d'État infirme l'arrêt de la cour administrative d'appel, mais, constate néanmoins, que les justificatifs de nombreuses livraisons étaient inexistantes ou comportaient des mentions insuffisantes, que les factures des transporteurs étaient insuffisamment précises et que la société litigieuse n'était pas connue dans l'un des États membres de l'Union comme ayant une

¹⁴²⁷ En effet, depuis 2009, la Commission européenne a mis à la disposition des assujettis des différents États membres un service leur permettant d'obtenir un certificat attestant de ce qu'ils ont vérifié la validité du numéro de TVA d'un de leur client.

¹⁴²⁸ V. CE, 22 novembre 1978, n° 2419, *Semeillon* : *JurisData* n° 1978-600078 ; *Dr. fisc.* 1979, n° 22, comm. 1140, concl. D. FABRE ; *RJF* 1/1979, n° 12. V. également, CE, 29 décembre 1978, n° 9405, *min. c/Schaff* : *Dr. fisc.* 1980, n° 11, comm. 606, concl. P. LOBRY ; *RJF* 2/1979, n° 70. V. également, C. DAVID, O. FOUQUET, B. BLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009, pp. 738-766.

¹⁴²⁹ CE, 30 décembre 2010, n° 316022, *SARL Verimex*.

activité économique en relation avec les marchandises qu'elle avait acquises du contribuable.

Aussi, le juge administratif de l'impôt considère que ces informations auraient dû inciter le contribuable à effectuer les diligences nécessaires de vérification de la régularité de l'activité de son client, en consultant notamment la base de données des numéros d'identification à la TVA. Partant, le Conseil d'État refuse le bénéfice de l'exonération de TVA à la société litigieuse. Sanctionnant l'« ignorance coupable » de l'opérateur économique, le juge de l'impôt considère que l'accumulation d'indices ne pouvait laisser présumer l'apparence donnée à l'opération.

980. Ce faisant, selon le conseiller d'État, J.-M. VIE, « *le Conseil d'État va ainsi plus loin que la formulation quelque peu générale adoptée par la Cour de justice de l'Union européenne, qui astreint les opérateurs à prendre toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude* »¹⁴³⁰. Dans un arrêt du 12 mai 2015, *Société CGI France*¹⁴³¹ et un second du 7 juillet 2015, *Société SCC*¹⁴³², la cour administrative d'appel de Versailles a fait une application de cette jurisprudence du Conseil d'État en considérant qu'une accumulation d'indices doit alerter l'assujetti à la TVA et le pousser à agir sous peine d'« ignorance coupable ».

Ainsi, l'absence d'activité réelle et l'accumulation d'indices sont des critères considérés par le juge français de l'impôt comme permettant de faire tomber la présomption de bonne foi du contribuable dans un contexte de fraude à la TVA.

§2 — *La position de la Cour de justice de l'Union européenne*

981. En matière de lutte contre la fraude fiscale et particulièrement au regard de l'appréciation de la bonne foi du contribuable assujetti à la TVA, la Cour de justice adopte une position différente de celle du juge français de l'impôt. Afin d'apprécier cette bonne foi, le juge européen de l'impôt prend en considération plusieurs éléments, ou critères. Aussi, l'absence de bonne foi ou, plus exactement, la constatation de la

¹⁴³⁰ J.-M. VIE, « Livraisons intracommunautaires : en présence de soupçons de fraude, le fournisseur doit accomplir les diligences nécessaires pour s'assurer de la régularité de l'opération », *Dr. fisc.* 2011, n° 22, comm. 375.

¹⁴³¹ CAA Versailles, 3e ch., 12 mai 2015, n° 12VE02023, *Société CGI France*.

¹⁴³² CAA Versailles, 3e ch., 7 juillet 2015, n° 13VE01075, *Société SCC*.

mauvaise foi permettra à la Cour de justice de considérer que le contribuable assujetti « savait ou ne pouvait ignorer » qu'il participait à une fraude à la TVA. Dans l'appréciation de l'existence ou de l'absence de bonne foi du contribuable, le juge européen de l'impôt prend en considération tant la matérialité des opérations, la réalité de l'activité économique du partenaire économique que les diligences effectuées par l'assujetti.

982. Tout d'abord, au regard de la preuve de la réalité de la livraison intracommunautaire de biens, la Cour de justice a expliqué sa démarche et position dans deux arrêts du 27 septembre 2007, *The Queen, à la demande de Teleos plc et autres contre Commissioners of Customs & Excise*¹⁴³³ et *Twoh International BV contre Staatssecretaris van Financiën*¹⁴³⁴.

983. Dans l'affaire Teleos, la Cour de justice devait répondre à certaines questions portant sur l'interprétation de la sixième directive TVA dans un contexte d'exonération de livraisons intracommunautaires. Dans la mesure où ces questions étaient étroitement liées à celles posées dans l'affaire Twoh International, nous analyserons l'affaire Teleos afin de comprendre la démarche et la position de la Cour de justice.

En l'espèce, la société Teleos vendait des téléphones portables à une entreprise espagnole. Selon les contrats de vente, le lieu de destination des marchandises était situé en France ou en Espagne et la livraison était effectuée conformément à une clause « départ d'usine »¹⁴³⁵ qui stipulait que la société Teleos n'était tenue que de livrer les marchandises dans l'entrepôt du commissionnaire de transport de la société espagnole situé au Royaume-Uni. Le Commissaire de transport était ensuite chargé de les remettre à une entreprise de transport pour qu'ils soient acheminés dans d'autres États membres.

¹⁴³³ CJCE, 27 septembre 2007, aff. C-409/04, *The Queen, à la demande de Teleos plc et autres contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-7797 : *Dr. fisc.* 2007, n° 40, act. 1041; *RJF* 2007, n° 1511.

¹⁴³⁴ CJCE, 27 septembre 2007, aff. C-184/05, *Twoh International BV contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-7897 : *Dr. fisc.* 2007, n° 40, act. 1041 ; *RJF* 2007, n° 1511.

¹⁴³⁵ Cette clause « départ d'usine » stipulait que « le vendeur a rempli son obligation de livraison quand il met la marchandise à la disposition de l'acheteur dans l'établissement du vendeur ou en tout autre lieu convenu (usine, fabrique, entrepôt, etc. Le vendeur n'est pas responsable du dédouanement de la marchandise en vue de son exportation ni de son chargement dans le véhicule fourni par l'acheteur ».

À chaque transaction, la société espagnole adressait à la société Teleos, par courriel, l'exemplaire original timbré et signé, d'une lettre de voiture respectant dument les prescriptions de la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route (CMR), attestant que les marchandises étaient parvenues à destination. Pour les juges du fond, la société Teleos n'avait aucune raison de douter de l'authenticité des lettres de voiture CMR. Aussi, les livraisons de marchandises ont été exonérées de TVA et les entreprises de transport ont eu droit au remboursement de la TVA acquittée en amont.

Néanmoins, lors de contrôles, l'administration fiscale britannique a découvert que les lettres de voiture CMR contenaient moult fausses indications au regard du lieu de destination des marchandises, des transports et encore des véhicules supposément utilisés. Aussi, ont-ils conclu que les marchandises n'avaient jamais quitté le Royaume-Uni et que la société Teleos était redevable du paiement de la TVA tout en reconnaissant, comme les juges du fond par ailleurs, que cette dernière n'était impliquée dans aucune fraude carrousel et ne savait pas que les marchandises n'avaient pas quitté le Royaume-Uni.

984. Selon les juges du fond, la société espagnole avait introduit, en Espagne, des déclarations fiscales relatives à l'acquisition intracommunautaire des marchandises litigieuses et avait fait valoir son droit à remboursement de la TVA acquittée en amont et déclaré une livraison ultérieure en tant que livraison intracommunautaire exonérée¹⁴³⁶. De plus, avant le début des relations commerciales entre les deux sociétés litigieuses, la Britannique s'était assuré de la fiabilité de son partenaire économique en vérifiant son numéro d'enregistrement à la TVA en Espagne, son numéro d'immatriculation au registre du commerce, de sa solvabilité bancaire et s'était également informée auprès du commissionnaire de transport auquel son partenaire économique avait recours.

985. Dans l'analyse de l'affaire, les juges du fond ont néanmoins eu un doute sérieux sur l'issue du litige et ont posé plusieurs questions préjudicielles à la Cour de justice dont une retiendra particulièrement l'attention et qui était formulée en ces

¹⁴³⁶ V. pt. 14 des conclusions de l'avocat général Mme J. KOKOTT dans l'affaire *Teleos e.a.*

termes : « dans les circonstances pertinentes [de l'affaire au principal], lorsqu'un fournisseur agissant de bonne foi a présenté aux autorités compétentes de son État membre, après avoir introduit une demande de remboursement, des preuves objectives qui, au moment de leur dépôt, étayaient en apparence son droit à l'exonération de biens au titre de l'article 28 quater, A, sous a), [de la sixième directive] et lorsque les autorités compétentes ont accepté dans un premier temps ces preuves aux fins de l'exonération, dans quelles circonstances (le cas échéant) les autorités compétentes de l'État membre de livraison peuvent-elles néanmoins obliger ultérieurement le fournisseur à acquitter la TVA sur ces biens, lorsque sont portées à leur attention de nouvelles preuves a) jetant le doute sur la validité des précédentes preuves ou b) démontrant que les preuves fournies étaient matériellement fausses, sans toutefois que le fournisseur en ait connaissance et sans que sa participation soit établie ? ».

986. Autrement dit, la question revenait à savoir si les dispositions de la sixième directive TVA devaient être interprétées en ce sens qu'ils s'opposent à ce que les autorités compétentes de l'État membre de livraison obligent un fournisseur, qui a agi de bonne foi et à présenté des preuves justifiant, à première vue, son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la TVA sur ces biens, lorsque de telles preuves se révèlent être fausses, sans toutefois que soit établie la participation de ce fournisseur à la fraude fiscale dite « carrousel »¹⁴³⁷.

987. Avant de répondre, la Cour de justice précise à titre liminaire qu'il est effectivement difficile pour l'administration fiscale de s'assurer que les marchandises ont ou non physiquement quitté le territoire de l'État membre depuis l'abolition du contrôle aux frontières entre États membres. Aussi, doivent-ils se baser sur les preuves et déclarations fournies par les assujettis afin de procéder aux vérifications qui leur sont nécessaires. Et la Cour d'ajouter que si les États membres ont la faculté d'adopter de mesures de lutte contre la fraude fiscale et notamment celle relative à la fraude carrousel, ceux-ci doivent le faire dans le respect des principes généraux du droit de

¹⁴³⁷ CJCE, 27 septembre 2007, aff. C-409/04, *The Queen, à la demande de Teleos plc et autres contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-7797, pt. 43 : *Dr. fisc.* 2007, n° 40, act. 1041; *RJF* 2007, n° 1511. A. GROUSSET, « Lutte contre la fraude carrousel : à la recherche d'un juste équilibre entre les obligations des entreprises et celles des administrations fiscales », *Dr. fisc.* 2015, n° 37, ét. 538 ; V. également, Y. SERANDOUR, « La fraude à la TVA sur les livraisons intracommunautaires », *Dr. fisc.* 2011, n° 36, ét. 491.

l'Union européenne et notamment des principes de sécurité juridique et de proportionnalité¹⁴³⁸ de même que le principe de la neutralité de la TVA¹⁴³⁹.

988. D'ailleurs, la société Teleos a fait valoir que le fait que l'administration fiscale d'un État membre mette toute la charge de la preuve et la responsabilité d'acquitter la TVA sur un fournisseur de biens qui les vend dans le cadre d'une livraison intracommunautaire, dans le cas où il s'avère postérieurement à l'acquisition que l'acquéreur avait commis une fraude et que les biens n'avaient pas quitté le territoire de l'État membre de livraison, était incompatible avec les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de neutralité fiscale et que, par ailleurs, ces mesures affectaient le bon fonctionnement du marché intérieur et entravaient la libre circulation des marchandises.

989. Au regard du nécessaire respect du principe de sécurité juridique, la Cour de justice considère ainsi qu'il serait contraire à ce principe « qu'un État membre, qui a prévu les conditions pour l'application de l'exonération d'une livraison intracommunautaire, en fixant notamment une liste de documents à présenter aux autorités compétentes, et qui a accepté dans un premier temps les documents présentés par le fournisseur en tant que preuves justificatives du droit à l'exonération, puisse ultérieurement obliger ce fournisseur à acquitter la TVA afférente à cette livraison, lorsqu'il s'avère que, en raison d'une fraude commise par l'acquéreur dont le fournisseur n'avait et ne pouvait avoir connaissance, les biens concernés n'ont en réalité pas quitté le territoire de l'État membre de livraison ». Aussi, obliger un assujéti à fournir une preuve concluante que la marchandise a effectivement quitté l'État membre de livraison ne garantit pas, pour la Cour de justice, l'application correcte et simple des exonérations. Au contraire, cette obligation le placerait dans une situation d'incertitude au regard de la possibilité d'application l'exonération de TVA sur sa livraison intracommunautaire.

¹⁴³⁸ Pt. 45 de l'arrêt *Teleos*. V. également, arrêts du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, pt. 48 ; CJCE, 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, Rec. p. I-4191, pts. 29 et 30.

¹⁴³⁹ V. en ce sens, CJCE, 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, pt. 52 ; CJCE, 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rec. p. I-6973, pt. 59 ; CJCE, 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, Rec. p. I-1609, pt. 92.

990. Au regard du nécessaire respect du principe de proportionnalité, la Cour rappelle tout d'abord que les États membres ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire afin de préserver les droits du Trésor public¹⁴⁴⁰. Aussi, si l'objectif de prévention de la fraude fiscale peut justifier une exigence élevée au regard des obligations des fournisseurs, la répartition du risque entre le fournisseur et l'administration fiscale, dans le cadre d'une fraude commise par un tiers, doit être compatible avec ce principe de proportionnalité. Et la Cour d'ajouter qu'« en outre, au lieu de prévenir la fraude fiscale, un régime faisant peser toute la responsabilité du paiement de la TVA sur un fournisseur, indépendamment de l'implication ou non de celui-ci dans la fraude, ne préserve pas nécessairement le système fiscal harmonisé de la TVA de la fraude et de l'abus de l'acquéreur »¹⁴⁴¹. Car, si l'acquéreur était exempté de toute responsabilité, il pourrait être incité à ne pas expédier ou transporter les marchandises en dehors de l'État membre de livraison et à ne pas les déclarer aux fins de la TVA dans les États membres de destination¹⁴⁴².

991. Au regard du nécessaire respect du principe de la neutralité fiscale, la Cour de justice rappelle que ce principe s'oppose à ce que des prestations semblables soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA¹⁴⁴³. Et la Cour d'ajouter que « si les fournisseurs en cause dans l'affaire au principal étaient tenus d'acquitter eux-mêmes la TVA a posteriori, ledit principe ne serait pas respecté, puisque les fournisseurs qui effectuent les opérations à l'intérieur du pays ne sont jamais grevés par la taxe en aval, étant donné qu'il s'agit d'une taxe indirecte à la consommation. Partant, les assujettis effectuant une opération intracommunautaire, dans des conditions telles que celles de l'affaire au principal, seraient dans une position moins avantageuse que celle des assujettis effectuant une opération interne »¹⁴⁴⁴.

992. Enfin, au regard de l'appréciation de l'argument selon lequel cette position de l'administration fiscale entrave la libre circulation des marchandises au sein du marché intérieur, la Cour de justice affirme qu'il n'est pas contraire au droit de l'Union

¹⁴⁴⁰ Pt. 53 de l'arrêt *Teleos*. V. également, CJCE, 14 mai 1996, *Faroe Seafood e.a.*, C-153/94 et C-204/94, Rec. p. I-2465, pt. 114 ; CJCE, 17 juillet 1997, *Pascoal & Filhos*, C-97/95, Rec. p. I-4209, pt. 61.

¹⁴⁴¹ Pt. 58 de l'arrêt *Teleos*.

¹⁴⁴² *Ibid.*

¹⁴⁴³ V. notamment, CJCE, 7 décembre 2006, *Eurodental*, C-240/05, Rec. p. I-11479, pt. 46.

¹⁴⁴⁴ Pt. 60 de l'arrêt *Teleos*.

européenne d'exiger qu'un fournisseur prenne toute mesure pouvant « raisonnablement » être exigée de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduise pas à participer à une fraude fiscale¹⁴⁴⁵ de type « carrousel ». Ainsi, la circonstance que le fournisseur a agi de bonne foi, qu'il a pris toute « mesure raisonnable » en son pouvoir et que sa participation à une fraude est exclue sont des éléments permettant de déterminer la possibilité d'obliger l'opérateur économique à acquitter la TVA *a posteriori*. Par ailleurs, « une fois que le fournisseur a rempli ses obligations relatives à la preuve d'une livraison intracommunautaire, alors que l'obligation contractuelle d'expédier ou de transporter les biens en dehors de l'État membre de livraison n'a pas été satisfaite par l'acquéreur, c'est ce dernier qui devrait être tenu pour redevable de la TVA dans cet État membre »¹⁴⁴⁶.

993. Ainsi, la Cour de justice répond à la question qui lui a été posée en jugeant que les dispositions de la sixième directive TVA doivent être interprétées en ce sens qu'ils s'opposent « à ce que les autorités compétentes de l'État membre de livraison obligent un fournisseur, qui a agi de bonne foi et a présenté des preuves justifiant, à première vue, son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la TVA sur ces biens, lorsque de telles preuves se révèlent être fausses, sans toutefois que soit établie la participation dudit fournisseur à la fraude fiscale, pour autant que ce dernier a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir pour s'assurer que la livraison intracommunautaire qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une telle fraude »¹⁴⁴⁷. À la différence du juge français de l'impôt, le juge européen de l'impôt ne tire pas argument du contexte de l'opération, révélé *a posteriori*, dans lequel se sont insérées les opérations faites par l'assujetti pour considérer que celui-ci aurait dû procéder à des diligences supplémentaires. Dans la lutte contre la fraude fiscale, si la Cour de justice impose un devoir de vigilance à l'assujetti elle l'impose également à l'administration fiscale alors qu'en droit interne, l'intensité de ce devoir semble beaucoup plus forte.

994. Au regard de la preuve de la qualité d'assujetti à la TVA de l'acquéreur, la Cour de justice a précisé sa démarche dans un arrêt du 27 septembre 2012,

¹⁴⁴⁵ Pt. 65 de l'arrêt *Teleos*.

¹⁴⁴⁶ Pt. 67 de l'arrêt *Teleos*.

¹⁴⁴⁷ Pt. 68 de l'arrêt *Teleos*.

*Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) contre Finanzamt Plauen*¹⁴⁴⁸. Les faits de l'espèce permettent de mieux comprendre le contexte dans lequel la Cour de justice a pris position sur cette problématique. En l'espèce, une filiale de VSTR, établie en Allemagne, a vendu deux produits à la société « Atlantic », établie aux États-Unis. Cette dernière possédait une succursale au Portugal, mais n'était pas enregistrée dans aucun des États membres de l'Union européenne. La filiale allemande de VSTR a demandé à la société Atlantic de lui fournir son numéro d'identification à la TVA, mais cette dernière lui a précisé qu'elle avait revendu les deux produits à une société finlandaise dont elle lui a communiqué le numéro d'identification à la TVA que la filiale allemande de la société VSTR a vérifié. Aussi, les deux biens ont été enlevés sur le site de la filiale allemande de VSTR par une entreprise de transport mandatée par Atlantic pour être livrés en Finlande. La filiale allemande de VSTR a donc établi une facture hors TVA pour la livraison des marchandises au nom de la société Atlantic en y indiquant le numéro d'identification à la TVA de la société finlandaise à laquelle ces biens ont été revendus et auxquels ils sont destinés.

995. Faisant l'objet d'une vérification, l'administration fiscale allemande a considéré que la livraison entre la filiale allemande de VSTR et la société Atlantic ne pouvait être exonérée de la TVA au motif que la filiale allemande de VSTR n'avait pas fourni le numéro d'identification à la TVA de la société Atlantic¹⁴⁴⁹. Contestant cette position de l'administration fiscale allemande, la filiale allemande de VSTR saisit les juridictions du fond en faisant valoir que le refus d'exonération de la TVA est contraire à la sixième directive TVA alors que l'administration fiscale soutient, elle, que les États membres peuvent, sans contrevenir au droit de l'Union européenne, subordonner l'exonération d'une livraison intracommunautaire à la condition que l'acquéreur possède un numéro d'identification à la TVA dans un État membre.

996. Dans l'analyse de la situation, les juges du fond constatent tout d'abord que l'opération litigieuse a donné lieu à deux livraisons successives, d'une part, de la filiale allemande de VSTR à la société Atlantic et d'autre part, de la société Atlantic à la

¹⁴⁴⁸ CJUE, 27 septembre 2012, aff. C-587/10, *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) contre Finanzamt Plauen* : Europe 2012, comm. 466, obs. A.-L. MOSBRUCKER.

¹⁴⁴⁹ Pt. 18 de l'arrêt *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

société finlandaise. Si le tribunal considère que la première opération pourrait être exonérée de TVA en tant que livraison intracommunautaire si l'acquisition de la marchandise par l'acquéreur est soumise à imposition en Finlande, cette exonération est subordonnée par la condition que l'acquéreur dispose effectivement d'un numéro d'identification à la TVA dans l'État membre de destination pour que l'administration fiscale de ce dernier puisse soumettre l'opération à la TVA¹⁴⁵⁰. Aussi, avant de trancher le litige, le juge allemand de l'impôt décide de poser une question préjudicielle à la Cour de justice. Substantiellement, la juridiction de renvoi demande au juge européen de l'impôt si la sixième directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale d'un État membre subordonne l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire à la transmission, par le fournisseur, du numéro d'identification de TVA de l'acquéreur. En outre, elle demande également au juge européen de l'impôt de préciser si le fait que l'acquéreur soit établi dans un État tiers, sans être enregistré dans un État membre, ou si le fait que le fournisseur prouve que l'acquéreur a déclaré l'acquisition intracommunautaire sont de nature à modifier la réponse à cette question préjudicielle¹⁴⁵¹.

997. Avant de répondre à ces questions, la Cour de justice précise, à titre liminaire, que les conditions dans lesquelles une opération peut être qualifiée de « livraison intracommunautaire » au sens de la directive TVA qu'il ressort de la jurisprudence européenne sont exonérées de la TVA les « livraisons de biens expédiés ou transportés, par le vendeur ou l'acquéreur ou pour le compte, en dehors du territoire d'un État membre, mais à l'intérieur de l'Union, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport de biens »¹⁴⁵². Aussi, en dehors de ces conditions relatives à la qualité d'assujetti à la TVA, au transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire et au déplacement physique des biens d'un État membre vers un autre État membre, la Cour de justice précise qu'« aucune autre

¹⁴⁵⁰ Pt. 22 de l'arrêt *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

¹⁴⁵¹ Pt. 39 de l'arrêt *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

¹⁴⁵² Pt. 29 de l'arrêt *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

condition ne saurait être exigée pour qualifier une opération de livraison ou d'acquisition intracommunautaires »¹⁴⁵³.

998. Ensuite, sur la question préjudicielle qui lui a été posée, la Cour de justice précise tout d'abord que les dispositions de la directive TVA énonçant la condition selon laquelle l'acquéreur doit être un « assujetti (...) agissant en tant que tel dans un [autre] État membre » n'impliquent pas que l'acquéreur opère sous un numéro d'identification à la TVA dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire. Aussi, la question posée par la juridiction de renvoi doit être entendue comme relative aux modalités de preuves susceptibles d'être imposées au fournisseur par l'État membre pour démontrer que la condition relative à la qualité d'assujetti de l'acquéreur, dans l'opération en cause, est respectée¹⁴⁵⁴.

999. Et la Cour d'ajouter que la question des moyens de preuves susceptibles d'être fournis par l'assujetti relève de la compétence des États membres et qu'il incombait au fournisseur de biens d'apporter la preuve des conditions imposées par les États membres afin de bénéficier des exonérations de TVA, sans pour autant que ces mesures remettent en cause les principes de neutralité de la TVA, de proportionnalité et de sécurité juridique. Ainsi, selon la Cour, les États membres « ont la faculté d'imposer au fournisseur de biens d'apporter la preuve que l'acquéreur est un assujetti, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens en cause, pour autant que les principes généraux du droit, et en particulier l'exigence de proportionnalité, sont respectés »¹⁴⁵⁵. Néanmoins, si le numéro d'identification à la TVA apporte effectivement la preuve du statut fiscal de l'assujetti, il ne saurait autoriser la remise en cause de l'exonération de la TVA si cette condition n'est pas remplie, mais que, pour autant, les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire sont remplies¹⁴⁵⁶.

¹⁴⁵³ Pt. 30 de l'arrêt *Vogtländische Straßen — Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)* ; V. également Pt. 70 de l'arrêt *Teleos*.

¹⁴⁵⁴ Pt. 41 de l'arrêt *Vogtländische Straßen — Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

¹⁴⁵⁵ Pt. 47 de l'arrêt *Vogtländische Straßen — Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

¹⁴⁵⁶ V. en ce sens, CJUE, 6 septembre 2012, aff. C273/11, *Mecsek-Gabona Kft contre Nemzeti Adó — és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, pt. 60. Dans cette affaire, la Cour de justice a en effet jugé que « certes, l'attribution d'un tel numéro apporte la preuve du statut fiscal de l'assujetti aux fins de l'application de la TVA et facilite le contrôle fiscal des opérations intracommunautaires. Cependant, il s'agit d'une exigence formelle, laquelle ne peut pas mettre en cause le droit à l'exonération de la TVA dans la mesure où les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire sont remplies ».

1000. Ainsi, selon la Cour de justice, « s'il est légitime d'exiger du fournisseur qu'il agisse de bonne foi et qu'il prenne toutes les mesures pouvant raisonnablement être exigées de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (voir arrêt *Euro Tyre Holding*, précité, point 38), les États membres iraient au-delà des mesures strictement nécessaires à la bonne perception de l'impôt s'ils refusaient le bénéfice de l'exonération de la TVA à une livraison intracommunautaire au seul motif que le numéro d'identification à la TVA n'a pas été transmis par le fournisseur, alors même que celui-ci ne peut, de bonne foi, et après avoir pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui, transmettre ce numéro, mais qu'il transmet par ailleurs d'autres indications de nature à démontrer de manière suffisante que l'acquéreur est un assujetti agissant en tant que tel dans l'opération en cause »¹⁴⁵⁷. Par ailleurs, pour le juge européen de l'impôt, le fait que l'acquéreur soit établi dans un État tiers de même que la circonstance que le fournisseur ait présenté ou non une déclaration fiscale relative à son acquisition intracommunautaire ne saurait justifier une réponse différente.

1001. Une dernière affaire, plus récente, du 14 mars 2013, *Valsts ieņēmumu dienests contre Ablessio SIA*, a permis à la Cour de justice de préciser un peu plus sa jurisprudence en la matière¹⁴⁵⁸. En l'espèce, une société lettone avait demandé son inscription au registre des assujettis à la TVA à l'administration fiscale lettone. Cette inscription a été refusée à la société au motif qu'elle n'aurait les moyens matériels, techniques et financiers nécessaires pour exercer son activité. Contestant ce refus devant les juridictions du fond qui firent droit à la demande de la société. L'administration fiscale forma donc un pourvoi en cassation et la juridiction de renvoi qui posa la question préjudicielle suivante à la Cour de justice. Substantiellement, celle-ci revenait à savoir si les dispositions de la directive TVA doivent être interprétées en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'attribuer un numéro d'identification à la TVA à une société, en vue d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude fiscale, au seul motif que cette société ne dispose pas, selon cette administration fiscale, des moyens matériels, techniques et

¹⁴⁵⁷ Pt. 52 de l'arrêt *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

¹⁴⁵⁸ CJUE, 14 mars 2013, aff. C-527/11, *Valsts ieņēmumu dienests contre Ablessio SIA : Dr. fisc.* 2013, n° 12, activité. 163 ; *RJF* 2013, n° 795.

financiers pour exercer l'activité économique déclarée et que le détenteur des parts de capital de ladite société avait déjà obtenu, à plusieurs reprises, un tel numéro pour des sociétés qui n'ont jamais réellement exercé d'activité économique et dont les parts de capital ont été cédées peut de temps après l'attribution dudit numéro d'identification à la TVA¹⁴⁵⁹.

1002. Dans sa réponse à la question qui lui a été posée, la Cour de justice considère tout d'abord que la directive TVA impose à tout assujetti de déclarer le commencement, le changement et la fin de cessation de son activité économique et oblige les États membres à prendre les mesures nécessaires afin que les assujettis soient identifiés par un numéro individuel à la TVA. D'ailleurs, dans son arrêt *Mecsek-Gabona* du 6 septembre 2012¹⁴⁶⁰ et *VSTR* du 27 septembre 2012¹⁴⁶¹, la Cour de justice avait déjà affirmé que l'attribution d'un numéro d'identification à la TVA apportait la preuve du statut fiscal de l'assujetti aux fins de l'application de la TVA et simplifiait, par ailleurs, le contrôle des assujettis en vue de l'exacte perception de l'impôt et de lutter contre la fraude fiscale.

1003. Aussi, selon la Cour de justice, si les dispositions de la directive TVA énumèrent les catégories de personnes devant être identifiées par un numéro individuel de TVA, elles ne posent pas, pour autant, de condition quant à l'octroi de ce numéro par les États membres et ces derniers disposent donc d'une certaine marge de manœuvre en la matière. Néanmoins, celle-ci ne saurait être illimitée et les États membres ne sauraient la limiter l'octroi de ce numéro sans « motif légitime »¹⁴⁶². Par ailleurs, selon le juge européen de l'impôt, la notion d'« assujetti » doit être entendue de manière large comme « toute personne qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer de façon indépendante une activité économique et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins »¹⁴⁶³. Selon la Cour, les personnes qui exercent

¹⁴⁵⁹ Pt. 16 de l'arrêt *Ablissio SIA*.

¹⁴⁶⁰ CJUE, 6 septembre 2012, aff. C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft contre Nemzeti Adó — és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, pts. 57 à 60.

¹⁴⁶¹ Pt. 51 de l'arrêt *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*. En effet, dans cette affaire, la Cour de justice avait jugé que « si le numéro d'identification à la TVA apporte la preuve du statut fiscal de l'assujetti et facilite le contrôle des opérations intracommunautaires, il ne s'agit cependant que d'une exigence formelle, qui ne peut pas mettre en cause le droit à l'exonération de la TVA dans la mesure où les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire sont remplies ».

¹⁴⁶² Pt. 23 de l'arrêt *Ablissio SIA*.

¹⁴⁶³ Pt. 25 de l'arrêt *Ablissio SIA*. V. également en ce sens, l'arrêt CJCE, 8 juin 2000, aff. C-400/98, *Finanzamt Goslar contre Brigitte Breitsohl*, Rec., p. I-4321, pt. 34. Dans cet arrêt, la Cour de justice juge en effet que « il y a lieu de rappeler que celui qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer d'une façon

déjà une activité économique ou qui envisagent de commencer une telle activité et qui ont effectué les premières dépenses d'investissement à cette fin doivent être considérées comme des « assujettis » et n'ont pas à prouver, à ce stade préliminaire de leur activité, qu'elles disposent déjà des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer une telle activité. Ainsi, le juge de l'impôt s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'attribuer un numéro d'identification à la TVA pour ce motif.

1004. Si les États membres sont tenus de prendre des mesures tendant à l'exacte perception de la taxe et à lutter contre la fraude fiscale, de même qu'à garantir la véracité des inscriptions au registre des assujettis à la TVA en contrôlant la qualité d'assujetti du demandeur avant l'attribution d'un numéro, ils peuvent également légitimement prévoir des mesures aptes à empêcher l'usage abusif des numéros d'identification à la TVA. Néanmoins, ils ne sauraient aller au-delà de ce qui est nécessaire et ne peuvent remettre en cause le principe de la neutralité de la TVA par leurs mesures¹⁴⁶⁴. Aussi, ne peuvent-ils remettre en cause le droit à déduction ou exonération de la TVA au titre d'une livraison intracommunautaire si les conditions matérielles qui font naître ces droits sont remplies¹⁴⁶⁵. Pour le juge européen de l'impôt, l'inscription de l'assujetti au registre des assujettis à la TVA est une exigence formelle qui ne saurait empêcher ce dernier d'exercer son droit à déduction au motif qu'il n'aurait pas été identifié à la TVA avant d'utiliser les biens acquis dans le cadre de son

indépendante une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins doit être considéré comme un assujetti. Agissant en tant que tel, il a donc, conformément aux articles 17 et suivants de la sixième directive, le droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'il envisage de faire et qui ouvrent droit à déduction, sans devoir attendre le début de l'exploitation effective de son entreprise ». V. également, CJUE, 1^{er} mars 2012, aff. C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna contre Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, pt. 30. Dans cette affaire, la Cour affirme que « quiconque accomplit de tels actes d'investissement étroitement liés à et nécessaires pour l'exploitation future d'un bien immeuble doit être considéré comme assujetti au sens de la sixième directive ».

¹⁴⁶⁴ Pt. 29 de l'arrêt *Ablessio SIA*. V. également CJCE, 27 septembre 2007, aff. C-146/05, *Albert Collée contre Finanzamt Limburg an der Lahn*, Rec., p. I-7861, pt. 26. V. également, CJUE, 21 octobre 2010, aff. C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV contre Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Rec., p. I-10385, pt. 49 ; CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-438/09, *Bogusław Juliusz Dankowski contre Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, Rec., p. I-14009, pt. 37 ; CJUE, 27 septembre 2012, aff. C-587/10, *Vogtländische Straßen — Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) contre Finanzamt Plauen*, pt. 44 : *Europe* 2012, comm. 466, obs. A.-L. MOSBRUCKER.

¹⁴⁶⁵ V. CJUE, 21 octobre 2010, aff. C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV contre Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Rec., p. I-10385, pt. 50 ; CJUE, 19 juillet 2012, aff. C-263/11, *Ainārs Rēdlihs contre Valsts ieņēmumu dienests*, pt. 48 ; CJUE, 6 septembre 2012, aff. C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft contre Nemzeti Adó — és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, pt. 60.

activité taxée¹⁴⁶⁶. Dès lors, le refus d'attribution d'un numéro d'identification à la TVA par l'administration fiscale d'un État membre ne peut exercer aucune influence sur le droit à déduction de l'assujetti si les conditions matérielles sont remplies à moins que ce refus ne repose sur des « indices sérieux permettant objectivement de considérer qu'il est probable que le numéro d'identification à la TVA attribué à cet assujetti sera utilisé de manière frauduleuse »¹⁴⁶⁷.

1005. Plusieurs « indices sérieux » doivent donc être pris en considération par les juges du fond dans leur appréciation globale du risque de fraude. Ainsi, la Cour de justice répond à la juridiction de renvoi en jugeant que les dispositions de la directive TVA doivent être interprétées « en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'attribuer un numéro d'identification à la TVA à une société au seul motif qu'elle ne dispose pas, selon cette administration, des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée et que le détenteur des parts de capital de cette société a déjà obtenu, à plusieurs reprises, un tel numéro pour des sociétés qui n'ont jamais réellement exercé d'activité économique et dont les parts de capital ont été cédées peu de temps après l'attribution dudit numéro, sans que l'administration fiscale concernée ait établi, au vu d'éléments objectifs, qu'il existe des indices sérieux permettant de suspecter que le numéro d'identification à la TVA attribué sera utilisé de manière frauduleuse. Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si ladite administration fiscale a fourni des indices sérieux de l'existence d'un risque de fraude dans l'affaire au principal »¹⁴⁶⁸.

1006. Pour le juge européen de l'impôt, une entreprise établie dans un État membre qui doute de la réalité de l'activité économique de son partenaire commercial ne saurait remettre en cause la qualité d'assujetti à la TVA de ce dernier dès lors qu'il lui a fourni un numéro d'identification à la TVA. En effet, dans l'arrêt commenté, la Cour de justice définit clairement la ligne de partage entre le devoir de l'assujetti et celui de l'administration fiscale. Aussi, l'attribution et la vérification des éléments

¹⁴⁶⁶ CJUE, 21 octobre 2010, aff. C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV contre Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Rec., p. I-10385, pt. 51 ; CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-438/09, *Bogusław Juliusz Dankowski contre Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, Rec, p. I-14009, pts. 33 à 36.

¹⁴⁶⁷ Pt. 34 de l'arrêt *Ablessio SIA*. Par ailleurs, un tel motif devra se fonder sur une appréciation globale de toutes les circonstances de l'espèce et des preuves réunies.

¹⁴⁶⁸ Pt. 39 de l'arrêt *Ablessio SIA*.

fournis par une société qui souhaite obtenir un numéro d'identification à la TVA relèvent de la responsabilité des États membres et non des sociétés assujetties à la TVA. Pour le juge de l'impôt, la recherche de la réalité de la qualité d'assujetti à la TVA pèse sur les États membres.

Section 2. La conception européenne de l'abus du droit dérivé au regard des directives européennes

1007. L'une des manifestations les plus flagrantes de la jurisprudence de la Cour de justice au regard de la définition de l'abus de droit en matière de droit dérivé s'est rencontrée au sujet de la directive TVA. Il convient de relever que si la législation de l'Union européenne sur la TVA contient effectivement certaines dispositions permettant aux États membres de lutter contre l'évasion fiscale¹⁴⁶⁹, un usage abusif par les États membres peut être sanctionné par la Cour de justice. En témoigne, notamment, l'arrêt du 10 avril 1984, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, dans lequel le juge européen de l'impôt a jugé que les mesures de nature à éviter des fraudes ou des évasions fiscales ne peuvent en principe déroger au respect de la base d'imposition de la TVA que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif spécifique¹⁴⁷⁰.

1008. Aussi, dans un autre arrêt du 3 juillet 1997, *Goldsmiths (Jewellers) Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, la Cour de justice a jugé qu'une disposition nationale qui modifie la base d'imposition de la TVA en excluant du remboursement de la TVA, de manière générale et systématique, toutes les transactions dont la contrepartie n'est pas monétaire, sans aucune distinction, est contraire au droit de l'Union européenne dans la mesure où une telle législation excède la mesure strictement nécessaire pour éviter un risque de fraude fiscale¹⁴⁷¹.

1009. En matière de droit dérivé et particulièrement au regard de la directive TVA, le juge européen de l'impôt avait jugé, depuis un arrêt du 9 octobre 2001, *Commissioners of Customs & Excise contre Cantor Fitzgerald International*, que le choix, pour un assujetti, entre des opérations exonérées et des opérations imposées afin d'atteindre un but économique déterminé, peut se fonder sur un ensemble d'éléments, et

¹⁴⁶⁹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. V. particulièrement le préambule qui affirme que les États membres se réservent le droit de prendre ou maintenir des mesures particulières dérogatoires afin d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. V. également les articles 13 (A) (1), 13 (B) (1), 14 (1), 15 (1), 22 (8), 27 (1).

¹⁴⁷⁰ CJCE, 10 avril 1984, aff. 324/82, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, Rec., p. 1861, pts 29 à 32.

¹⁴⁷¹ CJCE, 3 juillet 1997, aff. C-330/95, *Goldsmiths (Jewellers) Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-3801, pt. 22.

notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de TVA¹⁴⁷². De même, par un arrêt du 22 décembre 2010, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre RBS Deutschland Holdings GmbH*, la Cour de justice a jugé que « les assujettis sont également libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales »¹⁴⁷³. Dans cet arrêt, le juge européen de l'impôt avait laissé subsister des situations de double exonération de TVA lorsque deux États membres qualifient différemment la même transaction¹⁴⁷⁴ aboutissant à une déduction de la TVA dans un État membre et à la non-imposition de la transaction à la TVA dans le second État membre dans la mesure où ce dernier s'estime incompétent pour taxer¹⁴⁷⁵.

1010. Néanmoins, comme le souligne le professeur D. GUTMANN, « ces principes ne s'appliquent que sous réserve de l'abus, comme en témoigne la solution adoptée dans l'arrêt *Halifax* de la Cour de justice »¹⁴⁷⁶. En effet, dans un arrêt du 21 février 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*¹⁴⁷⁷, où était en cause le droit à déduction de TVA, un établissement bancaire britannique, la société Halifax, avait demandé à obtenir le remboursement de la TVA acquittée sur des travaux de construction réalisés pour son compte. La société Halifax, étant exonérée à hauteur de 95 % de la TVA sur l'opération voyait donc son droit à déduction limité à hauteur de 5 %. Afin de récupérer 100 % de la TVA susceptible de grever l'opération de construction de ses locaux, la société avait imaginé un montage fiscal simple, mais

¹⁴⁷² CJCE, 9 octobre 2001, aff. C-108/99, *Commissioners of Customs & Excise contre Cantor Fitzgerald International, Rec.*, p. I-7257, pt. 33.

¹⁴⁷³ CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre RBS Deutschland Holdings GmbH, Rec.*, p. I-13805, pt. 53.

¹⁴⁷⁴ En l'espèce, la transaction était qualifiée, dans un premier État membre, de prestation de services locatifs effectuée dans le second État membre, et dans le second État membre la prestation était qualifiée de livraison de biens effectuée dans le premier État membre.

¹⁴⁷⁵ CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre RBS Deutschland Holdings GmbH, Rec.*, p. I-13805, pt. 55.

¹⁴⁷⁶ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^e éd., 2014, p. 700.

¹⁴⁷⁷ CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds permanent development services Ltd, County wide property investments Ltd: JurisData* n° 2006-204006; *Europe* 2006, comm. 128, obs. F. MARIATTE ; RJF 2006, n° 648 ; *BDCF* 2006, n° 68, concl. L. M. POIARES P. MADURO. — V. également, Y. SERANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) » : *Dr. fisc.* 2006, n° 16, étude 16 ; O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation communautaire de l'abus de droit » : *RJF* 2006, p. 383.

néanmoins efficace. En effet, la société Halifax avait simplement interposé trois filiales de son groupe qui sous-traitaient les opérations de constructions soumises à TVA dont elles demandaient le remboursement.

1011. L'administration fiscale britannique, afin de rejeter la demande de déduction de la TVA, avait considéré tout d'abord que lorsque les opérations ont pour seul but d'éviter la TVA, elles ne peuvent, dès lors, entrer dans le champ d'application de la sixième directive TVA. Ensuite, l'administration fiscale britannique avait également invoqué l'abus de droit. Dans ce contexte, le juge britannique de l'impôt a, dans le cadre d'un dialogue des juges, posé deux questions préjudicielles au juge européen de l'impôt. La première était la suivante : « dans les circonstances pertinentes, des opérations i) effectuées par chaque participant dans la seule intention d'obtenir un avantage fiscal et ii) dépourvues d'objectif économique autonome sont-elles, aux fins de la TVA, des livraisons ou des prestations effectuées par les participants, ou à leur profit, dans le cadre de leurs activités économiques ? b) Dans des circonstances pertinentes, quels sont les éléments dont il convient de tenir compte pour déterminer les destinataires des livraisons ou prestations effectuées par les constructeurs indépendants ? ».

1012. La seconde question était la suivante : « La théorie de l'abus de droit, telle qu'élaborée par la Cour, amène-t-elle à débouter les parties requérantes de leurs demandes de récupération ou de remise de la taxe payée en amont découlant de la mise en œuvre des opérations pertinentes ? ». Autrement dit, le juge national de l'impôt souhaitait savoir si des opérations réalisées par des opérateurs économiques dans le cadre d'un plan de réduction de leur charge fiscale peuvent être considérées comme des activités économiques de livraison de biens ou de prestation de service au sens de la sixième directive TVA si elles sont effectuées dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, et ce, sans aucun autre objectif économique. D'autre part, le juge du fond s'interrogeait sur l'applicabilité du concept de l'abus de droit en matière de TVA.

1013. Dans cette affaire, l'analyse des conclusions de l'avocat général, M. M. POIARES MADURO, particulièrement éclairantes et d'une contribution remarquable à

la théorie de l'abus de droit (§1)¹⁴⁷⁸ permettra de mieux comprendre la portée de cet arrêt et la position du juge européen de l'impôt dans son application de l'abus de droit en matière de droit dérivé (§2).

§1 — *L'éclairage des conclusions de l'avocat général*

1014. Dans la troisième partie de ses conclusions, relative à l'appréciation de l'affaire, l'avocat général, relève, au regard de l'importance de la finalité aux fins de la qualification d'activité économique, que si les opérations en cause semblent être de simples instruments ou des transactions indirectes pour mettre en œuvre des plans complexes d'évasion fiscale, celle-ci reste une activité qui n'est, par nature, pas liée aux diverses activités commerciales objectivement exercées par la société¹⁴⁷⁹. En effet, la finalité de l'évasion fiscale est, selon l'avocat général, une circonstance extérieure qui ne modifie pas la nature inhérente et objective des opérations réalisées. Dès lors, il se propose d'analyser individuellement pour chaque opération, s'il y a transfert à titre onéreux de biens ou de service afin de définir la nature inhérente et objective de chaque opération réalisée par la société¹⁴⁸⁰.

1015. Pour l'avocat général, le fait qu'une livraison ou une prestation de service soit effectuée dans le but d'obtenir un avantage fiscal est sans aucune importance sur la nature de l'acte. Poursuivant son analyse, l'avocat général consacre une partie de ses conclusions à un thème qui nous intéresse particulièrement, intitulé « *L'abus de droit* ». Dans cette partie, il analyse l'évolution de la notion d'abus de droit au travers de la jurisprudence de la Cour et relève qu'il y a « *un certain nombre d'éléments convergents en ce qui concerne la notion d'abus en droit [de l'Union européenne]* »¹⁴⁸¹. En effet, dans le cadre de son analyse, il fait ressortir que la Cour de justice, depuis un arrêt du 2

¹⁴⁷⁸ V. en ce sens, le commentaire des conclusions par V. Ruiz AMLENDRAL, "Tax avoidance and the European Court of Justice: what is at stake for european general anti-avoidance rules", *Intertax*, vol. 33, 2005, pp. 579–583. CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds permanent development services Ltd, County wide property investments Ltd*: *JurisData* n° 2006–204006; *Europe* 2006, comm. 128, obs. F. MARIATTE ; *RJF* 2006, n° 648 ; *BDCF* 2006, n° 68, concl. L. M. POIARES P. MADURO. — V. également, Y. SERANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) » : *Dr. fisc.* 2006, n° 16, étude 16 ; O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation communautaire de l'abus de droit » : *RJF* 2006, p. 383.

¹⁴⁷⁹ V. conclusions de l'avocat général, M. M. POIARES, sur l'affaire *Halifax*.

¹⁴⁸⁰ Pt. 48 des conclusions.

¹⁴⁸¹ Pt. 62 des conclusions.

mai 1996, *Brennet AG contre Vittorio Paletta*, avait déjà reconnu, dans le domaine de la sécurité sociale, que des bénéfiques ne sauraient être acquis par un comportement abusif ou frauduleux¹⁴⁸². Et de poursuivre que cette position du juge européen de l'impôt fut la même dans d'autres domaines tels que la politique agricole commune¹⁴⁸³ ou encore en matière de droit des sociétés¹⁴⁸⁴.

1016. Ainsi, l'avocat général relève qu'il y a deux cadres principaux dans lesquels la notion d'abus de droit a été analysée par le juge européen de l'impôt. Le premier, c'est « *lorsque les dispositions du droit [de l'Union européenne] sont invoquées de manière abusive dans le but de contourner le droit national* ». Et le second, c'est « *lorsque les dispositions du droit [de l'Union européenne] sont invoquées de manière abusive pour en tirer des avantages d'une manière qui se heurte aux finalités et aux buts de ces mêmes dispositions* »¹⁴⁸⁵. Prenant toute la mesure de ces jurisprudences, l'avocat général estime qu'un principe général du droit de l'Union européenne dérive de celle-ci¹⁴⁸⁶.

1017. Reprenant les termes de l'avocat général TESAURO qui avait affirmé, dans ses conclusions sous l'affaire *Kefalas e.a.*¹⁴⁸⁷ que « *tout ordre juridique qui aspire à un minimum d'achèvement doit contenir des mesures, pour ainsi dire, d'autoprotection, afin d'éviter que les droits qu'il confère soient exercés de manière abusive, excessive ou déformée. Une telle exigence n'est aucunement étrangère au droit [de l'Union européenne]* », l'avocat général POIARES estime également que le système

¹⁴⁸² CJCE, 2 mai 1996, aff. C-206/94, *Brennet AG contre Vittorio Paletta*, Rec., p. I-2357, pt. 24. Dans cette affaire, la Cour de justice juge que « s'agissant de la question de savoir si la juridiction nationale peut, en cas de comportement abusif de l'intéressé, remettre en cause les constatations relatives à l'incapacité de travail effectuées conformément à l'article 18 du règlement n 574/72, il y a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, les intéressés ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir du droit [de l'Union européenne] ».

¹⁴⁸³ CJCE, 11 octobre 1977, aff. 125/76, *Entreprise Peter Cremer contre Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*, Rec., p. 1593, pt. 21.

Dans cette affaire, le juge européen de l'impôt considère que « il résulte des réponses données aux deuxième et troisième questions que l'application du règlement en cause (...) ne saurait en aucun cas être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives d'opérateurs économiques (...) ».

¹⁴⁸⁴ CJCE, 12 mai 1998, aff. C-367/96, *Alexandros Kefalas e.a. contre Elliniko Dimosio (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, Rec., p. I-2843, pt. 20 et pt. 28. Selon la Cour, « les justiciables ne sauraient se prévaloir abusivement ou frauduleusement des normes [européennes] ». V. également, CJCE, 23 mars 2000, aff. C-373/97, *Dionysios Diamantis contre Elliniko Dimosio et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, Rec., p. I-1705, pt. 33.

¹⁴⁸⁵ Pt. 63 des conclusions.

¹⁴⁸⁶ Pt. 64 des conclusions.

¹⁴⁸⁷ CJCE, 12 mai 1998, aff. C-367/96, *Alexandros Kefalas e.a. contre Elliniko Dimosio (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, Rec., p. I-2843.

commun de TVA « *n'est pas à l'abri du risque, inhérent à tout système juridique, que soient menées des actions qui, tout en se conformant formellement à une disposition juridique, constituent une exploitation abusive des possibilités ouvertes par cette disposition, contraire à ses buts et à ses objectifs* »¹⁴⁸⁸. Aussi, il affirme que la notion d'abus de droit est tout aussi applicable en matière de TVA et cette acception est, selon lui, pleinement conforme à la thèse développée par la Cour selon laquelle « *la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive [TVA]* »¹⁴⁸⁹.

1018. Néanmoins, la construction européenne de la notion d'« abus de droit » et de « pratiques abusives » doit se faire à la lumière des caractéristiques et principes spéciaux de ce système de TVA. Dès lors, il convient de prendre en considération les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime des contribuables¹⁴⁹⁰. Par ailleurs, l'avocat général affirme que si les contribuables peuvent choisir la structure de leur activité afin de limiter leur dette fiscale et partant, choisir la voie la moins taxée, ils ne peuvent le faire que sous la condition qu'il ne s'agit pas d'une pratique abusive. Aussi, il estime que la notion européenne de « pratiques abusives »¹⁴⁹¹, applicable au système de TVA, fonctionne sur la base d'un critère qui comprend deux éléments. Lorsque ces deux éléments sont réunis, l'avocat général affirme que la notion européenne de pratique abusive serait constituée. Aussi, le premier élément du critère est un élément « *subjectif* » qui vise à déterminer les finalités des activités en cause. Cependant, cette finalité « *ne doit pas être confondue avec l'intention subjective des participants à ces activités* », qui elle, doit être objectivement déterminée sur la base de l'absence de toute autre justification économique de l'activité que celle de créer un avantage fiscal. Selon l'avocat général, cet élément peut être considéré comme un « *élément d'autonomie* ». Ainsi, en pratique, lorsque

¹⁴⁸⁸ Pt. 73 des conclusions.

¹⁴⁸⁹ Pt. 73 des conclusions. V. également, les arrêts, CJCE, 29 avril 2004, aff. jointes C-487/01 et C-7/02, *Gemeente Leusden (C-487/01) et Holin Groep BV cs (C-7/02) contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-5337, pt. 76. La Cour affirme en effet que « conformément à l'article 13, B, de la sixième directive, les États membres exonèrent les locations de biens immeubles dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple de l'exonération et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. Il résulte de ce texte que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive ».

¹⁴⁹⁰ Pts. 82 et 83 des conclusions.

¹⁴⁹¹ L'avocat général, dans ses conclusions, utilise la formulation d'« *usage abusif des dispositions du droit [de l'Union européenne]* » plutôt que celle de « d'abus de droit ».

l'administration fiscale nationale ou le juge de l'impôt national l'applique, il doit déterminer si l'activité en cause a une base autonome qui soit en mesure de la doter d'une justification économique quelconque, autre que fiscale, dans les circonstances de l'espèce¹⁴⁹².

1019. Le deuxième élément du critère, correspondant à un élément « *objectif* » qui suppose que le but et les finalités des normes européennes qui seraient invoquées de façon abusive soient comparés à la finalité et aux résultats atteints par l'activité en cause. Et l'avocat général d'ajouter que « *ce second élément est important, pas seulement parce qu'il fournit la règle par rapport à laquelle doivent être appréciés l'objectif et les résultats de l'activité en question. Il fournit également une protection aux cas dans lesquels le seul objectif de l'activité pourrait être de diminuer la dette fiscale, mais où l'objectif est effectivement le résultat d'un choix entre différents régimes fiscaux que le législateur communautaire entendait laisser ouvert. En conséquence, lorsqu'il n'existe aucune contradiction entre la reconnaissance de la revendication formulée par le contribuable et les buts et résultats poursuivis par la disposition juridique invoquée, on ne saurait affirmer l'existence d'une pratique abusive* »¹⁴⁹³.

1020. Ainsi, il incomberait aux juridictions nationales d'établir si la reconnaissance du droit à déduction ou récupération de la TVA payée en amont en faveur des assujettis qui le revendiquent est compatible avec les objectifs et finalités poursuivis par la sixième directive TVA¹⁴⁹⁴. Et si les juridictions nationales établissent que les deux éléments du critère sont réunis, alors il faudrait conclure à l'abus de droit des dispositions de la sixième directive TVA¹⁴⁹⁵.

En tout état de cause, les deux « éléments » du critère de l'abus de droit dégagé par l'avocat général vont permettre au juge européen de l'impôt d'asseoir sa jurisprudence sur l'abus de droit et de dégager ce qu'il entend par abus de droit de l'Union européenne en matière de droit dérivé.

¹⁴⁹² Pt. 87 des conclusions.

¹⁴⁹³ Pt. 88 des conclusions.

¹⁴⁹⁴ Pt. 95 des conclusions.

¹⁴⁹⁵ Pt. 97 des conclusions.

1021. Dans l'affaire *Halifax*, la Cour de justice a jugé que la sixième directive doit être interprétée en ce sens « qu'elle s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive ». Pour résoudre cette affaire, la Cour de justice va raisonner de manière inductive. En effet, le juge européen de l'impôt commence par affirmer que les notions de biens et de prestation de services, définissant les opérations taxables au regard de la directive TVA, ont un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et résultats des opérations concernées¹⁴⁹⁶.

1022. Aussi, les opérations doivent répondre aux critères objectifs sur lesquels sont fondées les différentes notions de livraison de biens et de prestation de services¹⁴⁹⁷. Dès lors, « une obligation pour l'administration fiscale de procéder à des enquêtes en vue de déterminer l'intention de l'assujetti serait contraire aux objectifs du système commun de TVA »¹⁴⁹⁸. Et la Cour d'ajouter que si dans les cas de fraude fiscale au moyen de fausses déclarations ou d'établissement de factures irrégulières, ces critères ne sont pas satisfaits, il en est tout autrement lorsque la question est de savoir si l'opération litigieuse est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal. En effet, dans cette dernière configuration, cette recherche est sans incidence pour déterminer si l'opération constitue une livraison de biens ou une prestation de services et partant, une activité économique¹⁴⁹⁹.

1023. Dans son arrêt, le juge européen de l'impôt affirme que « ce principe d'interdiction de pratiques abusives s'applique également au domaine de la TVA »¹⁵⁰⁰. La formulation est sujette à commentaire. En effet, l'on remarque que la Cour ne se réfère pas formellement à un principe général du droit de l'Union européenne

¹⁴⁹⁶ CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds permanent development services Ltd, County wide property investments Ltd*: *JurisData* n° 2006-204006; *Europe* 2006, comm. 128, obs. F. MARIATTE; *RJF* 2006, n° 648; *BDCF* 2006, n° 68, concl. L. M. POIARES P. MADURO. — V. également, Y. SERANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) » : *Dr. fisc.* 2006, n° 16, étude 16; O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation communautaire de l'abus de droit » : *RJF* 2006, p. 383.

¹⁴⁹⁷ Pt. 58 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁴⁹⁸ Pt. 57 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁴⁹⁹ Pt. 59 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁵⁰⁰ Pt. 70 de l'arrêt *Halifax*.

interdisant l'abus de droit, mais à un « principe d'interdiction de pratiques abusives »¹⁵⁰¹. Pour ce faire, la Cour de justice affirme que « l'application de la réglementation [européenne] ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit [de l'Union européenne] »¹⁵⁰².

1024. Dans son développement relatif à l'abus de droit, et particulièrement dans le domaine de la TVA, la Cour de justice, s'appuyant sur les conclusions de l'avocat général, affirme effectivement qu'une pratique abusive exige la réunion de deux éléments. Selon le juge européen de l'impôt, il faut, d'une part, « que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions »¹⁵⁰³. Concrètement, il s'agit d'opérations qui entrent dans le champ d'application de la directive TVA, mais qui sont contraires à ses objectifs.

1025. Et la Cour d'ajouter qu'il faut, d'autre part, « que le but essentiel des opérations en cause » soit « l'obtention d'un avantage fiscal »¹⁵⁰⁴. Le juge européen de l'impôt s'appuie sur ce qu'avait affirmé l'avocat général au regard de l'interdiction de pratiques abusives qui n'était pas pertinente, selon ce dernier, lorsque les opérations en cause étaient susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux¹⁵⁰⁵. A contrario, si l'opération est susceptible d'avoir une qualification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux, l'opération ne peut être interdite sur le fondement de l'abus, ou, pour reprendre la formulation du juge européen de l'impôt, sur le fondement du « *principe d'interdiction de pratiques abusives* »¹⁵⁰⁶. C'est donc ici que se trouve la portée principale de l'arrêt *Halifax*, en ce qu'il impose

¹⁵⁰¹ R. N. IONESCU, *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p. 237.

¹⁵⁰² Pt. 70 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁵⁰³ Pt. 74 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁵⁰⁴ Pt. 75 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁵⁰⁵ Pt. 89 des conclusions.

¹⁵⁰⁶ Pt. 70 de l'arrêt *Halifax*.

que l'objectif de l'obtention d'un avantage fiscal ne doit pas être « exclusif », mais simplement « essentiel »¹⁵⁰⁷.

1026. Dans l'appréciation de l'abus de droit, ou plus précisément dans l'application du principe d'interdiction de pratiques abusives, la Cour de justice affirme qu'il revient à la juridiction nationale de vérifier si les éléments constitutifs d'une telle pratique abusive sont réunis dans le litige¹⁵⁰⁸. La Cour de justice se montre néanmoins ouverte au dialogue et invite les juges nationaux de l'impôt à lui poser des questions par voie préjudicielle afin qu'elle puisse « apporter des précisions visant à guider la juridiction nationale dans son interprétation » conformément à une jurisprudence déjà établi dans un arrêt du 4 juillet 2000, *Salomone Haim contre Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein*¹⁵⁰⁹ et confirmé dans un second du 17 octobre 2002, *Payroll Data Services (Italy) Srl, ADP Europe SA et ADP GSI SA*¹⁵¹⁰.

1027. Ainsi, l'arrêt est véritablement majeur pour plusieurs raisons. Tout d'abord, parce qu'il affirme un principe d'interdiction de pratiques abusives. D'autre part, la Cour de justice analyse l'élément objectif, deuxième versant de la pratique abusive. Dans son appréciation, le juge européen de l'impôt considère que pour qu'un droit à déduction de la TVA payée en amont puisse être reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendu d'un tel droit, encore faut-il qu'existe un lien direct et immédiat entre l'opération en amont et l'opération en aval ouvrant droit à déduction. Autrement, cela constituerait une atteinte au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif du régime de la sixième directive TVA si les assujettis pouvaient déduire la totalité de la TVA payée en amont alors que, dans le cadre de leurs transactions commerciales normales, aucune opération conforme aux dispositions du régime des

¹⁵⁰⁷ V. R. N. IONESCU, *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, p. 238.

¹⁵⁰⁸ Pt. 76 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁵⁰⁹ CJCE, 4 juillet 2000, aff. C-424/97, *Salomone Haim contre Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein*, Rec., p. I-5123, pt. 58.

¹⁵¹⁰ CJCE, 17 octobre 2002, aff. C-79/01, *Payroll Data Services (Italy) Srl, ADP Europe SA et ADP GSI SA*, Rec., p. I-8923, pt. 29. Dans cet arrêt, la Cour de justice affirme, en effet, que « si, dans le cadre de la répartition des compétences entre les juridictions communautaires et nationales, il appartient en principe à la juridiction nationale de vérifier que ces conditions sont réunies dans l'affaire pendante devant elle, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut, le cas échéant, apporter des précisions visant à guider la juridiction nationale dans son interprétation ».

déductions de la TVA ou de la législation nationale le transposant n'aurait permis de déduire cette TVA en tout ou partie¹⁵¹¹.

1028. Ainsi, pour le juge européen de l'impôt, l'élément objectif du critère de la notion européenne de pratique abusive est rempli. Il revient donc à la juridiction nationale d'apprécier l'élément subjectif. Pour l'aider dans son travail d'appréciation, le juge européen de l'impôt lui rappelle qu'elle peut, pour établir le contenu et la signification réels des opérations litigieuses, prendre en considération, par exemple, le « caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le pan de réduction de la charge fiscale »¹⁵¹².

1029. Si le terme « purement » artificiel dans le cadre des exemples qu'a pu donné la Cour aux juridictions nationales afin de caractériser le premier élément a pu laisser s'installer un doute quant au but « essentiellement » ou « exclusivement » fiscal de l'opération¹⁵¹³, le doute fut levé dans un second arrêt du 21 février 2008, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Part Service Srl*. Dans cet arrêt, la Cour de justice juge que la sixième directive TVA « doit être interprétée en ce sens qu'une pratique abusive peut être retenue lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel de l'opération ou des opérations en cause » avant de renvoyer à la juridiction nationale le soin de déterminer le premier élément du critère de la notion européenne de pratiques abusives¹⁵¹⁴.

1030. Ainsi, la définition de l'abus de droit au sens de l'Union européenne, ou plus exactement de l'interdiction des pratiques abusives au sens de l'Union européenne semble faire référence au critère du but « essentiellement » fiscal de l'opération en matière d'abus de droit dérivé de l'Union européenne.

¹⁵¹¹ Pt. 80 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁵¹² Pt. 81 de l'arrêt *Halifax*.

¹⁵¹³ V. O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF* 5/06 p. 383.

¹⁵¹⁴ CJCE, 21 février 2008, aff. C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Part Service Srl*, *Rec.*, p. I-897 ; *RJF* 2008, n° 765 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 23, comm. 366.

1031. Dans cette saga jurisprudentielle relative à la définition de l'abus de droit au sens du droit de l'Union européenne, un arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA contre Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate*, du juge européen de l'impôt a semblé remettre en cause cette définition¹⁵¹⁵. En effet, dans cette affaire, la Cour de justice est revenue sur l'interprétation qu'elle a donnée dans son arrêt *Halifax* en considérant que « le principe d'interdiction de l'abus de droit (...) tend, notamment dans le domaine de la TVA, à ce que la réglementation [européenne] ne soit pas étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui sont réalisées non pas dans le cadre de transactions commerciales », mais, précise la Cour de justice « seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit [de l'Union européenne] »¹⁵¹⁶. En effet, le terme « seulement » traduisait l'idée de l'exclusivité du but fiscal. Dès lors, certains auteurs ont pu voir dans cet arrêt une remise en cause de la définition européenne de l'abus de droit applicable en matière de droit dérivé en affirmant que le juge européen de l'impôt exigeait désormais la recherche d'un but « exclusivement » et non « essentiellement » fiscal à l'opération¹⁵¹⁷.

1032. C'était, en réalité, faire abstraction d'un dernier arrêt venant clore la saga de la définition de l'abus de droit dérivé de l'Union européenne, rendu le 22 décembre 2010, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre RBS Deutschland Holdings GmbH*, dans lequel la Cour de justice rappelle, à titre liminaire que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un « objectif reconnu et encouragé par la directive » TVA¹⁵¹⁸.

1033. Ensuite, le juge européen de l'impôt affirme expressément que « la constatation d'une pratique abusive en matière de TVA suppose, d'une part, que les opérations dont il s'agit, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive [TVA] et de la législation nationale la

¹⁵¹⁵ CJCE, 22 mai 2008, aff. C-162/07, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA contre Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate*, Rec., p. I-4019 : *RJF* 2008, n° 1031

¹⁵¹⁶ Pt. 27 de l'arrêt.

¹⁵¹⁷ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 10^e éd., 2014, p. 986. V. également les commentaires à la *RJF* 2008, n° 1031.

¹⁵¹⁸ CJCE, 22 décembre 2010, aff. C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre RBS Deutschland Holdings GmbH*, Rec., p. I-13805, pt. 48.

transposant, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions applicables de la directive et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause se limite à l'obtention de cet avantage fiscal ».

Ainsi, la Cour de justice réaffirme que c'est bien le but « essentiellement » fiscal de l'opération qui emporte la qualification de l'abus de droit en matière de droit dérivé de l'Union européenne. Aussi, partageons-nous l'opinion du professeur SERANDOUR qui affirme que « *le débat est désormais clos* ». En effet, cela signifie qu'en matière de directive et particulièrement de TVA, « *l'administration fiscale et le juge doivent vérifier l'existence des éléments constitutifs de l'abus selon la CJUE et non au regard de l'article L. 64 du LPF, lequel exige expressément un but exclusif* »¹⁵¹⁹.

1034. La définition de l'abus de droit applicable en matière de droit dérivé de l'Union européenne semblait claire : il s'agit de la recherche de deux éléments du critère des pratiques abusives. Le premier élément est l'élément objectif invitant le juge à qualifier objectivement l'acte. Dans la recherche du second élément (subjectif), le juge national de l'impôt doit rechercher si le but « essentiel » de l'opération en cause se limite à l'obtention d'un avantage fiscal.

1035. Néanmoins, depuis un arrêt de la Cour de justice du 20 juin 2012, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs contre Paul Newey*, la situation semble de nouveau incertaine sur ce point. En effet, le juge européen de l'impôt semble être revenu au but « exclusivement » fiscal de l'opération afin de qualifier l'abus de droit. En témoigne notamment la solution de l'arrêt : « les stipulations contractuelles, même si elles constituent un élément à prendre en considération, ne sont pas déterminantes aux fins d'identifier le prestataire et le bénéficiaire d'une « prestation de services », au sens des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil du 17 octobre 2000.

¹⁵¹⁹ Y. SERANDOUR, « La fraude au droit à déduction de la TVA selon la CJUE » : *Dr. fisc.* 2012, n° 3, ét. 59.

Elles peuvent notamment être écartées lorsqu'il s'avère qu'elles ne reflètent pas la réalité économique et commerciale, mais constituent un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier »¹⁵²⁰.

1036. En matière d'abus de droit dérivé de l'Union européenne, la position de la Cour de justice semble incertaine. Si dans la majorité de ses arrêts elle a pu retenir le but « essentiellement » fiscal de l'opération, son dernier arrêt rendu en le 20 juin 2012 fait peser une incertitude sur le critère à retenir.

¹⁵²⁰ CJUE, 20 juin 2013, aff. C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs contre Paul Newey*: *RJF* 2013, n° 1102.

Conclusion du titre deux

1037. Si certaines normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale ont pu faire l'objet d'un dialogue coopératif des juges, il n'en est pas toujours le cas. Que cela soit au regard du champ d'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale ou encore en matière de lutte contre la fraude fiscale, le dialogue des juges se veut, dans ces contextes, oppositionnel.

1038. En effet, au regard du champ d'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale, force est de constater que le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne n'adoptent pas la même démarche. Si la Cour de justice souhaite appréhender, dans la mesure du possible, ce qui se situe en dehors du champ d'application du droit de l'Union européenne, le juge français de l'impôt suit une feuille de route qui ne rend possible le dialogue que dans une certaine configuration. Dans ce contexte, si le dialogue n'est pas nécessairement oppositionnel, la configuration dialogique constitue, elle, une certaine limite. Il peut être légitime de penser ici que le juge français de l'impôt, qui reste l'organe de l'État membre, tente tant bien que mal, de sauvegarder la souveraineté fiscale de l'État. En ce sens, il est possible d'affirmer que la démarche du dialogue des juges peut constituer une limite dans la construction d'un ordre fiscal européen.

1039. S'agissant de certaines applications du droit fiscal, le dialogue des juges peut être véritablement oppositionnel. En témoignent, notamment, les divergences entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, et particulièrement au regard de la fraude à la TVA. De même, la conception européenne de l'abus du droit dérivé au regard des directives européennes est le terrain d'un dialogue oppositionnel entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice. Et si les jurisprudences évoluent, elles laissent planer, pour le moment, une certaine incertitude, particulièrement au regard du critère essentiellement fiscal de l'opération afin de qualifier l'abus du droit dérivé. Dans ce contexte, il semble permis d'affirmer que le dialogue des juges, oppositionnel au regard du champ d'application du droit de

l'Union européenne et au regard de certaines applications du droit fiscal, ne permet pas encore l'intégration négative et partant constitue, en l'état, une limite dans la construction d'un ordre fiscal européen.

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

1040. Au terme de cette étude, force est de constater que les normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale ont fait l'objet d'un dialogue des juges. Celui-ci se manifeste de manière coopérative dans certains domaines que sont les prohibitions européennes en matière fiscale et le droit dérivé. Plus précisément, le dialogue des juges est coopératif en matière de prohibition des aides fiscales d'État, des taxes d'effet équivalent à des droits de douane, des impositions intérieures discriminatoires, mais également en matière d'obligation de transposition des directives. Dans ce contexte, le dialogue des juges a permis d'aboutir à une intégration négative qui participe de la construction d'un ordre fiscal européen.

1041. En revanche, il est des domaines dans lesquels les normes du droit de l'Union européenne spéciales à la matière fiscale font, à ce jour, l'objet d'un dialogue oppositionnel des juges. Il est possible de mentionner le domaine de la lutte contre la fraude fiscale, la conception de l'abus du droit dérivé, mais également en matière de démarche au regard du champ d'application du droit de l'Union européenne dans le domaine fiscal. Si cette opposition constitue une limite à la construction d'un ordre fiscal européen par le dialogue des juges, il convient néanmoins de relativiser et de rappeler que cette opposition n'est pas figée dans la mesure où le dialogue se poursuit.

CONCLUSION GÉNÉRALE

1042. Si les États membres sont titulaires de leur souveraineté fiscale, ils ont, tout au long du processus de construction européen, transféré certaines de leurs compétences fiscales à l'Union européenne. Or, s'ils peuvent exercer leurs compétences fiscales de manière souveraine, il n'en reste pas moins qu'ils doivent le faire dans le respect du droit de l'Union européenne.

1043. Dans ce contexte, l'on a pu assister à la construction d'un ordre fiscal européen qui érode, plus sans doute qu'initialement prévu, la souveraineté fiscale des États membres. Cet ordre fiscal européen se construit tant par une intégration négative que par une intégration positive. La première est l'œuvre des juridictions et particulièrement celle de la Cour de justice de l'Union européenne. Tendant vers une certaine unification, son travail débuta par la reconnaissance de la primauté des règles du droit de l'Union sur le droit des États membres en matière fiscale, et la reconnaissance de la portée fiscale des libertés de circulation du droit originaire.

1044. Néanmoins, déclarer la primauté d'un droit et la reconnaissance d'une portée fiscale à certaines règles du droit de l'Union européenne ne permet pas nécessairement d'établir qu'ils permettent de construire un ordre fiscal européen ni même que le droit de l'Union soit effectivement respecté par les États membres. C'est ainsi que nous devons remonter le fleuve de l'intégration négative pour arriver à sa source : le dialogue des juges.

1045. Le dialogue des juges s'articule autour de deux types de normes : des normes générales du droit de l'Union européenne et des normes du droit de l'Union européenne qui sont spéciales à la matière fiscale. Les premières sont relatives aux libertés européennes de circulation applicables à la matière fiscale et ont fait l'objet d'un dialogue coopératif entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne. De même, en matière de droits fondamentaux et de principes généraux du droit de l'Union européenne, le dialogue des juges a été constructif et

fructueux et a permis, positivement, de participer à la construction d'un ordre fiscal européen.

1046. En revanche, aspect « négatif » du dialogue des juges, il peut parfois être « oppositionnel ». Il s'agit, en réalité, non pas d'une opposition *stricto sensu* qui s'apparente à un blocage, mais plutôt d'une phase de confrontation par le dialogue. Dans ce contexte, le juge français de l'impôt et la Cour de justice ne partagent pas la même « feuille de route » ou encore la même définition des notions. Plus généralement, dans cette phase de dialogue difficile, compétitif, engagé, mais tout de même ouvert, phase durant laquelle l'on ne peut encore parler d'intégration négative. Ainsi, dans le cadre de la phase de dialogue oppositionnelle, il est indéniable que le dialogue des juges ne participe pas à la construction d'un ordre fiscal européen.

1047. S'agissant des normes du droit de l'Union européenne qui sont spécialement applicables à la matière fiscale, il s'agit ici de la liberté de circulation prise sous son angle prohibitif, à savoir particulièrement les aides fiscales d'État, les taxes d'effet équivalent à des droits de douane et les impositions intérieures discriminatoires. Ces normes ont fait l'objet d'une intégration négative rendue possible par un dialogue coopératif des juges. En ce sens, le dialogue des juges participe de nouveau de la construction d'un ordre fiscal européen. Ces normes spéciales rencontrent tout de même une limite : celle du dialogue oppositionnel qui se retrouve tant en matière de champ d'application du droit de l'Union européenne dans son application fiscale, mais également dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale.

1048. Le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne est un outil efficace permettant de construire un ordre fiscal européen. Cependant, encore faut-il que le juge puisse exercer sa fonction et avoir un rôle à jouer dans cette construction. A la vérité, celui-ci se heurte nécessairement à une limite inhérente à sa fonction : à savoir qu'il n'est qu'un juge et non le législateur ou le pouvoir exécutif.

1049. Partant, compte tenu de cette limite, aussi indéniable que structurelle, du dialogue des juges dans la construction d'un ordre fiscal européen, l'intégration fiscale se réalise également en dehors de son office, de manière législative et administrative,

mais également de manière politique. En témoignent notamment les différents règlements et directives adoptés, tant en matière de fiscalité directe que de fiscalité indirecte. Il est possible de mentionner ici de manière non exhaustive l'intégration positive qui résulte de l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires¹⁵²¹, sur la TVA¹⁵²², sur les droits d'accises¹⁵²³, l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)¹⁵²⁴, l'échange de renseignement en matière de fiscalité directe¹⁵²⁵ et indirecte¹⁵²⁶, l'assistance au recouvrement¹⁵²⁷, la lutte contre la concurrence fiscale

¹⁵²¹ V. pour une étude plus détaillée sur le sujet, A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, éd. Bruylant, 2012, pp. 327 et s.

¹⁵²² Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. V. également, COM(2010) 695, document de travail des services de la Commission, SEC (2010) 1455, du 1.12.2010. V. également Communiqué IP/10/1633 ; Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen sur l'avenir de la TVA – Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, Bruxelles, le 6.12.2011, COM (2011) 851 final ; Communiqué IP/11/1508. Directive 2013/42/UE du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne un mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA, JOUE L 201/1 du 26 juillet 2013.

¹⁵²³ Directive n° 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, JO L. 176 du 5 juillet 2011 ; Directive n° 92/84/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, JO L. 316 du 31.10.1992, pp. 29-31 ; Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, JO L. 283 du 31.10.2003, p. 51 ; Directive n° 92/81/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales, JO L. 316 du 31.10.1992, p. 12 ; Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, JO L.9 du 14.01.2009, pp. 12-30.

¹⁵²⁴ V. D. GUTMANN, « Les enjeux de l'ACCIS pour les groupes français », *Dr. fisc.* 2012, 2012, 528 ; Commission européenne, « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », 2 mai 2007, COM (2007) 223 final ; Commission européenne, « Proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) », 16.03.2011, COM (2011) 121/4 ;

¹⁵²⁵ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JO L. 64/1 du 11.3.2011, pp. 1-12. La directive 2011/16/UE abrogea la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977 Conseil concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs, JO L. 336 du 27.12.1977, pp. 15-20 ; Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JO L. 359/1 du 16.12.2014 ; V. également, Th. LAMBERT, « 'Paradis fiscaux', dépasser l'échange d'informations », *Gestion et finances publiques* 2013, n° 8-9, p. 22 à 30 ; Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JO L. 359/1 du 16.12.2014.

¹⁵²⁶ Règlement n° 904/2010/UE du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, L. 268/1 du 12.10.2010, pp. 1-18 ; Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92, JO L. 264 du 15.10.2003, pp. 1-11.

¹⁵²⁷ Directive 2001/44/CE du Conseil du 15 juin 2001 modifiant la directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, et relative à la taxe sur la valeur ajoutée et à certains droits d'accise, JO L. 175 du 28.6.2001, pp. 17-20 ; Directive 2008/55/CE du Conseil du 26 mai 2008 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, à certains droits, à certaines taxes et autres mesures (version codifiée), JO L. 150 du 10.6.2008, pp. 28-38 ; Règlement n° 1179/2008 du 28 novembre 2008 fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive 2008/55/CE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, à certains droits, à certaines taxes et autres mesures, JO L. 319/21 du 29.11.2008, pp. 21-43.

dommageable¹⁵²⁸, combat de l'OCDE et de l'Union européenne se manifestant par l'adoption de Code de conduite, et plus récemment le travail de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)¹⁵²⁹.

1050. Ainsi, si le dialogue des juges ne permet pas de préjuger de la réalisation effective et parfaite d'un ordre fiscal européen, force est néanmoins de constater qu'il participe indéniablement à sa construction. À plus long terme, il n'est pas interdit de penser que les États membres acceptent de transférer toutes leurs compétences fiscales aux institutions de l'Union européenne afin d'aboutir à l'établissement de bases d'imposition communes, à des taux communs, voire même à la création d'un impôt européen.

1051. Plus encore, certes, le dialogue entre le juge français de l'impôt et la Cour de justice de l'Union européenne participe de la construction d'un ordre fiscal européen, à fondement juridictionnel et jurisprudentiel, subdivision de l'ordre juridique de l'Union européenne. Mais, si l'acceptation que nous avons retenue dans cette thèse, s'agissant de l'« ordre fiscal européen », est celle d'une composante de l'ordre « juridique » fiscal européen, il n'est pas exclu de pouvoir y déceler, également, les prémices d'un ordre « public » fiscal européen, sorte d'application adaptée aux États membres eux-mêmes du caractère évidemment d'ordre public au regard des contribuables qu'ont les normes fiscales.

1052. Cet ordre public fiscal, l'ordre public fiscal européen, au stade des prodromes en l'état du droit positif, serait une notion finaliste, dont l'objectif cardinal serait la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, et plus généralement contre les formes les plus intenses de la concurrence fiscale dommageable.

¹⁵²⁸ V. sur ce point, P. DE SCHOUTHEETE, *La coopération politique européenne*, Labor, 2^e éd., 1986 ; Commission des Communautés européennes, 20 mars 1996, « la fiscalité dans l'Union européenne », SEC (96) 487 ; Commission des Communautés européennes, Communication de la Commission au Conseil et au parlement européen, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », 5 novembre 1997, COM (97) 654 final ; Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, JO C. 2 du 6 janvier 1998, pp. 2-5.

¹⁵²⁹ OCDE, Rapport « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices », 19 juillet 2013 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 41, activité. 557 ; 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, 529.

1053. En somme, en premier rang, se construit un ordre fiscal européen, déjà bien affirmé, qui, sous la houlette des juges, s'impose comme un ordre normatif.

1054. En second rang, moins affirmé, sous-jacent, montant en puissance, et affectant certains contenus de l'ordre fiscal européen, se développerait un ordre public fiscal européen qui européenise des notions nationales (lutte contre la fraude et l'évasion, abus de droit¹⁵³⁰) ou tente de promouvoir la lutte contre la concurrence fiscale dommageable¹⁵³¹. Cet ordre, qui serait une notion finaliste, serait moins tributaire des juges et, en tout cas, appellerait le recours croissant à des normes écrites, à des conventions internationales, dans le cadre spécialement de l'OCDE, à du droit souple aussi (code de bonne conduite, par exemple¹⁵³²).

1055. L'effectivité de son développement, bénéfique au marché intérieur, eu égard à sa logique constitutive, sera, en toute hypothèse, tributaire de la responsabilité première d'un dialogue, mais cette fois, entre les institutions politiques européennes et nationales, d'abord, internationales ensuite.

¹⁵³⁰ V. supra n° 412 et s.

¹⁵³¹ V. supra n° 25.

¹⁵³² V. supra n° 18.

BIBLIOGRAPHIE

MANUELS ET OUVRAGES

ANDRIANTSIMBAZOVINA J., BLUMANN C., GAUDIN H. et PICOD F. (dir.), *Le traité de Lisbonne : pourquoi faire simple quand on peut faire compliqué : Annuaire de droit européen (ADE), vol. IV*, Bruylant, 2009

ANDRIANTSIMBAZOVINA J., *L'autorité des décisions de justice constitutionnelles et européennes sur le juge administratif français*, LGDJ, 1998

ANGEL B. et CHALTIEL-TERRAL F., *Quelle Europe après le traité de Lisbonne*, Bruylant, LGDJ, 2008

AUBY J.-M. et DRAGO R., *Traité de contentieux administratif*, LGDJ, 3^{ème} éd., 1984

AUVRET-FINCK J. (dir.), *L'Union européenne carrefour des coopérations*, colloque CEDECE de Toulouse, LGDJ, 2003

BACH L., *La Jurisprudence*, Dalloz, 1983

BADINTER R., J.-M. SAUVÉ, ABRAHAM R., M.-E. AUBIN, Mélanges en l'honneur du président Bruno Genevois, *Le dialogue des juges*, Dalloz, 2009.

BERGE J.-S. et ROBIN-OLIVIER S., *Introduction au droit européen*, Thémis Droit, PUF, 2008

BERGE J.-S., NIBOYET M.-L. et FALLON M., *La réception du droit communautaire en droit privé des États membres*, Bruylant, 2003

BERLIN D., *Droit Fiscal Communautaire*, PUF, Collection Droit Fondamental, 1988

BIENVENU J.-J. et LAMBERT T., *Droit fiscal*, PUF, coll. droit fondamental, 2003, 3e éd.

BLUMANN C. et L. DUBOUIS L., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Litec, 4^e éd., 2011

BOBBIO N., *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Giappichelli, 1960, trad. Espagnole : « Teoria del ordenamento juridico », in *Toeria general del derecho*, Debate, 1995

BOSKOVITS K., *L'articulation des compétences normatives entre la Communauté et ses États membres*, Bruylant, 1999

BOULOUIS J., *Droit Institutionnel de l'Union européenne*, Montchrestien, 6^e édition, 1997

BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 9^e éd., 2008

BRAIBANT G., *La charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, Témoignage et commentaires*, Seuil, 2001

BROSSET E., CHEVALLIER-GOVERS C., EDJAHARIAN V. et SCHNEIDER C. (dir.), *Le traité de Lisbonne, reconfiguration ou déconstitutionnalisation de l'Union européenne*, Bruylant, 2009

BUISSON J., *Impôt et souveraineté*, Archive de philosophie du droit, 2002

CARBONNIER J., *Droit civil, Introduction*, PUF, 24^{ème} édition, 1996

CARBONNIER J., *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, 8^{ème} édition, LGDJ, 1995

CARLOS DOS SANTOS A., *l'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, LGDJ, Bruylant, 2009

CHALTIEL F., *La souveraineté de l'État et l'Union européenne, l'exemple français*, LGDJ, 1999

CHRISTOPHE-TCHAKALOFF M.-F., *Les grandes étapes de la construction de l'Europe*, PUF coll. « Que sais-je ? », 2^e éd., 1999

CLERGERIE J.-L., GRUBER A. et RAMBAUD P., *L'Union européenne*, Dalloz, 10^e éd., 2014

CLERGERIE J.-L., *Le principe de subsidiarité*, Ellipses, 1997

CLOOS J., REINESCH G., VIGNES D. et WEYLAND J., *Le traité de Maastricht, genèse, analyse-commentaires*, Bruylant, 1993

COHEN-JONATHAN G., *Aspect européen des droits fondamentaux*, Montchrestien, 3^e éd., 2002

COLLET M., *Droit fiscal*, PUF, 4^{ème} édition, 2013

COMABCAU J. et SUR S., *Droit international public*, Montchrestien, 4^e éd., 1999

COMBACAU J. et SUR S., *Droit international public*, LGDJ, 11^{ème} édition, 2014

CONSTANTINESCO V., *Compétences et pouvoirs dans les Communautés européennes. Contribution à l'étude de la nature juridique des Communautés européennes*, LGDJ, coll. « Bibl. de droit international », t. 74, 1974

CORNU G., *Linguistique juridique*, Éditions Montchrestien, 2000

CORNU G., *Vocabulaire juridique*, PUF, 2014

COZIAN M. et DEBOISSY Fl., *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 38^e éd., 2014

COZIAN M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^{ème} éd., 1999

CRABIT E., *Recherches sur la notion d'espace judiciaire européen*, Bordeaux, PUB, 1988

D. ALLAND et S. RIALS, *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, 2004

DAVID C., FOUQUET O., BLAGNET B. et RACINE P.-F., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009

DE LA MARDIERE Ch., *Droit fiscal général*, Flammarion, coll. Champs université, 2012

DE SCHOUTHEETE P., *La coopération politique européenne*, Labor, 2^e éd., 1986

DEBOISSY Fl., *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, 1997

DIDIER P., *La notion de concurrence fiscale*, Dalloz, 2002

DONNEDIEU de VABRES H., *Les principes modernes du droit pénal international*, Sirey, 1928

DONY M., *Après la réforme de Lisbonne, les nouveaux traités européens, dans la version définitive du traité signé à Lisbonne*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2008

DOUtraux Y., *Le traité sur l'Union européenne*, Armand Colin, 1992

DRAGO G., *L'application de la Constitution par les cours suprêmes*, Dalloz, coll. Thèmes et commentaires, 2007

DUBOS O., *Les juridictions nationales, juge communautaire*, Dalloz, 2001

DUBOUIS L. et BLUMANN C., *Droit matériel de l'Union européenne*, Précis Domat, Montchrestien, 5^e éd., 2009

DUTHEIL DE LA ROCHERE J. (dir.), *L'exécution du droit de l'Union, entre mécanisme communautaire et droits nationaux*, Bruylant, coll. « Droit de l'Union européenne », 2009

EMONNOT C., *Intégration financière européenne et fiscalité des revenus du capital*, Economica, 1998

FITOUSSI J.-P., *Entre convergences et intérêts nationaux : l'Europe*, Presses de Sciences-Po, 1994

FLORE D., *Le jugement répressif au-delà des frontières nationales*, *Annales de droit de Louvain*, 1988

FRISON D., *Introduction au droit anglais et aux institutions britanniques*, Ellipses, 3^{ème} édition, 2005

GANSHOF VAN DER MEERSCH W., *L'ordre juridique des Communautés européennes et le droit international*, Académie de droit international de La Haye, Recueil des cours, T.148-V

GAUDIN H. (dir.), *Le champ d'application du droit communautaire*, colloque de La Rochelle, avr. 2003, *RAE* 2003/2004, n° 1

GAUTRON J.-C., (dir.), *La subsidiarité* : *RAE* 1998, n° 1-2

GENEVOIS B., *La jurisprudence du Conseil Constitutionnel*, Éd. STH, 1988

GERBET P., *La construction de l'Europe*, Imprimerie nationale, 3^e éd., 1998

GIDE A., *Les nourritures terrestres*, Folio n° 117

GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 10^{ème} éd., 2014

GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 5^{ème} éd., 2014

HALLSTEIN W., *La Communauté européenne : nouvel ordre juridique* », Bureau d'Information des Communautés européennes, 1964

HART H. L. A., *Le Concept de droit*, Facultés universitaires de Saint-Louis, 1986, (trad. M. VAN DE KERCHOVE)

HERNU R. et SOULIER G., *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, 2003.

ILIOPOULOU A., *Libre circulation et non-discrimination élément du statut du citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, 2008

IONESCU R. N., *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruylant, 2012

KELSEN H., *Das Problem der Souveränität und die Theorie des Völkerrechts*, 1928

KELSEN H., *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*, 2^e éd., 1923

KELSEN H., *Théorie générale du droit et de l'État*, LGDJ, 1997, trad. B. LAROCHE et V. FAURE

KELSEN H., *Théorie pure du droit*, Dalloz, 2^e éd., 1962

KELSEN H., *Théorie pure du droit*, Neuchâtel, Éd. de la Baconnière, 2^{ème} éd., 1998

LAFERRIÈRE E., *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, 1987, T.1

LAMARQUE J., NEGRIN O. et AYRAULT L., *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3^{ème} éd. 2014

LEVASSEUR A. A., *Droit des États-Unis*, Dalloz, 2^{ème} éd., 1994

LIBCHABER R., *l'exception d'ordre public en droit international privé, au colloque sur l'Ordre public à la fin du XXe siècle*, Dalloz, 1996

LICHERE F., POTVIN-SOLIS L. et RAYNOUARD A., *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004

LOUIS J.-V., *L'ordre juridique communautaire*, Office de Publication des Communautés européennes, Coll. « Perspectives Européennes », 6^e éd., 1994

LUKASZEWICZ B. et OBERDORFF H., *Le juge administratif et l'Europe : le dialogue des juges. Actes du colloque du 50^e anniversaire des tribunaux administratifs*, 2004

MAITROT DE LA MOTTE A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012

MAITROT DE LA MOTTE A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, Tome 44, 2005

MARCHESSOU Ph., *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, Série Études et Recherches, 1980

MICHEL V., *Recherches sur les compétences des Communautés européennes*, L'Harmattan, 2003

MOLFESSIS N., *Le Conseil constitutionnel et le droit privé*, LGDJ, 1998

MOLINIER J. (dir.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, PUF, coll. « Droit et justice », 2005

MONJAL P.-Y., *Recherches sur la hiérarchie des normes communautaires*, LGDJ, coll. « Bibl. de droit international et communautaire », t. 112, 2000

OBERDORFF H., *L'Union européenne*, Presses universitaires de Grenoble, 2007

PERTEK J., *Droit des institutions de l'Union européenne*, coll. Thémis, PUF, 2^e éd., 2006

PESCATORE P., *Le droit de l'intégration*, Bruylant, coll. « Droit de l'Union européenne, Grands écrits », 2005

PESCATORE P., *L'ordre juridique des Communautés européennes*, Presses Universitaires de Liège, 1975.

PHILIP P., *Procédure fiscale et garanties du contribuable*, Economica, 2011

PICHERAL C., *L'ordre public européen : droit communautaire et droit européen des droits de l'homme*, la Documentation française, 2001

POELEMANS M., *La sanction dans l'ordre juridique communautaire*, Bruylant, LGDJ, 2004

PORTA J., *La réalisation du droit communautaire, essai sur le gouvernement juridique de la diversité*, Fondation Varenne, LGDJ, 2008

REY A. et REY-DEBOVE J., *Dictionnaire de la langue française*, éd. Le Petit Robert, 2006

RIDEAU J., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, LGDJ, 6^e éd., 2011

RIU I., *Sociétés et établissements stables en droit fiscal international et de l'Union européenne*, L'Harmattan, 2013.

ROBBEZ-MASSON Ch., *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* : LGDJ, 1990

ROMANO S., *L'ordre juridique*, Dalloz, 1975

ROUSSEAU Ch., *Droit international public*, T.1, Introduction et Sources, Sirey, 1970

ROUX J., *Droit général de l'Union européenne*, LexisNexis, 4^e éd., 2012

RUBENS E., *La fiscalité des entreprises. Aspects financiers de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne*, Larcier, Cahier financiers, 2002

SALUSTRO E., *La fiscalité directe et la compétition européenne*, Conseil Économique et Social, 1998

SERLOOTEN P., *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 13^e éd., 2014

SERVERIN E., *De la jurisprudence en droit privé. Théorie d'une pratique*, Presse universitaire de Lyon, 1985

SIMON D., *Le système juridique communautaire*, PUF, 3^e éd., 2001

SORASIO D., *Union européenne, traité de Maastricht : Rép. droit communautaire*, Dalloz, vol. 3

SOULIER G., *Union européenne. Histoire de la construction européenne*, JCL. Europe, Fasc. 100

SUDRE F., MARGUENAUD J.-P., ANDRIANTSIMBAZOVINA J., GOUTTENOIRE A. et LEVINET M., *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, PUF, coll. « Thémis », 2^e éd., 2004

TADDEI B., *La fraude fiscale*, Litec, 1974

TRIANAFYLLOU D., *Des compétences d'attribution au domaine de la loi. Étude sur les fondements juridiques de l'activité administrative communautaire*, Bruylant, 1997

TROTABAS T. et COTTERET J.-M., *Droit fiscal*, Dalloz, 2^e édition, 1975

VALLEE A., *Les systèmes fiscaux*, coll. Pt., Édition du Seuil, 2000

VINCENT-LEGOUX M.-C., *L'Ordre public. Étude de droit comparé interne*, coll. Les grandes thèses du droit français, PUF, 2001

ZENATI F., *La jurisprudence*, Dalloz, 1991

ZORGBIBE C., *Histoire de la construction européenne*, PUF, 1993

ARTICLES

X, « La nouvelle réglementation relative aux aides *de minimis* », *Dr. fisc.* 2014, n° 9, 181.

ACARD Cl., « Fiscalité financière », *Dr. fisc.* 2012, n° 38, ét. 438

ACARD Cl., « La directive »'mère-fille' » à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 317

AGUILA Y. et ALII, « La réforme de l'abus de droit au prisme de la Constitution » : FR Lefebvre 50/2013, p. 15

ALLAND D., « De l'ordre juridique international », *Droits*, 2002, n° 35, pp. 79-101

ALGLAVE E., « Définition de l'ordre public en matière civile », *Revue pratique de droit français (jurisprudence, doctrine, législation)*, 1868

AMLENDRAL R., "Tax avoidance and the European Court of Justice: what is at stake for european general anti-avoidance rules", *Intertax*, vol. 33, 2005, pp. 579–583

ANDRIANTSIMBAZOVINA J., « Les méthodes de la Cour européenne des droits de l'Homme, instrument de dialogue ? », *in Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité*, F. Lichère, L. Potvins-Solis, A. Raynouard (dir.), coll. Droit et Justice, éd. Bruylant et Nemesis, 2004, p. 167

AUJEAN M., « La politique fiscale européenne entre harmonisation, coordination et coopération renforcée », *Regards croisés sur l'économie*, mars 2007, pp. 238-249

AUSTRY S. et GUTMANN D., « L'invocabilité de la directive fusions » : FR 37/2011, inf. 13, p. 17

AUSTRY S. et GUTMANN D., « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ? », *RJF* 4/16, étude.

AUTENNE J. et DUPONT M., « L'évitement de l'impôt et sa licéité », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, 2006, pp. 41-97

BADINTER R., « L'exception d'inconstitutionnalité » in *Le dialogue des juges, Mélanges en l'honneur du Président Bruno Genevois*, Dalloz, 2009, p. 39

BASEDOW J., « Recherche sur la formation de l'ordre public européen dans la jurisprudence » in *Droit international privé, esprit et méthodes. Mélanges en l'honneur de Paul Lagarde*, Dalloz, 2005

BEAUD O., « Ordre constitutionnel et ordre parlementaire. Une relecture à partir de Santi Romano », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 73-96 ;

BELASSA A. Bela, *The Theory of Economic Integration*, Allen & Urwin, 1961

BELL J., « Que représente la souveraineté pour un Britannique ? », *Pouvoirs*, 1993, n° 67, pp. 107-116 ;

BERGER V., « La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme et le droit fiscal », *Droit fisc.*, n° 24, 17 juin 2010, pp. 11-18.

BERNARD Y., « Dissuasion à l'anglaise : la double clef de la fraude à la loi », *RJF* 2006, p.1083

BESSON J.-L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », *R.F.F.P.*, 1999, n° 70, pp. 231 et s.

BLANLUET G., « Affaire du précompte : le crédit d'impôt indirect en question », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 314

BLANLUET G., AUSTRY S. et AYRAULT L., « Encadrement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale », *Dr. fisc.* 2015, n° 39, 582

BOBBIO N., « Nouvelles réflexions sur les normes primaires et secondaires », in *Essais de théorie pure du droit*, LGDJ, 1998, pp. 89-103

BOKDAM-TOGNETTI E., « Coquille et abus de droit : les délices de la conchyliologie », *RJF* 11/2013, p. 883 à 889

BOKDAM-TOGNETTI E., « Droit interne et droit de l'Union européenne : entre harmonisation, coopération et inspiration. Quelques réflexions à l'occasion de l'affaire Ambulance de France », *RJF* 2013, n° 392

BOKDAM-TOGNETTI E., « Fiscalité des résidents à Monaco : comme un ouragan jurisprudentiel », *RJF* 7/2014, p. 636 à 642

BONHERT B., « Conformité de la taxe sur les huiles alimentaires avec le droit de l'Union européenne (oui) », *Dr. fisc.* 2013, n° 25, comm. 346

BOHNERT B., « Le nouveau régime de l'*exit tax* face aux normes supralégislatives : état des lieux des tests de résistance, Concl. sur CE, 8^e et 3^e ss-sect., 12 juillet 2013, n° 359314, M. Gibier et CE, 8^e et 3^e ss-sect., 12 juill. 2013, n° 350 004, M. Aube-Martin », *Dr. fisc.* 2013, n° 37, comm. 417

BOUTEMY B. et MEIER E., « AIDE D'ÉTAT – Le régime de financement du service de l'équarrissage par la taxe sur les achats de viandes doit être qualifié d'aide d'État », *Dr. fisc.* 2004, n° 17, comm. 440

BOUTEMY B. et MEIER E., « LIBERTÉ D'ÉTABLISSEMENT – L'imposition des plus-values latentes prévue à l'article 167 bis du CGI en cas de transfert du domicile hors de France est contraire à la liberté d'établissement », *Dr. fisc.* 2004, n° 20, comm. 483

BUISSON J., « l'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe », *Dr. fisc.* n° 47, 2012, 527

CAPITANT H., « L'interprétation des lois d'après les travaux préparatoires », *D.*, RH, 1935, n° 35

CAPITANT H., « Les travaux préparatoires et l'interprétation des lois », in *Mélanges Gény*, t. 2, p. 204, Sirey 1935

CASSAGNABERE H., « Jurisprudence récente de la CJUE en matière de fiscalité directe », *RJF* 3/16, étude.

CASSAN C. et RAINGEARD DE LA BLETHIERE E., « Compatibilité du précompte avec le droit communautaire : le Conseil d'État saisit la CJCE », *Dr. fisc.* 2009, n° 29, comm. 236

CASTAGNEDE B., « Chronique de fiscalité internationale », *L'année fiscale* 2003, p. 399

CASTAGNEDE B., « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA*, 1^{er} mai 2001, n° 86, p.4

CHAPUS R., « Qu'est-ce qu'une juridiction ? La réponse de la juridiction administrative », in *Recueil d'études en hommage à Charles Eisenmann*, 1975, p. 265

CHÉROT J.-Y., *Les aides d'États dans les Communautés européennes*, Economica, Collection Droit des Affaires et de l'Entreprise, 1998, p. 16

CHRISTOPHE TCHAKALOFF M.-F. et GOHIN O., « La Constitution est-elle encore la norme fondamentale de la République ? », *D.*, 1999, 12^e cahier, chr., pp. 120-128

CLERGERIE J.-L., « L'impôt européen : mythe ou réalité ? », *Les Petites Affiches*, n° 51, 28 avril 1995, pp. 20-23.

COHEN C., *La tentation hexagonale. La souveraineté à l'épreuve de la mondialisation*, Fayard, 1996

COLLIN P., « L'application du droit de l'Union européenne dans les situations purement interne », *Dr. fisc.* n° 47, 2012, 531

COMBACAU J., « Conclusions générales » in *L'Ordre public : ordre public ou ordres publics ? Ordre public et droits fondamentaux*, actes du colloque de Caen des 11 et 12 mai 2000, Bruylant, 2001, p.419

COUDERC A., « L'opposabilité d'une doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : une question cruciale encore en suspens », *BF* 10/12, p. 763 et s.

COUDERT P., « La discrimination à rebours en droit communautaire : une analyse juridique du comportement discriminatoire des États membres d'un espace économiquement intégré », *Les Petites Affiches*, n° 166, 21 août 2006, pp. 8-13.

COURTOIS P., « Des pouvoirs du service des impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé » : *Gaz. Pal.* 1960, p. 86

COZIAN M., « Propos désobligeant sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *DF* 1999, n° 13 530

COZIAN M., « Transformation de sociétés et abus de droit » : *BF Lefebvre* 5/92 p. 321

DAUMAS V., « Distributions transfrontalières de dividendes : avec avoir... ou pas ? », *RJF* 2009, p. 715

DAVOUDET E. et EL ARJOUN O., « Opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : état des lieux et perspectives », *Dr. fisc.* 2013, n° 37, comm. 405

DEBRÉ M., « L'idée européenne et sa déformation », *RRJ*, 1997, pp. 43-50

DE CROUY-CHANEL E., « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33, 2011, p.16

DE CROUY-CHANEL E., « 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, 529

DE CROUY-CHANEL E., « Procédure fiscale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, et. 179

DE FREMINET P., « À défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », *Les Petites Affiches*, n° 97, 15 mai 2002, pp. 41-43.

DE LA MARDIERE Ch., « la véritable nature de la doctrine administrative en droit fiscal », in *J.-L. Albert, Figure Lyonnaises des finances publiques*, Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre LASSALE, Gabriel MONTAGNIER et Luc SAIDJ, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2013, pp. 85-95

DE LA MARDIERE Ch., *JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 375 : Abus de Droit – textes, historique et notion*, janvier 2015

De LEVAL G., « Une harmonisation des procédures d'exécution dans l'Union européenne est-elle concevable ? », *Actualité du droit*, 1995, p. 485

DELAUNAY B., « L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux », *Dr. fisc.* 2012, n° 47, 526

DELAUNAY B., « La détermination de la liberté de circulation applicable dans le contentieux fiscal européen », *Dr. fisc.* n° 24, 2013, 318

DEROUIN Ph., « Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national (à propos de l'arrêt Leur-Bloem de la CJCE du 17 juillet 1997) » : *Dr. fisc.* 1997, n° 38, 100 050

De WITTE M., « Droit communautaire et valeurs constitutionnelles nationales », *Droits*, 1991, n° 14

DIBOUT P., « Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la communauté européenne », *Droit fisc.*, n° 48/1998, pp. 1475-1483.

DIBOUT P., « Éclairage sur le renvoi préjudiciel à la Cour de justice », *Dr. fisc.* 2009, n° 30-35, 427

DIBOUT P., « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », *Revue des Affaires européennes*, 1995, n° 2, p. 17.

DIBOUT P., « l'Europe et la fiscalité directe », *Chronique de jurisprudence fiscale européenne, RTD Euro.*, 1998, p.259

DIBOUT P., « L'Europe et la fiscalité directe », *Les Petites Affiches*, 23 décembre 1998, n° 153, p. 12

DIBOUT P., « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux. A propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen », *Dr. fisc.* 2000, n° 42, 100 260

DIBOUT P., « Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement », *Dr. fisc.* 2008, n° 52, 640

DIBOUT P., « Les trois voies de l'Europe fiscale », *Banque et Droit*, 1992, n° 22, p. 39

DIBOUT P., « Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales », *Dr. fisc.* 11/00 p. 474, pt. n° 57

DINH E., « Commentaire sur l'article 1 » (avec R. DANON) in *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune — Commentaire* (Dir. R. DANON, D. GUTMANN, X. OBERSON, P. PISTONE), éd. Helbing Lichtenhahn, Bâle/Ed. Francis Lefebvre, 2013, pp. 30-50

DINH E., « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2011 », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, 162

DINH E., « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, 170

DINH E., « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 197

DINH E., « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, 172

DINH E., « La planification fiscale. Présentation d'une méthode singulière de planification juridique », in *Stratégie juridique des acteurs économiques* (dir. H. BOUTHINON-DUMAS et A. MASSON), éd. Larcier, 2012, p. 479 et s.

DINH E., « Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE ("clause de gel") ? », *Dr. fisc.* 2012, n° 25, comm. 339

DURAND Ph. et RAINGEARD DE LA BLETIERE Em., « La prohibition des discriminations à rebours au secours de la jurisprudence Leur Bloem », *FR Lefebvre* 8/16.

Ph. DURAND, P. SAINT-AMANS et Ph. KERMODE, « L'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : regards croisés UE-OCDE », *Dr. Fisc.*, n° 2013, comm. 332.

DOUET Fr., « 'Petite rétroactivité' et 'lois fiscales rétroactives' » : *JCP E* 2013, 1510

FAVOREU L. et OBERDORFF H., « Droit constitutionnel et droit communautaire – Les rapports de deux ordres juridiques », *RMCUE*, 2000, n° 435, pp. 94-99 ;

FOUQUET F., « Coquillard : le Conseil d'État siffle la fin de la partie », *Rev. adm.* 2013, p. 506 à 509

FOUQUET O., « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche » : *Dr. fisc.* 2008, n° 27, 403, p. 7 ; sur l'abus de droit : p. 28 à 30

FOUQUET O., « Fraude à la loi et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, 65, p. 2000, § 4

FOUQUET O., « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF* 5/06 p. 383

FOUQUET O., « La réforme de l'abus de droit : pour quoi faire ? » : *FR Lefebvre* 39/2013, p. 24

FOUQUET O., « Le Conseil d'État fixe des limites à la jurisprudence Leur-Bloem de la CJCE – A propos de l'invocabilité de la directive fusions dans des situations internes », *Dr. fisc.* 2013, n° 10, comm. 185

FOUQUET O., « Régime des sociétés mères : l'interprétation ne doit pas surpondérer la jurisprudence Ambulances de France », *Dr. fisc.* 2015, n° 11, comm. 203

FOURRIQUES M., « Les armes de l'administration fiscale française pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en relation avec l'étranger », *RFC* 2013, n° 464, p. 30 à 34

FOYER J., « Le contrôle des parlements nationaux sur la fonction normative des institutions communautaires », *Revue du Marché Commun*, 1979, pp. 161-168 ;

GAUTIER Y., « Le renvoi préjudiciel, un instrument efficace de dialogue ? », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p. 203

GENEVOIS B., « Le Conseil d'État et l'interprétation de la loi », *RFDA* 2002, p. 877

GENEVOIS B., « Le Conseil d'État et l'ordre juridique communautaire », *Études et Documents*, 1979-1980, n° 31 ;

GROUSSET A., « Lutte contre la fraude carrousel : à la recherche d'un juste équilibre entre les obligations des entreprises et celles des administrations fiscales », *Dr. fisc.* 2015, n° 37, ét. 538

GUTMANN D. et FENA-LAGUENY E., « L'affaire Technicolor : l'obscur clarté de l'article 145 du CGI » : *FR Lefebvre* 31/2014, inf. 7

GUTMANN D., « Dividendes de source étrangère. L'élimination de la double imposition économique sur les dividendes » : *FR Lefebvre* 16/2011

GUTMANN D., « Les enjeux de l'ACCIS pour les groupes français », *Dr. fisc.* 2012, 2012, 528

GUTMANN D., *Revue Pouvoirs, Les Impôts*, n° 151, novembre 2014

GUTMANN D., « L'arrêt Cadbury Schweppes et son impact sur le droit français », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 970, pp. 50-57.

GOBALRAJA N. et BENASSY-QUERE A., « L'harmonisation fiscale en Europe », *Revue d'économie financière*, n° 89, juillet 2007, pp. 89-100.

GRAU R. et VAIL M., « L'imposition à la sortie, un sujet toujours en voie de règlement dans les États membres de l'UE », *Droit fisc.*, n° 51, 17 décembre 2009, pp. 24-26.

HALPÉRIN J.-L., « L'apparition et la portée de la notion d'ordre juridique dans la doctrine internationaliste du XIXe siècle », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 41-52 ;

HAMADI H., « L'accord multilatéral concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers – Un accord atypique marquant un pas décisif vers la fin du secret bancaire », *Dr. fisc.* 2015, n° 3, ét. 49

HANNOUN C. et SCHILLER S., « Quel devoir de vigilance des sociétés-mères et des sociétés donneuses d'ordre ? », *Revue droit du travail Dalloz*, juillet 2014, n° 7 et 8 regroupés, pp. 441-446.

HANNOUN C., « Les fictions en droit économique », *Droits, Revue française de théorie, de philosophie et de cultures juridiques*, 1995, n° 21, pp. 83-93.

HANNOUN C., « Propositions pour un devoir de vigilance des sociétés mères », in *Mélanges offerts en l'honneur du professeur Germain Michel, LexisNexis*, 2015, pp. 381-392 ;

HANNOUN C., « Vers un devoir de vigilance des sociétés mères ? », *Revue internationale de la compliance et de l'éthique des affaires*, décembre 2014, n° 51-52, pp. 32-33, Supplément à la *JCP E*, n° 51-52 ;

HATOUX B., « L'insécurité juridique érigée en principe ? ou L'abus d'abus est dangereux », *RJF* 2007, n° 994, p. 710

HATZOPOULOUS V., « De l'arrêt “Foglia-Novello” à l'arrêt “TWD Textilwerke” », *RMUE* 1994, n° 3, p. 195

HUGOUNENQ R., Le CACHEUX J. et MADIÉS Th., « Diversité des fiscalités européennes et concurrence fiscale », *Revue de l'OFCE*, n° 70, juillet 1999, pp. 63-105.

ISAAC G., « Effet direct » : Rép. Droit communautaire, Dalloz, n° 60

JOANNARD-LARDANT E., « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal : A propos de Cons. const., déc. 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, comm. 191 *JurisClasseur Administratif, fasc. 22*, « Application juridictionnelle des normes internationales », 1^{er} mai 2015

KAM Im. et MOOREN T., « La déductibilité des charges financières aux Pays-Bas », *Dr. fisc.* 2012, n° 45, 502

KAKOURIS C. N., « La relation de l'ordre juridique communautaire avec les ordres juridiques des États membres (quelques réflexions parfois peu conformistes) », *RTD Europ.*, 1981, pp. 425 et s. ;

KARYDIS G., « L'ordre public dans l'ordre juridique communautaire : un concept à contenu variable », *RTD eur.* 2002

KOVAR R., « L'évolution de l'article 177 du traité C. E. », in *La réforme du système juridictionnel communautaire*, sous la dir. de G. VANDERSANDEN, Éditions de l'Université libre de Bruxelles, 1994, p. 35

KOVAR R., « l'ordre juridique communautaire », *Juris-classeur Europe*, Fasc. n° 410, 1990, n° 5, p. 3

KOVAR R., « Renvoi préjudiciel en interprétation et en appréciation de validité », *J.-Cl. Europe*, Fasc. 361, p. 11

LABAYLE H., « Un espace de liberté, de sécurité et de justice », *RTD eur.* 1997, p. 813

LABRUNE N., « Article 209 B du CGI : sauvegarde, preuve et pragmatisme », *RJF* 3/16, chron.

LABRUNE N., « Discrimination à rebours, inconstitutionnalité et inconvencionnalité : deux procédures, trois juges, un casse-tête », *RJF* 8 — 9/16, chronique.

LADREYT G., « Liberté de circulation : la clause de gel (TCE, art. 57 ancien ; TFUE, art. 64) ne s'applique pas aux investissements immobiliers patrimoniaux », *Dr. fisc.* 2014, n° 4, comm. 92

LAGRANGE M., « L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire », *RTD eur.* 1974, p. 268, p. 295

LAMARQUE J., *JurisClasseur Procédures fiscales*, fasc. 115, 1999 (mise à jour au 1^{er} juin 2003)

LAMBERT Th., « »Paradis fiscaux »', dépasser l'échange d'informations », *Gestion et finances publiques* 2013, n° 8-9, p. 22 à 30

LAMBERT Th., « Marché intérieur et évasion fiscale », *Les Petites Affiches*, n° 97, 15 mai 2002, pp. 34-40.

LANDAIS Cl. Et LENICA Fr., « Sécurité juridique : la consécration », *AJDA* 2006, n° 19, p. 1028

LE BAUT-FERRARESE B., « Dans quelle situation le droit de l'Union européenne trouve-t-il à s'appliquer en droit interne ? » : *Petites affiches*, 17 mai 2005 n° 97 p. 4

LEBEN C., « De quelques doctrines de l'ordre juridique », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 19-39.

LECLERCQ L. et PONS Th., « L'imputation des crédits d'impôt d'origine étrangère sur l'IS à taux réduit. À propos de l'arrêt, ét. 501

LICHERE F., « propos introductifs », in *Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p. 11

LOUVARIS A. et SAURON J.-L., « Le principe non bis in idem en droit des affaires : une crise, des solutions », *JCP E* 2015, 1395

LOUVARIS A., « Les rétroactivités de la loi en droit des affaires et en droit fiscal : brefs propos et illustrations », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n° 38, 2013, 1509

LOUVARIS A., « Lutte contre la fraude fiscale, constitution, loi : brèves notations sur un triangle périlleux », *La revue fiscale du patrimoine*, n° 10, 2014, dossier 3

MAITROT DE LA MOTTE A., « Aides d'État sous forme fiscale non notifiées : la Cour de cassation rappelle les "missions" du juge national », *Dr. fisc.* 2008, n° 48, comm. 600

MAITROT DE LA MOTTE A., « Précisions décisives sur la portée ratione materiae de la »'clause de gel »' de l'article 64 TFUE », *Dr. fisc.* 2014, n° 4, comm. 91

MARTIN Ph., « La jurisprudence fiscale de la CJCE du point de vue du Conseil d'État », *Revue Droit fiscal*, n° 12-13, 19 mars 2003, pp. 6-9.

MARTINET Fl. et ANGOTTI A., « Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt, étude comparative (deuxième volet). La procédure fiscale, où la »'théorie des jeux »' », *Dr. fisc.* 2013, n° 39, 435

MARTINET Fl. et ANGOTTI A., « Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (introduction générale et premier volet). — La fiscalité européenne et constitutionnelle, ou "théorie des lasagnes" », *Dr. fisc.* 2012, n° 42, 480

MAUBLANC-FERNANDEZ L. et MAUBLANC J.-P., « Liberté d'établissement et interdiction des discriminations fondées sur la nationalité », *RMCUE*, n° 391, octobre 1995, pp. 525-527.

MAUPIN E., « L'ordre juridique fédéral. L'état fédéral authentique », *Droits*, 2002, n° 35, pp. 41-62

MENARD Ch., « Directive fusions et conditions d'application du sursis d'imposition aux apports partiels d'actif : un apport de participations est-il un apport d'actif comme les autres ? », *Dr. fisc.* 2013, n° 43-44, comm 497

MILANO L., « Les lois rétroactives, illustration de l'effectivité du dialogue des juges » : *RFDA* 2006, p. 447

MOLINIER J., « l'Union européenne et la souveraineté budgétaire des États », *Revue Française de Finances Publiques*, 1993, n° 41, p. 181

NEAU-LEDUC Ph., « De l'abus de droit à la fraude à la loi : évolution ou révolution ? » : *RDC* 2007, p. 443

NGUYEN B., « Bachmann, Werner, Schumacker, Wielockx et les autres... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne », *Europe*, 1995, n° 12, p.1

OLLEON L., « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *RJF* 2002, n° 5, p. 355

PICARD E., « L'influence du droit communautaire sur la notion d'ordre public », *AJDA*, 1996, n° spécial, p.60

PIROVANO A., « l'expansion de l'ordre concurrentiel dans les pays de l'Union européenne », in *L'Algérie en mutation : les instruments juridiques du passage à l'économie de marché*, sous la dir. de R. CHARVIN et de A. GUESMI, L'Harmattan, 2001, p. 19

PHILIP P. et VANHOVE L., « Le droit fiscal face aux libertés fondamentales du Traité de l'Union européenne », *Les Petites Affiches*, n° 7, 9 janvier 2004, pp. 4-9.

PLUYETTE G., « La convention de Bruxelles et les droits de la défense (Propos sur la libre circulation des jugements dans l'Europe communautaire) », in *Études offerts à Pierre BELLET*, Litec, 1991, p. 427

POILLOT-PERUZZETO S., « Ordre public et droit communautaire (en hommage au doyen Boyer) », *D.* 1993, chron. p.177

PONS T., « Les mesures de lutte contre l'évasion fiscale internationale et la Constitution », *BF* 1/12, p.5

POTVIN-SOLIS L., « Le concept de dialogue entre les juges en Europe », *in Le dialogue entre les juges européens et nationaux : incantation ou réalité ?*, Bruylant, 2004, p. 20

PUISSOCHET J.-P., « Conclusions », *in J. RIDEAU (sous la dir. de), De la Communauté de droit à l'Union de droit, continuité et avatars européens*, LGDJ, 2000, p. 497

PUISSOCHET J.-P., « La Cour de justice et les principes généraux du droit », *in La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Xe Congrès de l'union des avocats européens, Bruylant, 1997, p. 9

QUESTIAUX N., « La collaboration du juge administratif avec le juge international : quelques remarques sur l'application par le Conseil d'État français de l'article 177 du Traité de Rome », *in Mélanges en l'honneur du professeur Michel STASSINOPOULOS*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1974, p. 388

RABAULT H., « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales », *Les Petites Affiches*, 15 juin 2012, n° 120, p. 20 et s.

RAQUIN C., « Le contrôle des juges de la constitutionnalité et de la conventionalité sur les dispositifs de prévention de l'évasion fiscale internationale », *RJF* 4/12, p.229

RIDEAU J., « Ordre juridique de l'Union européenne. Sources écrites », *JCl. Europe Traité*, Fasc. 190, supra n° 2

RIEG A., *Article 5, Juris-Classeur civil*, 1982, n° 35

RIGAUX A., *Europe*, 2004, comm. N° 131 ; D. SIMON, D. et F. LAGONDET, « Libre circulation des marchandises et situations purement internes : chronique d'une mort annoncée », *Europe*, 1997, chron. 9

RJF février 2004, chronique « Article 212 du CGI, suite et fin » par L. OLLEON

ROCHE D., « La notion de branche complète d'activité », *Dr. fisc.* 2013, n° 30-35, 385

ROSA A., « Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne », Dalloz, 2015, p. 409.

RUBECHI G., « Aperçu de la fiscalité immobilière en Allemagne », *FR compt.* 2013, p. 33 à 39

SCHMITT Th., « Tribulations des définitions. À la recherche de l'abus de droit » : *Mél. R. Hertzog, Economica*, 2010, p. 513

SCHOETTL J.-E., « Le nouveau régime juridique de la communication en ligne devant le Conseil constitutionnel », *LPA* 18 juin 2004, n° 122, p. 10

SERANDOUR Y., « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) » : *Dr. fisc.* 2006, n° 16, étude 16

SERANDOUR Y., « La fraude à la TVA sur les livraisons intracommunautaires », *Dr. fisc.* 2011, n° 36, ét. 491

SERANDOUR Y., « La fraude au droit à déduction de la TVA selon la CJUE » : *Dr. fisc.* 2012, n° 3, ét. 59

SIMON D., « Y a-t-il des principes généraux du droit communautaire ? », *Droits*, 1991, n° 14, 73

D. SIMON et A. RIGAUX, « La priorité de la QPC : harmonie(s) et dissonance(s) des monologues juridictionnels croisés, Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel n° 29 (Dossier QPC), octobre 2010.

STERU E., « Réforme en vue pour la répression des infractions d'initié : une application isolée de la règle ne bis in idem ? — Cons. const., décembre n° 2014 — 453/454 QPC et 2015-462 QPC, 19 mars 2005, M. John L. et a. » *JCP E* 2015, act. 267

STRUYCKEN T., « L'ordre public de la communauté européenne », in *Vers de nouveaux équilibres entre ordre juridique. Liber amicorum Hélène Gaudemet-Tallon*, Dalloz, 2008

SUDRE F., « La Communauté européenne et les droits fondamentaux après le Traité d'Amsterdam : vers un nouveau système de protection des droits de l'homme », *JCP*, 1998, éd. G.I.100, p.9

SUDRE F., *Droit européen et international des droits de l'homme*, PUF, 9e éd., 2008, p. 383

TALLON D., « Considération sur la notion d'ordre public dans les contrats en droit français et en droit anglais », in *Mélanges offerts à René Savatier*, Dalloz, 1965, p. 883

TEPER Fr., « Transfert de sièges, transferts d'actifs au sein de l'Union européenne », *Dr. fisc.* 2012, n° 47, 530

TERRE F., « Rapport introductif » in *L'Ordre public à la fin du XXe siècle*, avec la coordination de Th. REVET, coll. Thèmes et commentaires, Dalloz, 1996, p.4

TIMSIT G., « L'ordre juridique comme métaphore », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 3-18 ;

TROPER M., « La constitution comme système juridique autonome », *Droits*, 2002, n° 35, p.65

TUROT J., « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant) » : *RJF* 8 — 9/1989, chron., p. 459

UNTERMAIER J., « Déqualification et requalification en droit fiscal. Réflexions à propos de la répression des abus de droit » : *Ann. fac. Lyon III*, 1974, n° 1, p. 175

VAN BRUSTEM E. J., « Les lois rétroactives et la Convention EDH — à la recherche de l'équilibre entre l'espérance légitime du contribuable et l'ingérence du législateur en raison d'impérieux motifs d'intérêt général » : *Dr. fisc.* 2009, n° 25, étude 373

VANDEN ABEELE M., « Politique européenne de prévention de l'évasion fiscale et de la délocalisation », in *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (Droit belge et Droit international) – Actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000*, Bruylant, 2001, pp.213-240

VANDERSANDEN G., « La procédure préjudicielle : à la recherche d'une identité perdue » in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, Bruylant, 1999, p. 619

VIAULT P., « L'*exit tax* ou comment imposer les transferts de domicile hors de France », *FR compt.* 2013

VIE J.-M., « Livraisons intracommunautaires : en présence de soupçons de fraude, le fournisseur doit accomplir les diligences nécessaires pour s'assurer de la régularité de l'opération », *Dr. fisc.* 2011, n° 22, comm. 375

VIRALLY M., « La distinction entre textes internationaux de portée juridique et textes internationaux dépourvus de portée juridique », *Rapport provisoire, An. I.D.I.* 1983, pp. 166-237

WATHELET M. et BONHOMME N., « Les entraves fiscales et les conventions fiscales internationales dans la jurisprudence de la CJCE », *RJF*, n° 10/2009, pp. 722-733

WELLENS et BORCHARDT, « Soft Law in European Community Law », *European Law Review*, 1984, pp. 293 et s.

ZAMPINI F., « La Cour de justice des Communautés européennes, gardienne des droits fondamentaux dans le cadre du droit communautaire », *R.T.D.E.*, 1999, p. 659

ZAQUIN G., « Introduction au Livre des Procédures Fiscales », D.F. 1981, n ° 43, p. 1189

THÈSES

ALTINDAG S., *La concurrence fiscale dommageable. La coopération des États membres et des autorités communautaires*, L'Harmattan, collection Finances Publiques, 2009

M. AUVRAY, *Le dialogue entre le Conseil d'État et cours européennes : l'exemple significatif du principe d'égalité*, Thèse, J.-L. AUTIN (dir.), Montpellier I, 2009

E. DINH, *La planification fiscale internationale*, Thèse, J.-P. GASTAUD (dir.), Paris IX, 2009

O. FRANCO, *L'ordre public, obstacle à l'harmonisation ou trait d'union entre les droits ? L'exemple du droit des sociétés et des procédures d'insolvabilité, Étude de droit européen et de droit comparé*, Thèse, E. CLAUDEL (dir.), Paris X, 2014

R. GODET, *Accords interinstitutionnels et équilibre institutionnel dans la Communauté européenne*, Thèse, A. BARAV (dir.), Paris I, 2001

N. LERON, *La gouvernance constitutionnelle des juges. L'institutionnalisation d'un nouveau mode de régulation du risque de conflit constitutionnel dans l'Union européenne*, Thèse, R. DEHOUSSE (dir.), I.E.P. de Paris, 2014

A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts indirects*, Thèse, J. BUISSON (dir.), Paris V, 2004

RAPPORTS, DIRECTIVES, RÈGLEMENTS, RÉOLUTIONS ET COMMUNICATIONS

Directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, JO L. 249, pp. 25-29 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Proposition de directive du Conseil concernant l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés et des régimes de retenue à la source

sur les dividendes », 1^{er} août 1975, COM (75) 392 final, JOCE n ° C 253 du 05.11.1975 ;

Directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, JO L. 73 du 19.3.1976, pp. 18-23 ;

Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme ;

Directive 79/1071/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, modifiant la directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, JO L. 331 du 27.12.1979, p. 10 ;

Directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité instituant les Communautés européennes ;

Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, J.O. n ° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 ;

PARLEMENT EUROPÉEN — DIRECTION GÉNÉRALE DES ÉTUDES. *Les conséquences économiques de l'harmonisation fiscale en Europe*. Luxembourg : Office des publications officielles des Communautés européennes, 1990 ;

Directive 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE ;

Directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises, et la directive 92/81/CEE, JO L. 390 du 31.12.1992, pp. 124-126 ;

Directive 92/111/CEE du Conseil du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388/CEE et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;

Directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, JO L. 316 du 31 octobre 1992 ;

Directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, JO L. 76 du 23.03.1992, pp. 1-13 ;

Directive n° 92/81/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales, JO L. 316 du 31.10.1992, p. 12 ;

Directive n° 92/82/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales, JO l. 316 du 31.10.1992, p. 19 ;

Directive n° 92/84/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, JO L. 316 du 31.10.1992, pp. 29-31 ;

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, « La fiscalité dans l'Union européenne », 20 mars 1996, SEC (96) 487 ;

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNE, COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL ET AU PARLEMENT EUROPÉEN, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », 5 novembre 1997, COM (97) 654 final ;

COMMUNICATION DU CONSEIL, conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale (98/C 2/01) ;

Directive 77/249/CEE du Conseil, du 22 mars 1977, tendant à faciliter l'exercice effectif de la libre prestation de services par les avocats ;

RÉSOLUTION DU CONSEIL ET DES REPRÉSENTANTS DES GOUVERNEMENTS DES ÉTATS MEMBRES, RÉUNIS AU SEIN DU CONSEIL, du 1^{er} décembre 1997, sur un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, JO C. 2 du 6 janvier 1998, pp. 2-5 ;

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, « Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », JO C. 384 du 10.12.1998 ;

OCDE, « Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial », 1998 ;

COMMISSION DES FINANCES, Rapport général, Ph. MARINI, Rapporteur général, « La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat », Rapport d'information 483 (98-99)

Règlement (CE) n° 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales ;

Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, JO C. 2 du 6 janvier 1998, pp. 2-5 ;

Règlement (CE) n° 659/99 du Conseil du 22 mars 1999 « portant modalité d'application de l'article 93 du traité CE », JO L. 83, p.1 ;

Règlement CE n° 1257/1999 du Conseil du 17 mai 1999 concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA) et modifiant et abrogeant certains règlements ;

Règlement (CE) n° 1346/2000 du Conseil du 29 mai 2000 relatif aux procédures d'insolvabilité, JO L. 160 du 30.6.2000, pp. 1-18 ;

Règlement (CE) n° 44/2001 du Conseil du 22 décembre 2000 concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale, JO n° L. 12 du 16.01.2001, pp. 1-23 ;

Règlement de procédure de la Cour de justice des Communautés européennes du 16 mai 2000, JO L. 122, 24 mai 2000, p. 43 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Gouvernance européenne – Un livre blanc », 25 juillet 2001, COM (2001) 428 final ;

Directive 2001/44/CE du Conseil du 15 juin 2001 modifiant la directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, et relative à la taxe sur la valeur ajoutée et à certains droits d'accise, JO L. 175 du 28.6.2001, pp. 17-20 ;

Règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001, pris en application du règlement du Conseil n° 994/98

OCDE, "Tax Systems in European Union Countries", Département Economique (ECO), I. JOUMARD, *OECD Economic Working Paper No. 301*, 2001;

Règlement communautaire n° 2204/2002 de la Commission du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'États à l'emploi ;

COMMISSION EUROPEENNE, COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL, AU PARLEMENT EUROPEENNE ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL, « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisation, initiatives en cours et défis restants », 24.11.2003, COM (2003) 726 final ;

Directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la Directive 96/61/CE du Conseil ;

Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, JO L. 283 du 31.10.2003, p. 51 ;

Directive 90/453/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents tel que modifié par la directive Européenne n° 2003-123 du 22 décembre 2003 2003/123/CE DU CONSEIL du 22 décembre 2003 ;

Rapport d'information n° 55 (2003-2004) de M. Philippe MARINI, fait au nom de la commission des finances, déposé le 5 novembre 2003 ;

Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92, JO L. 264 du 15.10.2003, pp. 1-11 ;

Règlement (CE) n° 2201/2003 du Conseil du 27 novembre 2003 relatif à la compétence, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière matrimoniale et en matière de responsabilité parentale abrogeant le règlement (CE) n° 1347/2000, JO L. 338 du 23.12.2003, pp. 1-29 ;

COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, « Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises » ; *Dr. fisc.* 2004, n° 29, pp. 1162-1171 ;

Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO L. 7 du 13.01.2004, pp. 41-44 ;

Directive 2004/74/ce du conseil du 29 avril 2004 modifiant la directive 2003/96/ce en ce qui concerne la possibilité pour certains états membres d'appliquer, à titre

temporaire, aux produits énergétiques et à l'électricité, des niveaux réduits de taxation ou des exonérations, JO L. 157 du 30.04.2004, pp. 87-99 ;

RAPPORT, CONSEIL DES IMPÔTS, « La concurrence fiscale et l'entreprise », vingt-deuxième rapport au président de la République, 2004, p. 13 ;

Règlement n° 2073/2004 du Conseil du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises, JO L. 359 du 4.12.2004, pp. 1-10 ;

Règlement (CE) n° 805/2004 du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004 portant création d'un titre exécutoire européen pour les créances incontestées, JO L. 143 du 30.04.2004, pp. 15-39 ;

Circulaire du 26 janvier 2006 relative à l'application au plan local des règles communautaires de concurrence relatives aux aides publiques aux entreprises, JO du 31 janvier 2006 ;

COMMUNIQUE DE LA COMMISSION EUROPEENNE n ° IP/06/821 du 22 juin 2006 ;

COMMUNIQUE DE PRESSE DU CONSEIL DES MINISTRES du 15 novembre 2006 sur la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificatives pour 2006 ;

Conseil d'État, Rapport public annuel 2006, Sécurité juridique et complexité du droit ;

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;

Règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, JO L. 379 du 28 décembre 2006, p. 5 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », 2 mai 2007, COM (2007) 223 final ;

Cour de cassation, Rapport annuel pour 2007 ;

Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, JO L.9 du 14.01.2009, pp. 12-30 ;

Directive 2008/55/CE du Conseil du 26 mai 2008 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, à certains droits, à certaines taxes et autres mesures (version codifiée), JO L. 150 du 10.6.2008, pp. 28-38 ;

Directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, JO L. 46 du 21.02.2008, pp. 11-12 ;

Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services ;

Règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;

Règlement n° 1179/2008 du 28 novembre 2008 fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive 2008/55/CE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, à certains droits, à certaines taxes et autres mesures, JO L. 319/21 du 29.11.2008, pp. 21-43 ;

COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, « Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen – Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM (2009) 201 final, p. 11 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Aider les pays en développement à surmonter la crise », 2 avril 2009, COM (2009) 160 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », 28 avril 2009 COM (2009) 201, p. 4 ;

Directive 2009/133/CE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, J. O.U.E., n° 310 du 25 novembre 2009, p. 34 ;

Directive 2009/47/CE du Conseil du 5 mai 2009 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée, JOCE L 116/18 du 9.05.2009 ;

Rapport public du Conseil d'État : activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives en 2009, p. 381 ;

COM (2010) 695, document de travail des services de la Commission, SEC (2010) 1455, du 1.12.2010 ;

COMMISSION EUROPEENNE (EUROSTAT), *Taxation in the European Union*, 2010;

COMMISSION EUROPEENNE, « Fiscalité et développement – Coopérer avec les pays en développement afin d’encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », 21 avril 2010, COM (2010) 163 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Un cadre stratégique de l’UE pour aider les pays en développement à relever les défis liés à la sécurité alimentaire », 30 mars 2010, COM (2010) 127 ;

COMMISSION EUROPEENNE, COMMUNICATION AU PARLEMENT EUROPEEN, AU CONSEIL, AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPEEN ET AU COMITÉ DES RÉGIONS, « La taxation du secteur financier », 7 octobre 2010, COM (2010) 549 final ;

Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l’assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, JO L. 84/1 du 31.3.2010, pp. 1-12 ;

Directive 2010/88/UE du Conseil du 7 décembre 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne la durée de l’obligation de respecter un taux normal minimal, JOUE L 326/1 du 10.12.2010, p.1 ;

Directive n° 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l’assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts, article 167 bis IV ;

Règlement n ° 904/2010/UE du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, L. 268/1 du 12.10.2010, pp. 1-18 ;

Résolution du Parlement européen du 10 février 2010 sur la promotion de la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, P7_TA (2010) 0020 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Pan d’action pour faciliter l’accès des PME au financement », IP/11/1513 du 07.12.2011 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) », 16.03.2011, COM (2011) 121/4 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Proposition de directive établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE », 28 septembre 2011, COM (2011) 594 final ;

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN, AU CONSEIL ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN SUR L'AVENIR DE LA TVA – Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, Bruxelles, le 6.12.2011, COM (2011) 851 final ; Communiqué IP/11/1508 ;

COMMUNICATION DE LA COMMISSION EUROPEENNE, « Une taxation plus intelligente de l'énergie dans l'UE : proposition de révision de la directive sur la taxation de l'énergie », COM (2011) 168 du 13.04.2011 ;

Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JO L. 64/1 du 11.3.2011, pp. 1-12 ;

Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (refonte), JO L. 345/8 du 29.12.2011 ;

Directive n° 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, JO L. 176 du 5 juillet 2011 ;

Proposition de directive modifiant la directive 2003/96/CE du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, COM (2011) 169/3 du 13 avril 2011 ;

Règlement d'exécution n° 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011 fixant les modalités d'application relatives à certaines dispositions de la directive 2010/24/UE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, JO L. 302/16 du 19.11.2011, pp. 16-27 ;

Règlement n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union ;

Résolution du Parlement européen du 6 juillet 2011 sur la crise financière, économique et sociale : recommandations concernant les mesures et initiatives à prendre, P7_TA (2011) 0331 ;

Résolution du Parlement européen du 8 mars 2011 sur la fiscalité et le développement – coopérer avec les pays en développement afin d’encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, P7_TA (2011) 0082 ;

Sénat, session extraordinaire de 2010-2011, résolution européenne n° 166 sur la directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l’impôt sur les sociétés (ACCIS) (E 6136), 11 juillet 2011, 580 rect., 711 (2010-2011) ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil – Plan d’action pour renforcer la lutte contre la fraude et l’évasion fiscale », COM (2012) 722 final ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Consultation sur les entraves fiscales aux investissements transfrontaliers », IP/12/881 du 03.08.2012 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Recommandation de la Commission du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive », C (2012) 8806 final du 6.12.2012 ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Document de travail des services de la Commission — Marché intérieur : exemples concrets de cas de double non-imposition — Document de consultation », TAXUD D1 D (2012) ;

OCDE, Rapport « Dispositifs d’exploitation des asymétries des montages hybrides : problèmes de politique et de discipline fiscales », 5 mars 2012 ;

Résolution législative du Parlement européen du 19 avril 2012 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l’impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 0121, C7-0092/2011 – 2011/0058 (CNS) ;

COMMISSION EUROPEENNE, « Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d’États membres différents », COM (2013) 814 final du 25.11.2013 ;

Conseil d’État, Étude annuelle 2013 : « Le droit souple », 2 octobre 2013 ;

Cour des comptes, chambres régionales et territoriales des comptes, Conseil des prélèvements obligatoires, « La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes », juillet 2013, Rapport public ;

Directive 2013/42/UE du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne un mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA, JOUE L 201/1 du 26 juillet 2013 ;

EUROPEAN TAXATION, vol. 53, n ° 9, 2013;

OCDE, Rapport « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices », 19 juillet 2013 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 41, activité. 557 ;

Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, COM (2013) 814 final du 25.11.2013 ;

Rapport annuel de la Cour de cassation de 2013, Étude portant sur « L'ordre public », Livre 3, p.91 ;

Règlement (UE) n° 1407/2013 du 18 décembre 2013, JOUE 24 décembre 2013, n ° L 352, p. 1 ;

CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE, « Conclusions du Conseil relatives à un marché unique élargi homogène et aux relations de l'UE avec les pays d'Europe occidentale non membres de l'UE – Session du Conseil Affaires générales », 16 décembre 2014, p. 9 ;

Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JO L. 359/1 du 16.12.2014 ;

Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, L. 219/40 du 25.7.2014 ;

EUROSTAT, Communiqué de presse, « Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne », 16 juin 2014 ;

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPEEN ET AU CONSEIL, « Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires », 17 juin 2015, COM (2015) 302 final ;

OCDE, « Exposé des actions 2015 », octobre 2015 ;

JURISPRUDENCE

Cour de cassation :

Ch. des requêtes, 26 décembre 1826, Sirey 1825/1827 — I — 491 ;

Cass., 24 juin 1839, *Fox, Bumbury et consorts contre duc de Richemond*, Dalloz 1839, 1^{re} partie, p. 257 ;

Cass. civ., 20 août 1867, *Legrand* : DP 1867, 1, p. 337 ;

Cass. req., 16 décembre 1885, *Esnault de Moulins* : DP 1886, I, 270 ;

Cass. req., 19 avril 1932, *Société La Mutuelle générale française-Vie* : S. 1933, I, p. 321, note P. ESMEIN ; DP 1932, I, p. 125, note E. PILON ;

Cass. crim., 29 juin 1972, *Males*, *Bull. crim.* 1973, p. 595, n° 227 ;

Cass., 24 mai 1975, n° 73-13.556, *Société des cafés Jacques Vabre* ;

Cass. com., 13 mai 1980, n° 448, *SARL Romaneise de la chaussure* : *Dr. fisc.* 1981, n° 16, comm. 880 ; *RJF* 1/1981, n° 101 ;

Cass., 1^{re} civ., 6 mars 1983, *Mme Kappy, épouse Lisak*, *Bull. civ.* 1984, I, n° 85, p. 69 ; *Revue générale de droit international public*, 1985, p. 538 ;

Cass. com., 16 octobre 1984, n° 734, *Société SEDIF* : *Dr. fisc.* 1985, n° 9, comm. 476 ; *RJF* 2/1985, n° 342 ;

Cass. com., 19 avril 1988, n° 86-19.079, *Mme Fanny Joseph, épouse Donizel* : *Dr. fisc.* 1988, n° 32-38, comm. 1733 ; *RJF* 2/1989, n° 250 ;

Cass. crim., 10 mai 1988, *Arrospide Sarasola* : *Gaz. Pal.* 1988, 2, p. 846, note J.-P. DOUCET ;

Cass., 1^{re} civ., 7 juin 1989, *Juris-Classeur périodique* 1990, II, n° 21448 ;

Cass. com., 30 octobre 1989, n° 87-19.766, *SA Berry* : *Dr. fisc.* 1989, n° 51, comm. 2464 ; *RJF* 2/1990, n° 213 ;

Cass. com., 7 novembre 1989, n° 87-18.785, *M. Dubois* et n° 88-12.059, *M. Dalloz* : *Dr. fisc.* 1989, comm. 253 ;

Cass. com., 6 févr. 1990, n° 199 D, *Naegelen Distribution: Dr. fisc.* 1991, n° 7, comm. 281 ;

Cass. com., 9 octobre 1990, n° 1111D, *RJF* 1990, n° 892 ;

Cass. com., 20 novembre 1990, *Donsimoni : RJF* 1991, n° 123 ; *Bull. civ.* 1994, IV, n° 8 ;

Cass. com., 20 novembre 1990, n° 1368 P : *RJF* 1991, n° 77 ;

Cass. com., 5 février 1991, n° 168 P : *RJF* 1991, n° 632 ;

Cass. soc., 19 septembre 1991 : *Bull. civ.* 1991, V, n° 376 ;

Cass. soc., 30 janvier 1992 : *Bull. civ.* 1992, V, n° 59 ;

Cass. com., 20 mars 1992, *Corbeau: Bull. civ.* 1992, IV, n° 133 ;

Cass. com., 21 avril 1992, n° 88-16.905, *Société Saphymo Stel : Dr. fisc.* 1993, n° 8, comm. 397 ; *RJF* 7/1992, n° 1090 ;

Cass. com., 21 avril 1992, *Durville, RJF* 1992, n° 1091 ;

Cass. com., 9 février 1993, n° 218 P, *Feingold : RJF* 1993, n° 671 ; *Dr. fisc.* 1993, comm. 938 ; *Bull. civ.* 1993, IV, n° 56 ;

Cass. com., 9 mars 1993, *Bougarel : RJF* 1993, n° 757 ;

Cass. soc., 29 avril 1993, *Caisse autonome mutuelle de retraite des agents de chemins de fer contre Djaidir et a. : Gaz. Pal.* 1994, 1 p. 179, concl. Y. CHAUVY ;

Cass. com., 4 janvier 1994, n° 91-15601, *Bruyelle : Dr. fisc.* 1994, comm. 1339 ; *RJF* 1994, n° 448 ; *Bull. civ.* 1994, IV, n° 8 ;

Cass. com., 5 juillet 1994, *Société Ferme du Larry*, n° 92-29.758 : *RJF* 1995, n° 355 ; *Bull. civ.* 1994, IV, p. 203, n° 257 ;

Cass., 1^{re} civ., 16 février 1994, *Ordre des avocats près la cour d'appel de Paris contre Aït Kaci, Bull. cass.* n° 65 ;

Cass., 1^{re} civ., 23 mars 1994, *N'Guyen Duy Thong contre Conseil de l'ordre des avocats de la Seine-Saint-Denis, Bull. cass.* n° 105 ;

Cass., 1^{re} civ., 19 décembre 1995, *Banque africaine de développement*, *Gaz. Pal.* 29 juin 1996, p. 10 ;

Cass. 1^{re} civ., 19 décembre 1995, *Banque africaine de Développement* : *JurisData* n° 1995-003737 ; *Gaz. Pal.* 1996, 2, p. 686, note G. COHEN-JONATHAN ; *RGDI publ.* 1996, p. 599, étude D. ALLAND ;

Cass. ass. plén., 14 juin 1996, n° 402 P, Kloeckner : *RJF* 1996, n° 1118 ;

Cass. com., 10 décembre 1996, n° 94-20.070, *Société RMC France* : *Dr. fisc.* 1997, n° 17, comm. 471, note P. DIBOUT ; *RJF* 2/1997, n° 186 ; *JCP E* 1997, n° 10, 923, note H. HOVASSE ;

Cass. com., 10 décembre 1996, n° 94-20.070, *Société RMC France* : *RJF* 2/1997, n° 186 ;

Cass. com., 1er avril 1997, n° 94-19.382, *Sté Stim* : *Dr. fisc.* 1997, n° 27, comm. 769 ; *RJF* 10/1997, n° 993 ;

Cass. com., 1er juin 1999, n° 1123 D : *RJF* 8 — 9/99 n° 1010 ; Cass. com., 29 juin 1999, n° 1317 D : *RJF* 1999 n° 1210 ;

Cass. com., 16 mai 2000, n° 1206 FS-P : *RJF* 9-10/00 n° 1104 ;

Cass. crim., 24 octobre 2001, n° 6730 F-D : *RJF* 2002 n° 296 ;

Cass. com., 6 juin 2001, n° 1113 : *RJF* 10/01 n° 1337 ; Cass. com., 22 mai 2002 n° 1000 : *RJF* 10/02 n° 1192 ;

Cass. com., 22 octobre 2002, n° 00-10.715, *Société Kraft Jacobs Suchard* : *JurisData* n° 2002-015994 ; *Bull. civ.* 2002, IV, n° 150 ; *JCP E* 2002, 1816 ;

Cass. com., 22 octobre 2002, n° 01-01.1960, *SA Primistères Reynoird* : *JurisData* n° 2002-015992 ; *Bull. civ.* 2002, IV, n° 147 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 12, comm. 243 ; *RJF* 2/2003, n° 247 ;

Cass. com., n° 01-11.403, 12 juillet 2004, n° 1266 FS-PBI, *Crts Pelat* : *Dr. fisc.* 2004, n° 42, comm. 764 ; *RJF* 2004, n° 1218 ;

Cass. crim., 11 févr. 2004, n° 02-84.472 : *JurisData* n° 2004-022707 ; *Bull. crim.* 2004, n° 37 ; *Rev. sc. crim.* 2005, p. 574, obs. H. MATSOPOULOU ;

Cass., 1^{re} civ., 6 décembre 2005, n° 04-20.625, *Bull. civ.* n° 475 ;

Cass. com., 25 janvier 2005, n° 03-10.549, *Rousseau* : *Juris-Data* n° 2005-027670 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 13, comm. 333 ;

Cass. soc., 28 mars 2006, n° 04-16.558, FS-P+B, *SA Entreprise Jean Spada et a. contre Assedic Côte d'Azur* : *JurisData* n° 2006-032936 ; *JCP E* 2006, 1781 ; *JCP G* 2006, IV, 1977 ; *RJS* 6/2006, n° 765 ;

Cass. com. 23 janvier 2007 n° 04-18.618 : *RJF* 5/07 n° 633 ;

Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14.262, *Saunier Streck* : *JCP N* 2008, 1072, note J.-P. GARÇON ; *Dr. sociétés* 2007, comm. 174, note R. MORTIER ; *RD bancaire et fin.* 2008, prat. 1, note H. CAUSSE ; *RJF* 2007, n° 126, note O. DEBAT ;

Cass. com., 20 mars 2007, n° 05-20.599, *Société Distribution Casino France* : *RJF* 8 — 9/2007, n° 993 ;

Cass. com., 23 septembre 2008, n° 06-20.945, *Sté Ecomax*, note A. MAITROT DE LA MOTTE : *JurisData* n° 2008-045082 ;

Cass. com. 21 octobre 2008 n° 07-18.181 : *RJF* 2/09 n° 166 ;

Cass. com., 10 février 2009, n° 07-13.448, *Ets Rimbaud* : *Dr. fisc.* 2009, n° 17, comm. 292, note A. MAITROT DE LA MOTTE ;

Cass. com., 13 janvier 2009, n° 07-14.835, *Société Rentokil Initial* : *RJF* 2009, n° 519 ;

Cass. com., 13 janvier 2009, n° 07-20.097, F-D, M. DE WURSTEMBERGER, note J.-F. DUCHENE et M. EPSTEIN : *JurisData* n° 2009-046581 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 17, comm. 294 ;

Cass., com., 29 septembre 2009, n° 08-14.538 : *D.* 2009, p. 2486 ;

Cass. com., 10 mai 2011, n° 07-13.448, *Société Etablissement Rimbaud* : *RJF* 2011, n° 1114 ;

Cass. ass. plén., 15 avril 2011, n° 10-17.049 : *JurisData* n° 2011-006080 ;

Cass. ass. plén., 15 avril 2011, n° 10-30.313 : *JurisData* n° 2011-006077 ;

Cass. ass. plén., 15 avril 2011, n° 10-30.316 : *JurisData* n° 2011-006078.

Cass. com., 2 novembre 2011, n° 10-14.466, *Société Opuhi* : *RJF* 2012, n° 197.

Cass. com., 8 février 2011, n° 10-10.965 : *Bull civ.* 2011, IV, n° 17 ;

Cass. com., 15 mai 2012, n° 11-17.972, P+B, *DGFIP c/Sté Bruijnse expert-comptable* : *JurisData* n° 2012-010605 ; *RJF* 8-9/12 n° 874 ;

Cass. crim., 22 janvier 2014, n° 12-83.579, : *Bull. crim.* 2014, n° 22 ;

Cass. 1^{re} civ., 9 avril 2015, n° 14-50.012 : *JurisData* n° 2015-007852 ;

Cass. crim., 25 mars 2015, n° 14-80.428 ;

CCRAD:

CCRAD, avis 24 novembre 1952 : *BOCD*, 1952, II, 14, p. 599.

Conseil d'État :

CE, 23 juillet 1823, *Veuve Murat* : *Rec.*, p. 545 ;

CE, 6 août 1823, *Le Corsaire « La Représaille »*, *Rec.*, p. 558 ;

CE, 12 décembre 1930 : *Rec. CE* 1930, p. 1063 ;

CE, 3 juillet 1931, *Karl et Toto Samé* : *Rec. Lebon*, p. 722 ;

CE, 1^{er} juillet 1938, *Jabin-Dudognon* : *Rec.*, *Lebon*, p. 607 ;

CE, sect., 5 novembre 1955, n° 22322 : *Dr. fisc.* 1956, n° 1, doct. p. 5, concl. J. BOITREAUD ; *AJDA* 1956, II, 47, note R. DRAGO ; DUPONT 1956, p. 101, note M.P. ; *RSF* 1956, chron. M. CHRETIEN p. 297 ;

CE, sect., 17 décembre 1956, n° 32931 : *Dr. fisc.* 1957, n° 5, p. 12 et n° 14, doct., concl. M. POUSSIÈRE ; DUPONT 1957, p. 198 ;

CE, 7 juillet 1958, *Société Les Entreprises de travaux publics André BORI*, n° 35977 : *Dr. fisc.* 1958, n° 44, comm. 938 ; *GAJF* n° 33, p. 546 ;

CE, 19 juin 1964, *Société des Pétroles Shell-Berre et autres*, *Rec. Lebon*, p. 344 ;

CE, 24 mai 1967, n° 65436, *Dr. fisc.* 1967, n° 27, concl. SCHMELTZ ;

CE, 19 mai 1972, n° 76534 : *Dr. fisc.* 1973, comm. 736 ;

CE, 5 janvier 1973, n° 81 690, *Syndicat des fabricants de sucre de la Réunion* : *Rec. CE* 1973, p. 10 ;

CE, 19 décembre 1975, n° 84774 : *Dr. fisc.* 1976, comm. 925 ; *RJF* 1976, n° 77 ;

CE, 11 octobre 1978, n° 8769, *Delphin* : *RJF* 1978, n° 11/499 ;

CE 12 juillet 1978, n° 5 008 : *RJF* 10/78, p. 295 ;

CE, 11 octobre 1978, n° 6 744 : *RJF* 11/78, p. 328 ;

CE, Ass., 22 décembre 1978, *ministère de l'Intérieur c. Cohn Bendit*, *RTDE* 1979, pp.157, *spéc.* p.168 ;

CE, 22 novembre 1978, n° 2419, *Semeillon* : *JurisData* n° 1978-600078 ; *Dr. fisc.* 1979, n° 22, comm. 1140, concl. D. FABRE ; *RJF* 1/1979, n° 12 ;

CE, 29 décembre 1978, n° 9405, *min. c/Schaff* : *Dr. fisc.* 1980, n° 11, comm. 606, concl. P. LOBRY ; *RJF* 2/1979, n° 70 ;

CE, 31 mars 1978, n° 1683, *Richard* : *Rec.*, Lebon : *RJF* 1978 n° 5/150, concl. B. MARTIN-LAPRADE ;

CE, 22 décembre 1978, *Rec. CE* 1978, p. 524 ; *D.* 1979, p. 155, concl. GENEVOIS, note PACTEAU ; *AJDA* 1979, p. 28, chron. DUTHEILLET et LAMOTHE et ROBINEAU ; *Gaz. Pal.* 1979, I, p. 212, note RUZIE ; *RJF* 1979, n° 166 ; *JCP G* 1979, II, 19 158, note KOVAR ;

CE, 23 février 1979, n° 6688, *Gamon* : *Dr. fisc.* 1979, n° 48, comm. 2367 ;

CE, 25 janvier 1979, aff. 98/78, *A. Racke contre Hauptzollamt Mainz*, *Rec.*, p. 69 ;

CE, plén. fisc., 10 juin 1981, n° 19079 : *Dr. fisc.* 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. P. LOBRY ; *RJF* 1981, n° 787 ;

CE, 25 février 1981, n° 19 169 et 19. 170 : *RJF* 5/81, p. 266 et n° 20 577 et 20 578, p. 273 ;

CE, 10 juin 1981, n° 19079, plén., *Dr. fisc.* 1981, n° 48, comm. 2187, concl. P. LOBRY ;

CE, 29 mai 1981, n° 15092, *Rekhov* : *Rec. CE* 1981, p. 219 ; *RDP* 1981, p. 1717 ;

CE, 7 novembre 1986, n° 47158 : *RJF* 1987 n° 20 ;

CE, 11 décembre 1987, req. n. 61 531, concl. M. LAPRADE : *Dr. fisc.* 1988, comm. 924 ;

CE, 13 mai 1983, n° 28831 : *Dr. fisc.* 1983, comm. 1568 ; *RJF* 1983, n° 848 ;

CE, 16 février 1983, n° 28383, publié au recueil Lebon : *Dr. fisc.* 1983, comm. 144 ; *RJF* 1983, n° 496 ;

CE, 25 mars 1983, n° 16649 : *Dr. fisc.* 1983, comm. 1658 ; *RJF* 1983, n° 763 ;

CE, 17 décembre 1984, n° 47293 : *RJF* 1985 n° 308, concl. FOUQUET, *Dr. fisc.* 1985, comm. 553 ;

CE, 7 décembre 1984, n° 59 779, *Fédération française des sociétés de protection de la nature*, *Rec. CE* 1984, p. 410 ;

CE, 26 juillet 1985, n° 45149, Plén., *RJF* 1985, n° 1283 ;

CE, 21 juin 1985, *Deruelle*, *Rec.*, Lebon 203 : *RJF* 1985 n° 8 — 9/633, concl. CHAHID-NOURAI, p. 593 ;

CE, 14 avril 1986, req. n. 44 607, concl. RACINE : *Dr. fisc.* 1986, comm. 1679 ;

CE, 19 décembre 1986, n° 54101 : *RJF* 1987 n° 176 ;

CE, 27 février 1989, n° 57 066, 8^e et 9^e sous section, *SCI La Résidence du Bocage*, *RJF* 1989, n° 423 ;

CE, 12 juillet 1989, n° 59088, 7^e et 9^e s.-s., *Derome* : *RJF* 1989, n° 1142 ;

CE, ass., 3 février 1989, n° 74052, *Alitalia* : *RJF* 1989, n° 299, concl. CHAHID-NOURAI ; *Dr. fisc.* 1989, comm. 492, p. 1158, note DIBOUT ;

CE, 27 janvier 1989, *Beaumartin et a.* : *JurisData* n° 1989-640279 ; *Rec. CE* 1989, p. 35 ; *AFDI* 1990, p. 953, chron. J.-F. LACHAUME ;

CE, 28 septembre 1984, n° 28 467, *Confédération nationale des sociétés de protection des animaux de France et des pays d'expression française*, *Rec. CE* 1984, p. 512 ; *AJDA* 1984, p. 695 ;

CE, 3 février 1989, n° 74052, *Alitalia*, *Rec. CE* 1989 ; *Dr. fisc.* 1989 n° 10, comm. 492 ;

CE, 2 juin 1989, n° 62 978, *M. Bussoz* : *Dr. fisc.* 1990, comm. 342 ; *RJF* 1989, n° 912 ;

CE, 20 octobre 1989, n° 108243, *Nicolo*, *Rec. CE* 1989, *Dr. fisc.* 1989, n° 48, comm. 2287 ;

CE, 22 décembre 1989, n° 86113, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier* : *Rec. CE* 1989, p. 260 ; *Dr. fisc.* 1990, n° 14, comm. 716, concl. Mme M.-D. HAGELSTEEN ; *RJF* 2/1990, n° 130, concl. Mme M.-D. HAGELSTEEN, p. 80 ;

CE, 10 juillet 1989, n° 67268, *Brancourt* : *RJF* 1989, n° 1072 ;

CE, 24 septembre 1990, *Boisdet*, *Rec.*, Lebon, p. 251 : *RJF* 1990, n° 11/1408 ;

CE, 29 juin 1990, n° 78 519, *Groupement d'information et de soutien des travailleurs immigrés (GISTI)* : *Rec. CE* 1990, p. 171 ; *RJF* 1990, n° 1096 ; *RFDA* 1990, p. 923 ; *AJDA* 1990, p. 621 ;

CE, 16 février 1990, n° 68627, 68 628, *SAS France* : *RJF* 1990, n° 393, concl. Ph. MARTIN, p. 230 ;

CE, ass., 29 juin 1990, *Groupe d'information et de soutien aux travailleurs immigrés (G.I.S.T.I.)*, *Rec.*, p. 171 ;

CE, sect. 11 janvier 1991, n° 90995 : *RJF* 1991, n° 219 ;

CE, 11 janvier 1991, n° 90995, *Société Morgane* : *Dr. fisc.* 1991, n° 30, comm. 1576 ; *RJF* 1991, n° 219, concl. M. D. HAGELSTEEN, p. 83 ;

CE, 19 juin 1992, *FDSEA des Côtes-du-Nord, CNJA et autres*, *Rec.*, tables, p. 783 ;

CE, 19 juin 1992, n° 65432, *FDSEA des Côtes-du-Nord contre Centre national des jeunes agriculteurs ea.* : *JurisData* n° 19926048030, *Rec. CE* 1992, p. 516 ;

CE, 22 mai 1992, *Mme Larachi*, n° 99475 ;

CE, 22 mai 1992, *Société Raffaella* : *RJF* 1993, n° 11/1434 ;

CE, 12 octobre 1992, *Préfet de la Manche* : *RJF* 1992, n° 12/1661 ;

CE, sect., avis, 9 octobre 1992, n° 137342, *Abihilali* : *JurisData* n° 1992-044735 ; *Rec. CE* 1992, p. 363 ;

CE, 23 mars 1992, req. n° 54806, *Société Klöckner France* : *Dr. fisc.* 1993, comm. 108 ; *RJF* 1992, n° 761 ;

CE, 28 février 1992, n° 56776, *Société Rothmans international France et Société Philip Morris France*, *Rec. CE* 1992, p. 78 ; *Dr. adm.* 1992, comm. 193 ;

CE, 4 novembre 1992, *GFA Château Clos Lafitte* : *RJF* 1993, n° 1/26 ;

CE, 6 mars 1992, n° 65 486, *SARL Guegan*, *RJF* 1992, n° 858 ; *Dr. fisc.* 1992, comm. 1818 ;

CE, 6 mars 1992, n° 107530, *SCI Unipierre I*, *Rec.*, Lebon : *RJF* 1992 n° 4/486, concl. N. CHAHID-NOURAI, p. 271 ;

CE, 10 mars 1993, n° 73 272, *Groupement pour le développement de la coiffure* : *RJF* 1993, n° 640 ; *Dr. fisc.* 1993, comm. 1083 ;

CE, 17 mars 1993, n° 85894 : *RJF* 1993, n° 612, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA p. 359 ;

CE, 29 décembre 1993, n° 123 345, *Société Pierre Chevance*, *RJF* 1994, n° 287 ;

CE, 29 décembre 1993, n° 123345, *Société Saumon Pierre Chevance* : *Dr. fisc.* 1994, comm. 611, concl. ARRIGHI DE CASANOVA ;

CE, 8 octobre 1993, *Gérard Unger Conseil* : *RJF* 1993, n° 11/1434, concl. contraires O. FOUQUET, p. 819 ;

CE, 17 janvier 1994, n° 120157, *Chollet* : *Dr. fisc.* 1994, n° 15, comm. 746, concl. G. BACHELIER ; *RJF* 3/1994, n° 304 ;

CE, 30 novembre 1994, n° 128516, *SCI Résidence Dauphine* : *JurisData* n° 1994-049403 ; *Rec. CE* 1994, p. 515 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 8, comm. 319 ; *RJF* 1/1995, n° 132, concl. G. BACHELIER, p. 9 ;

CE, 30 novembre 1994, n° 128516, *SCI Résidence Dauphine* : *RJF* 1995, n° 132 ;

CE, 9 novembre 1994, n° 136761 : *Dr. fisc.* 1995, comm. 40, concl. ARRIGHI DE CASANOVA ; *RJF* 1995, n° 79 ;

CE, 23 juin 1995, *SA Lilly France*, *Rec.*, Lebon 257, *RDFA* 1995, 1037, concl. MAUGUE ;

CE, 29 décembre 1995, n° 118754, *Société Sudfer* : *RJF* 1996, n° 186 ;

CE, 29 décembre 1995, n° 140219, *Min. contre Société Hygiène et dératisation d'Auvergne* : *RJF* 1996, n° 196, concl. *BDCF* 1996, p.29 ;

CE, 21 juin 1996, *Association nationale des expéditeurs et exportateurs de fruits et légumes*, n° 150556, *Dr. fisc.* 1996, comm. 1447, concl. BACHELIER ; *RJF* 1996, n° 1103, chron. AUSTRY ; *BDCF* 1996, n° 4, concl. BACHELIER ;

CE, 30 octobre 1996, *Min. c/Dangeville* : *RJF* 1996, n° 12/469 ;

CE, 30 octobre 1996, n° 45126, *SA Cabinet Revert et Badelon* : *RJF* 1996, n° 1415 ;

CE, 5 juillet 1996, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture (CNIH)*, req. n° 169 663 : *Dr. fisc.* 1996, comm. 1486, concl. BACHELIER ; *RJF* 1996, n° 1104, p. 543, chron. AUSTRY ; *BDCF* 1996, n° 4 concl. BACHELIER ;

CE, 5 juillet 1996, n° 169 663, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale et ornementale et des pépinières (Cnih)* : *RJF* 1996, n° 1104 ; *BDCF* 1996, p. 80 ;

CE, 9 févr. 1996, *Ettalibi* : *JurisData* n° 1996-050399 ; *RFDA* 1996, p. 830, obs. D. RUZIE ; *AFDI* 1997, p. 874, chron. J.-F. LACHAUME ;

CE, avis 9/8 SSR, du 4 avril 1997, 183 658, publié au recueil Lebon ;

CE, 6 février 1998, n° 138777, *Tête*, *Rec. CE* 1998, p. 30 ; *Dr. adm.* 1998, comm. 99 ;

CE, 6 février 1998, n° 138777, n° 147424 et n° 147425, *Tête et Association de sauvegarde de l'ouest lyonnais* : *RJF* 1998, n° 517 ; *AJDA* 1998, p. 458, chron. RAYNAUD et FOMBEUR ;

CE, 16 mars 1998, *Assoc. des élèves, parents d'élèves et professeurs des classes préparatoires vétérinaires et Mlle Pujol*, *Rec.* p. 84 ;

CE, 25 novembre 1998, *Teytaud* : *JurisData* n° 1998-051099 ; *Rec. CE* 1998, p. 436 ; *RFDA* 1999, p. 411, obs. D. RUZIE ;

CE, 3 décembre 1999, n° 164789 et n° 165622, *Association ornithologique et mammologique de Saône-et-Loire*, *Rec. CE* 1999 ; *AJDA* 2000, p. 120 ;

CE, 6 novembre 1999, *Comité national interprofessionnel de l'horticulture (CNIH)*, req. n° 171 574 et n° 171 576 : *Dr. fisc.* 1999, comm. 521 ; *RJF* 1999, n° 110 ; *BDCF* 1999, n° 10 ;

CE, 9 avril 1999, n° 180277, *Chevrol* : *Rec. CE* 1999, p. 115 ; *RFDA* 1999, p. 937 ; *AJDA* 1999, p. 401 ;

CE, Ass., 5 mars 1999, *M. Rouquette et autres* ;

CE, sect., 1er octobre 1999, n° 170289, *Assoc. « Jeune France »* : *Dr. fisc.* 2000, n° 7, comm. 106, concl. J. COURTIAL ; *RJF* 1999, n° 1354 ;

CE, 18 octobre 2000, n° 209324, *Min. c/Commune de Pantin* : *RJF* 2001 n° 1/46 ;

CE, 292 000, n° 179647, 9e et 10e s.-s., Roesch : *RJF* 2001, n° 310 ; *BDCF* 2001, n° 38 ;

CE, 10 janvier 2001, n° 217237, *France nature environnement*, publié au recueil Lebon ;

CE, 11 juillet 2001, n°, *Fédération nationale des syndicats d'exploitants agricoles et autres*, *Rec. CE*, 1000, p. 340 ; *RFDA* 2002, p. 33, concl. SENERS, note DUBUIS ;

CE, 14 décembre 2001, n° 211341, *de Lasteyrie du Saillant* : *RJF* 2002, n° 160, p. 112, concl. G. GOULARD. *Dr. fisc.* 2004, n° 20, comm. 483, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *Europe* 2004, comm.137, note L. IDOT ; *D.* 2004, p. 933, J. LE CALVEZ ; *JDI* 2005, p. 422, M. LUBY ; *RJF* 5/2004, n° 558 ;

CE, 9 mai 2001, *Entreprise personnelle de transports Freymuth*, Req. n° 210944 : *Juris-Data* n° 2001-062376 ; *Dr. adm.*, 2001, n° 7, comm. 171 ;

CE, 12 avril 2002, n° 239693, *SA Financière Labeyrie* ;

CE Ass., 28 juin 2002, *Rec.* n° 232276 : *JurisData* n° 2002-080182 ; *Rec. CE* 2002, p. 233 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, comm. 657 ; *Dr. sociétés* 2002, comm. 184, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 10/2002, n° 1080, chron. L. OLLEON, p. 755 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, concl. S. AUSTRY ; *Rev. sociétés* 2002, p. 538 et s., obs. O. FOUQUET ; *LPA* 17 août 2002, p. 4 et s., note B. BOUTEMY, E. MEIER et Th. PERROT ; *Bull. Joly Sociétés* 2002, n° 200, note Ch. NOUEL et S. REEB ; *BGFE* 2002, n° 4, p. 3 et s., obs. E. DAVOUDET ; *FR Lefebvre* 34/2002, p. 14, obs. N. CHAHID-NOURAÏ et P. COUTURIER ; *GAJF* 4e, éd. n° 4 ;

CE, 30 décembre 2002, n° 216358, *Société Clinique Armand Brillard* : *Dr. fisc.* 2003, n° 46, comm. 910, concl. BACHELIER ; *RJF* 2003, n° 282 ;

CE, avis du 12 avril 2002, n° 239693, *SA Financière Labeyrie*, *RJF* 2002, n° 673 ; *BDCF* 2002, n° 83, concl. F. SENERS ;

CE, Sect., 18 décembre 2002, *Mme Duvignères*, *RFDA* 2 003 274, concl. P. FOMBEUR ;

CE, 8 juillet 2002, n° 225 159, *ministre de l'économie, des finances et de l'industrie contre Lecat* : *JurisData* n° 2002080194 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 41, comm. 801, concl. Mme M.-H. MITJAVILE ; *RJF* 11/2002, n° 1202 ; *BDCF* 11/2002, n° 133, concl. Mme M.-H. MITJAVILE ;

CE, 30 juillet 2003, n° 245 076, *Association « Avenir de la langue française »* : *RJDA* 2004, n° 935 ;

CE, 30 décembre 2003, n° 249047, *SARL Coréal Gestion* : *Dr. fisc.* 2004, n° 16, comm. 428, note A. LEFEUVRE ; *RJF* 2003, n° 233, concl. GOULARD, chron. L. OLLEON ;

CE, 10 novembre 2004, n° 211341, *de Lasteyrie du Saillant* : *Dr. fisc.* 2005, n° 2, comm. 101, concl. S. VERCLYTTE ; *RJF* 2005, n° 135 ;

CE, 15 juillet 2004, n° 264 494, *SA GEMO* : *Dr. fisc.* 2004, n° 47, comm. 852, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *RJF* 2004, n° 1061, concl. G. GOULARD ;

CE, 15 décembre 2004 n° 235069, *Société Denkavit International BV et SARL Denkavit France* : *RJF* 2005, n° 233, concl. F. DONNAT, p. 143 ;

CE, ass., 7 juillet 2004, n° 230169, *SARL Ghesquière Équipement* : *JurisData* n° 2004-080569 ; *Rec. CE* 2004, p. 310 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 12, comm. 302, concl. P. COLLIN, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 10/2004, n° 1019, chron. Centre de documentation du Conseil d'État, p. 719 ; *BDCF* 10/2004, n° 124, concl. P. COLLIN ;

CE 18 mai 2005 n° 267087, *min. contre Société Sagal* : *RJF* 8-9/05 n° 910, chronique Y. B. *RJF* 12/05 p. 943, concl. P. COLLIN *BDCF* 8-9/05 n° 110, obs. O. FOUQUET *Rev. adm.* 9/05 p. 482, obs. N. CHAHID-NOURAÏ *BGFE* 4/05 p. 21 ;

CE, 27 juillet 2005, n° 259052, *Société B.L.* : *JurisData* n° 2005-080781 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 8, comm. 191, concl. L. OLLEON ; *Dr. sociétés* 2005, comm. 204, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 11/2005, n° 1170 ; *BDCF* 11/05 n° 127, concl. L. OLLEON ;

CE, 27 juillet 2005, n° 270474, *Société Control Union Inspections France* : *RJF* 2005, n° 1304 ;

CE, 27 juillet 2005, n° 273619 et n° 273620, *Société Fauba France* : *JurisData* n° 2005-080782 ; *Rec. CE* 2005, tables p. 867 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 12, comm. 268, concl. L. OLLEON ; *RJF* 2005, n° 1173 ;

CE, 30 mars 2005, n° 230053, *min. contre Villatte* : *RJF* 7/05 n° 751, conclusions Mme M.-H. MITJAVILE ; *BDCF* 7/05 n° 96 ;

CE, ass., 27 mai 2005, n° 277975, *Provin* : *JurisData* n° 2005-068553 ; *JCP A* 2005, 1252 ; *AJDA* 2005, p.1455 ; *AJDA* 2005, p. 1455 ; *RFD adm.* 2005, p. 1003, concl. C. DEVYS ;

CE, 2 juin 2006, n° 275416, *Chauderlot* ;

CE, 11 décembre 2006, n° 234560, *de Groot*, *Rec.*, Lebon 512, concl. SENERS, p. 514 ; *AJDA* 2007, chron. LENICA et LANDAIS, p. 577 ;

CE, 24 mars 2006, n° 288460, *Société KPMG et autres* ;

CE, 26 juillet 2006, n° 284930, *Société Natexis Banques Populaires* : *RJF* 2006, n° 1421, concl. P. COLLIN, *BDCF* 2006, n° 142 ;

CE, 7 juillet 2006, n° 270899, *Société Cadev* : *RJF* 2006, n° 10/1156 ;

CE, 11 décembre 2006, *Société de Groot en Slot Allium BV et Bejo Zaden BV* ;

CE, sect., 27 septembre 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : *JurisData* n° 2006-081020 ; *Rec. CE* 2006, p. 401 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLEON ; *Procédures* 2006, comm. 284, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 12/2006, n° 1583 ; *BDCF* 12/2006, n° 156, concl. L. OLLEON ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104, § 12, note S. REEB-BLANLUET ; *BGFE* 2006, n° 12, p. 30 et s., obs. N. CHAHID-NOURAI ;

CE, sect., 27 septembre 2006, n° 260050, *Société Janfin* : *JurisData* n° 2006-081020 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLEON ; *RJF* 12/2006, n° 1583 ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104, note S. REEB-BLANLUET ;

CE 28 février 2007 n° 284565, *min. contre Persicot* : *RJF* 5/07 n° 599, concl. L. VALLEE *BDCF* 5/07 n° 61, obs. O. FOUQUET, *Dr. fisc.* 14/07 c. 386 ;

CE, 17 janvier 2007, n° 262967, *Banque fédérative du Crédit Mutuel* : *RJF* 2007, n° 406 ; *BDCF* 2007, n° 43 ;

CE, 5 mars 2007, n° 284457, *min. contre Pharmacie des Chalonges*, *Dr. fisc.* 2007, n° 20, comm. 522, note. O. FOUQUET ;

CE, ass., 8 février 2007, n° 287110, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine et autres* *Rec. CE* 2007, p. 56, concl. GUROMAR ; *RFDA* 2007, p. 384, concl. GUYOMAR ; *Dr. adm.* 2007, n° 5, comm. M. GAUTIER et F. MELLERAY ; *LPA* 2007, n° 133, Ph. CHRESTIA ; *RFDA* 2007, p. 564 ; *RDP* 2007, p. 1031, J. ROUX ; *RTDE* 2008, p. 263, S. PINON ;

CE, 5 septembre 2007, req. n° 211508, *Sulzer* : *RJF* 2007, n° 1445 ;

CE, 6 avril 2007, n° 235069, *Sté Denkavit international BV et Sté Denkavit France* : *RJF* 2007, n° 807 ; *BDCF* 2007, n° 87, concl. C. LANDAIS ;

CE, 28 février 2007, n° 284565, *Dame Persicot* : *JurisData* n° 2007-081088 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. VALLEE, note O. FOUQUET ; *RJF* 5/2007, n° 599 ;

CE, 19 novembre 2008, n° 292948, *Société Getecom* : *JurisData* n° 2008-081403 ; *Rec. CE* 2008, p. 425 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 6, comm. 179, concl. N. ESCAUT, note P. FUMENIER ; *RJF* 2/2009, n° 186, chron. p. 99 ; *BDCF* 2/2009, n° 26, concl. N. ESCAUT ;

CE, 1^{er} juillet 2009, n° 285718, *SA Supra* : *RJF* 2009, n° 846 ; *BDCF* 2009, n° 118 ;

CE, 25 novembre 2009 n° 308306, *Société Osiatis Ingénierie* : *RJF* 2010, n° 105 ;

CE, 27 juillet 2009, aff. n° 313 502, *Société Montaudis* : *RJF* 2009, n° 1177 ; *BDCF* 2009, n° 148, concl. Mme C. LEGRAS ; *Dr. fisc.* 2009, n° 43, comm. 513 ;

CE, 3 juillet 2009, n° 17075, *min. contre Société Accor* : *RJF* 2009, n° 834 ; *BDCF* 2009, n° 114, concl. OLLEON ; *RJF* 2009, p. 715 ;

CE, 30 octobre 2009, n° 298348, *Mme Perreux*, *Rec. CE* 2009, p. 408, concl. M. GUYOMAR ; *RFDA* 2009, p. 1125, concl. M. GUYOMAR et note P. CASSIA ; *RFDA* 2010, p. 201, chron. C. SANTULLI ; *AJDA* 2010, p. 1412, étude L. COUTRON ; *Dr. fisc.* 2010, n° 10, comm. 219, note M. GUICHARD et R. GRAU ;

CE, sect., 8 avril 2009, n° 290604, *Assoc. Alcaly et a.* : *JurisData* n° 2009-075235 ; *AJDA* 2009, p. 678 ;

CE, avis n° 382545, 31 mars 2009 ;

CE, 9e ss-sect., 16 janvier 2009, n° 299443, *Avena* ;

CE, 5 mai 2010, n° 309328, 9e et 10e s.-s., *Société Transports Issoiriens* : *RJF* 2010, n° 670 ; *BDCF* 2010, n° 75 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 24, comm. 371 ;

CE, 30 décembre 2010, n° 316022, *SARL Verimex* ;

CE, 2 juin 2010, n° 318014, *Fondation de France* : *AJDA* 2010, p. 1828 ; *Dr. fisc.* 2010 n° 29 ; *RJF* 2010, n° 872 ; *BDCF* 2010, n° 97 ;

CE, 10 novembre 2010, n° 314046, *ministère contre Société Gaillard* : *RJF* 2011, n° 144 ;

CE 16 décembre 2010 n° 309412, 9e s.-s., *SNC Meubles Ikea France* : *RJF* 2011, n° 645 ;

CE, 9 juillet 2010, n° 317747, *Cheriet-Benseghir*, publié au recueil Lebon : *RFDA* 2010, p. 133 ; *AJDA* 2010, p. 1635 ;

CE, 30 juillet 2010, n° 293478, 9e et 10e s.-s., *Société Veleclair* : n° 293478 : *RJF* 11/10 n° 1011, concl. P. COLLIN *BDCF* 11/10 n° 115 ;

CE, 16 mai 2011, n° 330153, 3e et 8e s.-s., *Crédit Coopératif* : *RJF* 2011, n° 934 ; *BDCF* 2011, n° 98 ;

CE, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 17 juin 2011, n° 314392, inédit au recueil Lebon ;

CE, 9e et 10e ss-sect., 17 juin 2011, n° 324392, *SARL Méditerranée automobiles* et n° 314 667, *Société Finaparco* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502, concl. P. COLLIN, note P.-F. RACINE ; *RJF* 10/2011, n° 1035 ; *RJF* 11/2011, p. 1019, chron. C. RAQUIN ;

CE, 9e et 10e ss-sect., 21 octobre 2011, n° 314767, *min. contre SNC Peugeot Citroën Mulhouse*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : *JurisData* n° 2011-022799 ;

CE, 9e et 10e ss-sect., 9 novembre 2011, n° 323 273, *SNC Stop Hôtel Villeneuve-d'Ascq*, concl. F. ALADJIDI, note A. MAITROT DE LA MOTTE : *JurisData* n° 2011-025899 ;

CE, 30 mars 2011, *SAS Syft Holding*, n° 335 551 : *Dr. fisc.* 2011, n° 21, comm. 357, note P. FUMENIER et C. MAIGNAN ; *RFJ* 2011, n° 689 ;

CE, 3 février 2011, *Société Groupe Président Electronics*, n° 322857 ;

CE, 28 juillet 2011, n° 3 222 672, *Ministre de l'Economie et des finances contre époux Holzer* : *JurisData* n° 2011-019924 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 44, comm. 576, concl. C. LEGRAS, note B. DELAUNAY ; *RJF* 11/2011, n° 1248 et n° 1249 ; *BF Lefebvre* 11/2011, n° 1008 ;

CE, 27 avril 2011, n° 327705 ;

CE, 25 févr. 2011, n° 312290, *Société Abacus Équipement Électronique*, concl. N. ESCAUT, note J.-M. VIE : *JurisData* n° 2011-003470 : *Dr. fisc.* 2011, n° 22, comm. 375, concl. N. ESCAUT, note J.-M. VIE ; *RJF* 5/2011, n° 562 ;

CE, 23 décembre 2011, n° 303678, *Kandyrine de Brito Paiva* : *JurisData* n° 2011-028866 ; *JCP A* 2012, act. 9, obs. L. ERSTEIN ; *RFDA* 2012, p. 1, concl. J. BOUCHER, p. 26, note D. ALLAND ; *AJDA* 2012, p. 201, chron. X. DOMINO et A. BRETONNEAU ; *Gaz. Pal.* 11 mars 2012, n° 71-73, p. 17, note B. SEILLER ; *RJF* 2012, n° 288 ;

CE, 17 juin 2011, n° 324392, *SARL Méditerranée Automobiles* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502 ; *RJF* 2011, n° 1035 ; *BDCF* 2011, n° 110 ;

CE, 17 juin 2011, n° 314667, *Société Finaparco* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502 ; *RJF* 2011, n° 1035 ; *BDCF* 2011, n° 110 ;

CE, 8e et 3e ss-sect., 9 novembre 2011, n° 342965, *Société Laboratoire Juva Santé* : *Dr. fisc.* 2012, n° 6, comm. 136, concl. N. ESCAUT, note O. COURJON et J.-C. BOUCHARD ;

CE, 3 août 2011, n° 322041, *Société Sirio Antenne SRL* : *RJF* 2011, n° 1216 ; *BDCF* 2011, n° 132 ;

CE, 15 mai 2012, n° 324852, Inédit au recueil Lebon. *AJDA* 2012, p. 1035 ; *RTDE* 2012, p. 943, obs. E. MULLER ;

CE, avis, n° 358 931, 13 juillet 2012, *SAS Ondupack* : *JurisData* n° 2012-016622 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 39, comm. 452, concl. B. BOHNERT, note Th. MASSART ; *RJF* 11/2012, n° 986 ; *BDCF* 11/2012, n° 122, concl. B. BOHNERT ;

CE 28 novembre 2012 no 338682 et 341128, Sté BNP Paribas et min. c/BNP Paribas : *RJF* 2/13 no 138 ;

CE 28 novembre 2012 no 341127, min. c/Sté BNP Paribas : *RJF* 2/13 no 138 ;

CE 28 novembre 2012 no 341928 et 342065, Sté BNP Paribas et min. c/Sté BNP Paribas : *RJF* 2/13 no 138 ;

CE 26 décembre 2012 no 349070, min. c/Sté BNP Paribas : *RJF* 3/13 no 271 ;

CE 26 décembre 2012 no 349071, min. c/Sté HSBC France : *RJF* 3/13 no 271 avec chronique E. Bokdam-Tognetti *RJF* 2/13 p. 107 ;

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 29 octobre 2012, n° 337 253, Sté Crédit agricole SA », *Dr. fisc.*, 2013, n° 45 ;

CE, 4 juin 2012, n° 330075, *Société Aggreko France* : *RJF* 2012, n° 916 ; *BDCF* 2012, n° 114, concl. Mme D. HEDARY ; *Dr. fisc.* 2012, n° 24, act. 259 ;

CE, 4 juin 2012, n° 330088, *Société Aqualon France* : *RJF* 2012, n° 917 ; *BDCF* 2012, n° 114, concl. Mme D. HEDARY ; *Dr. fisc.* 2012, n° 24, act. 259 ;

CE, 28 décembre 2012, *SAS SIA Industrie*, n° 335 552 : *RJF* 2013, n° 270 ;

CE, 29 octobre 2012, n° 337253, *Société Crédit Agricole SA*, *Dr. fisc.* 2013, n° 7-8, concl. Conclusion. LEGRAS, note O. FOUQUET ;

CE, 28 décembre 2012, n° 348061, *Société Willi Betz France* ;

CE, 28 décembre 2012, n° 346500, *SA Matériel Ferroviaire Industriel* : *Dr. fisc.* 2013, comm. 154, concl. ALADJIDI ;

CE, 28 décembre 2012, n° 345215, *Société Willi Betz France* ;

CE, 28 décembre 2012, n° 329337, *Société Heintz Transports* : *Dr. fisc.* 2013, comm. 154, concl. ALADJIDI ;

CE, 28 décembre 2012, n° 329138, *SA Wastiaux* : *RJF* 2013, n° 370 ; *BDCF* 2013, n° 38, concl. F. ALADJIDI ;

CE, 27 juillet 2012, n° 337656, *min. c/M. Regazzacci* et n° 337810, concl. F. ALADJIDI, note F. LE MENTEC : *JurisData* n° 2012-019035 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. ALADJIDI ; *RJF* 2012, n° 1012, chron. E. BOKDAM-TOGNETTI, p. 979 ; *BDCF* 2012, n° 126 ;

CE, 27 juillet 2012, n° 327850, 9e et 10e s.-s., *Société ST Informatique Services* : *RJF* 2012, n° 987 ;

CE, 26 mars 2012, n° 326333, 10e et 9e s.-s., *Société Cerp Lorraine* : *RJF* 2012, n° 589 ; *BDCF* 2012, n° 74 ;

CE, 23 Juillet 2012, n° 343 440, *Région Ile-de-France* : *RJF* 2012, n° 1174 ;

CE, 20 février 2012, n° 321224, *Société civile Participasnh* : *RJF* 2012, n° 454 ; *BDCF* 2012, n° 54 ;

CE, 16 mai 2012, n° 325370, *Société GDF Suez Énergie Services* : *JurisData* n° 2012-010510 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 39, comm. 453, concl. D. HEDARY, note M. CHADEFaux ; *RJF* 8 — 9/2012, n° 806 ; *BDCF* 8 — 9/12 n° 99, concl. D. HEDARY ;

CE, 13 juillet 2012, n° 355 616, *Compagnie Méridionale de Navigation*, considérant numéro 10 : *Rec. CE* 2012, p. 282 ; *AJDA* 2012, p. 1428, note D. POUPEAU ;

CE, 13 juillet 2012, n° 355 616, *Compagnie Méridionale de Navigation* : *Rec. CE* 2012, p. 282 ; *AJDA* 2012, p. 1428, note D. POUPEAU ;

CE, 13 juillet 2012, n° 347 073, *Communauté de communes d'Erdre et Gesvres* : *Rec. CE* 2012, p.277 ; *AJDA* 2012, p. 1428, note D. POUPEAU ;

CE, 10 décembre 2012, n° 317074, *min. contre Société Rhodia* : *Dr. fisc.* 2013, n° 10, comm. 184, concl. Mme ESCAUT, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 2013, n° 161 ; *BDCF* 2013, n° 19, concl. Mme ESCAUT ;

CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Société Ambulances de France*, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET : *JurisData* n° 2013-001536 : *RJF* 2013, n° 392 ;

CE, 1^{er} mars 2013, n° 340859, *Société Roozen France et SCI des Serres* : *RFDA* 2013, p. 823 ;

CE, 17 juillet 2013, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* : *Dr. fisc.* 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. ALADJIDI, note F. DEBOISSY et G. WICKER ; *RJF* 11/2013, n° 1064 ;

CE, 12 avril 2013, n° 359 541, *SCP Becheret* : *RJF* 2013, n° 786 ; *BDCF* 2013, n° 86, concl. B. BOHNERT ;

CE, 12 avril 2013, n° 359 541, *SCP Becheret-Thierry-Sénéchal-Gorrias agissant en qualité de liquidateur judiciaire de la Sté Oligra France* : *RJF* 2013, n° 786 ; *BDCF* 2013, n° 86, concl. B. BOHNERT ;

CE, 12 juillet 2013, n° 359 994, *Gibier* et CE, 12 juillet 2013, n° 359 994, *Aube-Martin*, *Dr. fisc.* 2013, n° 37, comm. 417, concl. B. Bohnert, note F. Le Mentec ; *BDCF* 2013, n° 113, concl. Bohnert ;

CE, 13 février 2013, n° 342197, 9e et 10e s.-s., *Abi-Aad* : *RJF* 2013, n° 481 ;

CE, 20 mars 2013, n° 311365, *Société 2 h Energy* : *RJF* 2013, n° 599 ;

CE, 26 décembre 2013, n° 360488, *Kramer* : *Dr. fisc.* 2014, n° 4, comm. 92, concl. F. ALADJIDI, note G. LADREYT ;

CE 10 juin 2013 n° 293478, 9e et 10e s.-s., *Société Véléclair* : *RJF* 2013, n° 820 : *BDCF* 2013, n° 91 ;

CE 22 janvier 2013 n° 355844, 8e et 3e s.-s., *Fédération nationale indépendante des mutuelles* : *RJF* 2013, n° 423 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 13, comm. 219 ; *BDCF* 2013, n° 47 ;

CE 15 décembre 2014 n° 380942, SA Technicolor : *RJF* 3/15 n° 190 chronique N. LABRUNE p. 163, concl. E. CREPEY *BDCF* 3/15 n° 28, obs. O. FOUQUET *Dr. fisc.* 11/15 c. 203, étude D. GUTMANN et E. FENA-LAGUENY *FR* 4/15 inf. 1 p. 3 ;

CE, arrêt du 28 mai 2014, n° 324852, publié au Recueil Lebon ;

CE 4 juillet 2014 no 357264, 359 924 plén., Société Bolloré : *RJF* 10/14 no 880, concl. M. — A. Nicolazo de Barmon p. 842 ;

CE, 15 décembre 2014, n° 380942, Technicolor : *BF* 3/15 inf. 224 ;

CE, plén. fisc., 11 avril 2014, n° 362237, *M. Giorgis*, *Dr. fisc.* 2014, n° 21, comm. 342, concl. E. CREPEY, note Ch. LOUIT ;

CE, 23 juin 2014, n° 360708, *Société Groupement Charbonnier Montdiderien* : *Dr. fisc.* 2014, n° 43-44, comm. 598, concl. F. ALADJIDI, note O. FOUQUET ; *RJF* 10/2014, n° 925 ;

CE, 11 avril 2014, n° 352299, *SARL Garnier Choiseul* : *Dr. fisc.* 2014, n° 26, comm. 408, concl. F. Aladjidi, note M. Buchet ; *RJF* 7/2014, n° 709 ;

CE, 28 mai 2014, n° 360890, *Société Al Hayat Publishing Company Ltd* ;

CE, 15 décembre 2014, n° 380942, SA Technicolor, concl. É. CREPEY, note O. FOUQUET: *JurisData* n° 2014-031791: *Dr. fisc.* 2015, n° 11, comm. 203 ;

CE, 12 novembre 2015, n° 367256 : *FR* 48/15 p. 3 ;

CE 12 novembre 2015 no 367256, Sté Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash : *RJF* 2/16 n° 175, concl. B. Bohnert ;

CE, 15 avril 2015, n° 368135, *Société Agapes*, *La Semaine Juridique Entreprise et Affaire*, n° 17, 23 avril 2015, activité. 369 ;

CE 27 juin 2016 n° 399024, Association française des entreprises privées (Afep) et autres : à paraître à la *RJF* 10/16 n° 865, ;

CE 27 juin 2016 n° 398585, Société Apsis : à paraître à la *RJF* 10/16 n° 865 ;

Cour européenne des droits de l'Homme :

CEDH, 8 juin 1976, req. n° 5100/71 ; 5101/71 ; 5102/71 ; 5354/72 ; 5370/72, *Engel et autres contre Pays-Bas* ;

CEDH, 28 juin 1978, req. n° 6232/73, *König contre Allemagne* ;

CEDH, 8 juillet 1987, req. n° 10092/82, *Baraona contre Portugal* ;

CEDH, 30 mars 1989, req. n° 10461/83, *Chappell contre Royaume-Uni* ;

CEDH, 29 novembre 1991, req. n° 12742/87, *Pine Valley Developments Ltd et a. contre Irlande* : *Rec. CEDH* 1991, série A, n° 222 ; *RDH* 1992, p. 9, chron. F. SUDRE ;

CEDH, 26 mars 1992, req. n° 11760/85, *Éditions Périscope contre France 2*, série A no 234-B, p. 66 ;

CEDH, 24 février 1994, req. n° 12547/86, *Bendenoun contre France* ;

CEDH, 9 décembre 1994, req. n° 13427/87, *Raffineries grecques Stran et Stratis Andreadis contre Grèce* ;

CEDH, 24 novembre 1994, req. n° 15287/89, *Beaumartin contre France* : *AJDA* 1995, p. 137, chron. J.-F. FLAUSS ; *D.* 1995, *jurispr.* p. 273, note X. PRETOT ;

CEDH, 20 novembre 1995, req. n° 17849/91, *Pressos Compania Naviera S.A. et autres contre Belgique* ;

CEDH, 23 octobre 1995, req. n° 15963/90, *Gradinger contre Autriche* ;

CEDH, 23 février 1995, *Gasus Dosier — und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, série A no 306-B ;

CEDH, 21 octobre 1997, req. n° 120/1996/732/938, *Pierre-Bloch contre France*, *Recueil des arrêts et décisions 1997 — VI*, p. 2223 ;

CEDH, 23 octobre 1997, req. n° 117/1996/736/933-935, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society contre Royaume-Uni*, pt. 78: *JCP G* 1998, 1, 107, n° 25; *AJDA* 1998, p. 989; *RFDA* 1998, p. 990 ; *RJF* 1997, n° 1215 ;

CEDH, 30 juillet 1998, req. n° 84/1997/868/1080, *Oliveira contre Suisse* ;

CEDH, 23 févr. 1999, req. n° 281160/95, *Preda et Dardari contre Italie* ;

CEDH, 8 décembre 1999, req. n° 28541/95, *Pellegrin contre France* ;

CEDH, gde ch., 28 octobre 1999, req. n° 24846/94 et n° 34165/96 à n° 34173/96, *Zielinski et Pradal et Gonzalez et a contre France* : *Rec. CEDH* 1999, VII ;

CEDH, 29 août 2000, req. n° 39971/98, *Organisation nationale des infirmiers libéraux contre France* ;

CEDH, 6 avril 2000, req. n° 34369/97, *Thlimmenos contre Grèce* ;

CEDH, 29 mai 2001, req. n° 37950/97, *Franz Fischer contre Autriche* ;

CEDH, 12 juillet 2001, req. n° 44759/98, *Ferrazzini contre Italie* : *Dr. fisc.* 2002, comm. 187 ; *RJF* 2002, n° 128 ;

CEDH, 16 avril 2002, req. n° 36677/97, *SA Dangeville contre France* : *Rec. CEDH* 2002 — III, pts 47 et 48 ; *RJF* 7/2002, n° 889 ; *GAJF*, 5e éd., 2009, thème 5, P.-F. RACINE ;

CEDH, 16 avril 2002, req. n° 37971/97, *Société Colas Est et autres contre France* ;

CEDH, 18 juin 2002, req. n° 455574/99, *Stella contre France* ; — CE, 1re et 6e ss-sect., 29 décembre 2004, n° 265097, *D'Amato* : *JurisData* n° 2004-067848 ;

CEDH, 8 janvier 2002, req. n° 51578/99, 3e section, *Keslassy c/France* : *RJF* 2002, n° 597 ;

CEDH, 9 octobre 2003, req. n° 39665/98 et 40 086/98, *Ezeh et Connors contre Royaume-Uni* ;

CEDH, 13 février 2003, req. n° 49636/99, *Chevrol* : *AJDA* 2003, p. 606 ; *D.* 2003, p. 931 ;

CEDH, gde ch., 28 septembre 2004, n° 44912/98, *Kopecky contre Slovaquie* ;

CEDH, 14 décembre 2004, req. n° 32833/03 *Finibanco SA contre Portugal* ;

CEDH, 28 septembre 2004, req. n° 44912/98, *Kopecky contre Slovaquie* : *Rec. CEDH* 2004, IX, § 35 et § 48 à 52 ; *JCP G* 2005, I, p. 103 ; *D.* 2005, *jurispr. P.* 870, note C. BIRSAN et J.-F. RENUCCI ; *AJDA* 2005, p. 541, J.-F. FLAUSS ;

CEDH, 6 octobre 2005, req. n° 1513/03, *Draon contre France* : *Rec. CEDH* 2005, IX ; *JCP A* 2006, 1021, obs. C. GAUTHIER ; *JCP G* 2006, II, 10,061, note A.

ZOLLINGER; *JCP G* 2006, I, 109, chron. F. SUDRE ; *JCP G* 2007, I, 137, obs. C. BYK ;

CEDH, gde ch., 6 octobre 2005, req. n° 11810/03, *Maurice contre France* et n° 1513/03, *Draon contre France* : *Rec. CEDH* 2005, IX ; *JCP A* 2006, 1021, obs. C. GAUTHIER ; *JCP G* 2006, II, 10,061, note A. ZOLLINGER; *JCP G* 2006, 1109, chron. F. SUDRE ; *JCP G* 2007, I, 137, obs. Ch. BYK ;

CEDH, 14 févr. 2006, req. n° 67847/01, *Lecarpentier et a. contre France* : *JCP G* 2006, II, 10 171 ; *RJDA* 11/2006, n° 1193 ;

CEDH, 23 novembre 2006, req. n° 73053/01, *Jussila contre Finlande* ;

CEDH, 29 juin 2006, req. n° 23960/02, *Zeman contre Autriche* ;

CEDH, 11 janvier 2007, req. n° 35533/04, *Mamidakis contre Grèce* ;

CEDH, 21 juin 2007, req. n° 12106/03, *SCM Scanner de l'Ouest lyonnais et a. contre France* ;

CEDH, 31 octobre 2007, req. n° 65022/01, *Zaicevs contre Lettonie* ;

CEDH, 9 janvier 2007, req. n° 31501/03 et s., *Aubert et a. contre France* ;

CEDH, 6 décembre 2007, req. n° 15589/05, *De Franchis contre France* ;

CEDH, 25 janvier 2007, req. n° 70160/01, *Aon contre France* ;

CEDH, 16 octobre 2008, req. n° 10447/03, *Maschino contre France* : *Dr. fisc.* 2008, n° 49, comm. 611 ;

CEDH, 19 juin 2008, req. n° 12045/06, *Ichtigiaroglou contre Grèce* ;

CEDH, 21 février 2008, req. n° 18497/03, *Ravon et a. contre France* : *RJF* 2008, n° 571 ;

CEDH, 10 février 2009, req. n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine contre Russie* ;

CEDH, 11 juin 2009, req. n° 5242/04, *Dubus S.A. contre France* ;

CEDH, 23 juillet 2009, req. n° 30345/05, *Joubert contre France*, pts 51 à 53 : *Dr. fisc.* 2009, n° 38, comm. 474, note É. J. VAN BRUSTEM ; *Procédures* 2009, comm. 315, note N. FRICERO ; *Procédures* 2009, comm. 345, note L. AYRAULT ; *RJF* 11/2009, n° 1041 ;

CEDH, 27 novembre 2014, req. n° 7356/10, *Lucky Dev contre Suède* ;

CEDH, 4 mars 2014, req. n° 18640/10, 18 647/10, 18 663/10, 18 668/10 et 18 698/10, *Grande Stevens et autres contre Italie*, § 237 : JurisData n° 2014-006876 ;

CEDH, 30 avril 2015, req. n° 3453/12, 42 941/12 et 9028/13, *Kapetanios et autres contre Grèce* ;

Cour de justice de l'Union européenne :

CJCE, 23 février 1961, aff. 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la CECA*, Rec., p.1 ;

CJCE, 6 avril 1962, aff. 13/61, *Kledingverkoopbedrijf de Geus en Uitdenbogerd contre Robert Bosch GmbH et Maatschappij tot voortzetting van de zaken der Firma Willem van Rijn*, Rec., p. 89 ;

CJCE, 14 décembre 1962, aff. jointes 2/62 et 3/62, *Commission de la Communauté économique européenne contre Grand Duché de Luxembourg et Royaume de Belgique*, Rec., p. 815 ;

CJCE, 5 février 1963, *Van Gend en Loos*, aff. 26/62, Rec. p. 1962 ;

CJCE, 27 mars 1963, aff. jointes 28 à 30/62, *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV contre Administration fiscale néerlandaise*, Rec., p. 61 ;

CJCE, 15 juillet 1964, aff. 6/64, *Flaminio Costa contre E.N.E.L.*, Rec., p. 1141 ;

CJCE, 8 juillet 1965, aff. 10/65, *Waldemar Deutschmann contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. 601 ;

CJCE, 1^{er} décembre 1965, aff. 16/65, *Firma G. Schwarze contre Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Rec., p. 1081 ;

CJCE, 16 juin 1966, aff. 57-65, *Firma Alfons Lütticke GmbH contre Hauptzollamt de Sarrelouis*, Rec., p. 293 ;

CJCE, 30 juin 1966, aff. 61/65, *Veuve G. Vaassen-Göbbels contre direction du Beambtenfonds voor het Mijbedrijf*, Rec., p. 377 ;

CJCE, 4 avril 1968, aff. 27-67, *Firma Fink-Frucht GmbH contre Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse*, Rec., p. 327 ;

CJCE, 10 décembre 1968, aff. 7-68, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p.617 ;

CJCE, 1^{er} juillet 1969, aff. 24/68, *Cio c/Italie* : GACJCE, t. 2, n° 1 ;

CJCE, 2 juillet 1969, aff. 24/68, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p.193 ;

CJCE, 6 octobre 1970, aff. 9/70, *Franz Grad contre Finanzamt Traunstein*, Rec., p. 825 ;

CJCE, 17 décembre 1970, aff. 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH contre Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Rec., p. 1125

CJCE, 17 décembre 1970, aff. 33-70, *SpA SACE contre ministère des finances de la République italienne*, Rec., p. 1213 ;

CJCE, 12 juillet 1973, aff. 70/72, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, pt. n° 13, Rec., p. 813 ;

CJCE, 11 décembre 1973, X..., aff. 120/73 ; du 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, aff. C-354/90 ;

CJCE, 19 juin 1973, aff. 51-74, *P.J. van der Hulst's Zonen contre Produktschap voor Siergewassen*, Rec., p. 79 ;

CJCE, 19 juin 1973, aff. 77-72, *Carminio Capolongo contre Azienda Agricola Maya*, Rec., p. 611 ;

CJCE, 16 janvier 1974, aff. 166/73, *Rheinmühlen-Düsseldorf contre Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Rec., p. 33 ;

CJCE, 21 février 1974, aff. jointes 15 à 33, 52, 53, 57 à 109, 116, 117, 123, 132 et 135 à 137-73, *Roswitha Kortner, épouse Schots, et autres contre Conseil et Commission des Communautés européennes et Parlement européen*, Rec., p. 177 ;

CJCE, 14 mai 1974, aff. 4/73, *J. Nold, Kohlen — und Baustoffgroßhandlung contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 491 ;

CJCE, 21 juin 1974, aff. C-2/74, *Jean Reyners contre État belge*, Rec., p. 631.

CJCE, 2 juillet 1974, aff. 173/73, *République Italienne contre Commission des Communautés européennes*, Rec., CJCE, p.709 ;

CJCE, 3 décembre 1974, *Van Binsbergen*, 33/74, Rec. p. 1299 ;

CJCE, 4 décembre 1974, aff. 41/74, *Yvonne van Duyn contre Home Office*, Rec., p. 1337 ;

CJCE, 23 janvier 1975, aff. 51-74, *P.J. van der Hulst's Zonen contre Produktschap voor Siergewassen*, Rec., p. 79, concl. TRABUCCHI ;

CJCE, 14 mai 1975, aff. 74/74, *Comptoir national technique agricole (CNTA) SA contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 533 ;

CJCE, 28 octobre 1975, aff. 36-75, *Roland Rutili contre Ministre de l'intérieur*, Rec., p. 1219 ;

CJCE, 17 février 1976, aff. 27-67, *Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH contre Hauptzollamt Landau/Pfalz*, Rec., p. 181 ;

CJCE, 22 septembre 1976, aff. 10-76, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p. 1359 ;

CJCE, 16 décembre 1976, *Comet BV contre Productschap voor Siergewassen* ;

CJCE, 16 décembre 1976, *Rewe Zentralfinanz EG et Rewe Zentral AG contre Lanwirtschaftskammer fuer das Saarland* ;

CJCE, 25 mai 1977, aff. 77-76, *Cucchi contre Avez*, Rec., p. 987 ;

CJCE, 11 octobre 1977, aff. 125/76, *Entreprise Peter Cremer contre Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*, Rec., p. 1593 ;

CJCE, 9 mars 1978, aff. 106/77, *Administration des finances de l'État contre Société anonyme Simmenthal*, Rec., p. 629 ;

CJCE, 11 avril 1978, aff. 100/77, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p. 879 ;

CJCE, 3 mai 1978, aff. 112/77, *Gesellschaft mbH in Firma August Töpfer & Co. contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 1019 ;

CJCE, 10 octobre 1978, aff. 148/77, *H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. contre Hauptzollamt de Flensburg*, Rec., p. 1787 ;

CJCE, 29 novembre 1978, aff. 83/78, *Pigs Marketing Board contre Raymond Redmond*, Rec., p. 2347 ;

CJCE, 7 février 1979, aff. 115/79, *J. Knoors contre Staatssecretaris van Economische Zaken*, Rec., p. 399 ;

CJCE, 20 février 1979, *Rewe-Zentral AG c. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, aff. 120/78, Rec. p.649, communément appelé arrêt « Cassis de Dijon » ;

CJCE, 5 avril 1979, aff. 148/79, *ministère public contre Tullio Ratti*, Rec., p. 1629 ;

CJCE, 31 mai 1979, aff. 132/78, *SARL Denkavit Loire contre État français, administration des douanes*, Rec., p. 1923 ;

CJCE, 27 février 1980, aff. 55/79, *Commission des Communautés européennes contre Irlande*, Rec., p. 481 ;

CJCE, 27 février 1980, aff. 168/78, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 327 ;

CJCE, 11 mars 1980, aff. 104/79, *Pasquale Foglia contre Mariella Novello*, Rec., p. 745 ;

CJCE, 6 mai 1980, aff. 102/79, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, Rec., p. 1473 ;

CJCE, 26 juin 1980, aff. 136/79, *National Panasonic (UK) Limited contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 2033 ;

CJCE, 17 septembre 1980, aff. 730/79, *Philip Morris contre Commission*, Rec. p. 2671 ;

CJCE, 29 octobre 1980, aff. jointes 209 à 215 et 218/78, *Heintz van Landewyck SARL et autres contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 3125 ;

CJCE, 10 mars 1981, affaires jointes 36 et 71/80, *Irish Creamery Milk Suppliers Association et autres contre gouvernement d'Irlande et autres et Martin Doyle et autres contre An Taoiseach et autres*, Rec., p. 735 ;

CJCE, 5 mai 1981, aff. 112/80, *Firma Anton Dürbeck contre Hauptzollamt Frankfurt am Main-Flughafen*, Rec., p. 1095 ;

CJCE, 13 mai 1981, aff. 66/80, *SpA International Chemical Corporation contre Amministrazione delle finanze dello Stato*, Rec., p. 1191 ;

CJCE, 27 mai 1981, aff. Jointes 142/80 et 143/80, *Essevi et Salengoi*, Rec., p. 1434 ;

CJCE, 16 juin 1981, aff. 126/80, *Maria Salonia contre Giorgio Poidomani et Franca Giglio, veuve Baglieri*. Rec., p. 1563 ;

CJCE, 7 juillet 1981, aff. 158/80, *Rewe-Handelsgesellschaft Nord mbH et Rewe-Markt Steffen contre Hauptzollamt Kiel*, Rec., p. 1805 ;

CJCE, 16 décembre 1981, aff. 244/80, *Pasquale Foglia contre Mariella Novello.*, Rec., p. 3045 ;

CJCE, 19 janvier 1982, aff. 8/81, *Ursula Becker contre Finanzamt Münster-Innenstadt.*, Rec., p. 53 ;

CJCE, 6 octobre 1982, aff. 283/81, *Srl CILFIT et Lanificio di Gavardo SpA contre ministère de la santé*, Rec., p. 3415 ;

CJCE, 19 mai 1983, aff. 289/81, *Vassilis Mavridis contre Parlement européen*, Rec., p. 1731 ;

CJCE, 21 septembre 1983, aff. jointes 205 à 215/03, *Deutsche Milchkontor GmbH et autres contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. 2633 ;

CJCE, 5 octobre 1983, aff. 142/83, *Konstantinos Antonios Chatzidakis Nevas contre Caisse des juristes à Athènes et la décision du Conseil d'État grec, cote 1358/83*, Rec., p. 2969 ;

CJCE, 9 novembre 1983, aff. 158/82, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Danemark*, Rec., p. 3573 ;

CJCE, 9 novembre 1983, aff. 199/82, *Administration finances État italien contre SpA San Giorgio* : Rec. CJCE 1983, p. 3595 ; *Gaz. Pal.* 1984, 3, doct. p. 114, M. VEROONE ; *CDE*, n° 1-2, 1985, p. 37, M. WAELBROECK ;

CJCE, 13 décembre 1983, aff. 218/82, *Commission des Communautés européennes contre Conseil des Communautés européennes*, Rec., p. 4063 ;

CJCE, 10 avril 1984, aff. 14/83, *Sabine von Colson et Elisabeth Kamann contre Land Nordrhein-Westfalen*, Rec., p. 1891 ;

CJCE, 10 avril 1984, aff. 324/82, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, Rec., p. 1861 ;

CJCE, 15 juillet 1984, aff. 6/64, *Flaminio Costa contre Ente Nazionale per l'Energia Elettrica*, Rec., p. 1141 ;

CJCE, 14 novembre 1984, aff. 323/82, *Intermills contre Commission*, Rec., p. 3809 ;

CJCE, 10 janvier 1985, *Leclerc e.a.*, 229/83, Rec. p. 1 ;

CJCE, 26 septembre 1985, aff. 166/84, *Thomasdünger GmbH contre Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main*, Rec., p. 3001 ;

CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. 273 ;

CJCE, 26 février 1986, aff. 152/84, *M. H. Marshall contre Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)*, Rec., p. 723;

CJCE, 4 mars 1986, aff. 106/84, *Commission contre Danemark* : Rec. p. 833 ;

CJCE, 4 mars 1986, aff. 243/84, *Walker contre Ministeriet for Skatter og Afgifter*: Rec. p. 875;

CJCE, 5 mars 1986, aff. 69/85, *Wünsche Handelsgesellschaft GmbH & Co. contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. 947 ;

CJCE, 15 mai 1986, aff. 222/84, *Marguerite Johnston contre Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, Rec., p. 1651;

CJCE, 7 mai 1987, aff. 184/85, *Commission contre Italie* : Rec. p. 2013 ;

CJCE, 7 mai 1987, aff. C-193/85, *Cooperativa Co-Frutta Srl contre Amministrazione delle finanze dello Stato*, Rec., p. 2085 ;

CJCE, 17 septembre 1987, aff. 433/85, *Jacques Feldain contre Directeur des services fiscaux du département du Haut-Rhin*, Rec., p. 3521 ;

CJCE, 14 octobre 1987, aff. 248/84, *Allemagne contre Commission*, Rec. p.4013 ;

CJCE, 22 octobre 1987, aff. 314/85, *Foto-Frost contre Hauptzollamt Lübeck-Ost*, Rec., p. 4199 ;

CJCE, 2 février 1988, aff. 67/85, *Van der Kooy contre Commission*, Rec., p.79 ;

CJCE, 25 février 1988, aff. jointes 331/85, 376/85 et 378/85, *Les Fils de Jules Bianco SA et J. Girard Fils SA contre Directeur général des douanes et droits indirects* : Rec.

CJCE 1988, p. 1099 ; RTDE 1988, p. 347, D. BERLIN ; JDI 1989, p. 395, V. CONSTANTINESCO et D. SIMON ;

CJCE, 7 juin 1988, aff. 57/86, *République hellénique contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. 2855 ;

CJCE, 21 juin 1988, *Lair*, 39/86, Rec. p. 3161 ;

CJCE, 21 juin 1988, aff. 127/87, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*, Rec., p. 3333 ;

CJCE, 11 juillet 1989, aff. 265/87, *Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG contre Hauptzollamt Gronau*, Rec., p. 2237 ;

CJCE, 21 septembre 1989, aff. jointes 46/87 et 227/88, *Hoechst AG contre Commission des Communautés européennes*, Rec. p. 2859 ;

CJCE, 21 septembre 1989, aff. 68/88, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*, Rec., p. 2965 ;

CJCE, 13 décembre 1989, aff. C-342/87, *Genius Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. 4227 ;

CJCE, 21 mars 1990, aff. C-142/87, *Belgique/Commission*, dit « Tubemeuse », Rec. p. I-959 ;

CJCE, 8 mai 1990, aff. C-175/88, *Klaus Biehl contre Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, Rec., p. I-1779 ;

CJCE, 10 juillet 1990, aff. C-326/88, *Anklagemyndigheden contre Hansen & Soen I/S*, Rec., p. I-2911 ;

CJCE, 20 septembre 1990, aff. C-5/90, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-3437 ;

CJCE, 3 octobre 1990, aff. C-61/89, *Procédure pénale contre Marc Gaston Bouchoucha*, Rec., p. I-3551 ;

CJCE, 18 octobre 1990, aff. C-297/88 et C-197/89, *Massam Dzodzi contre État belge*, Rec., p. I-3763 ;

CJCE, 8 novembre 1990, aff. C-231/89, *Krystyna Gmurzynska-Bscher contre Oberfinanzdirektion Köln*, Rec., p. I-4003 ;

CJCE, 13 novembre 1990, aff. C-106/89, *Marleasing contre Comercial Internacional de Alimentación* : Rec., p. I-4135 ;

CJCE, 11 décembre 1990, *Commission des Communautés européennes contre Royaume du Danemark*, C-47/88, Rec. p. I-4509 ;

CJCE, 24 janvier 1991, aff. C-384/89, *Procédure pénale contre Gérard Tomatis et Christian Fulchiron*, Rec., p. I-127 ;

CJCE, 21 mars 1991, aff. C-303/88, *République Italienne contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p.I-1433 ;

CJCE, 18 juin 1991, aff. C-260/89, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi Æ et Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou contre Dimotiki Etairia Pliroforissis et Sotirios Kouvelas et Nicolaos Avdellas et autres*, Rec., p. I-2925 ;

CJCE, 10 juillet 1991, aff. C-294/89, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. I-3591 ;

CJCE, 1 octobre 1991, aff. C-13-90, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p. I-4327 ;

CJCE, 4 octobre 1991, aff. C-246/89, *Commission des Communautés européennes contre Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Rec., p. I-4585 ;

CJCE, 17 octobre 1991, aff. C-58/98, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-4983 ;

CJCE, 19 novembre 1991, aff. 235/90, *Aliments Morvan* : *RJF* 4/92 n° 583, Rec. p. I-5419 ;

CJCE, 21 novembre 1991, aff. C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon contre France*, Rec., p. I-5505 ;

CJCE, 28 janvier 1992, aff. C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann contre État belge*, Rec., p. I-249 ;

CJCE, 11 mars 1992, affaires jointes C-78/90, C-79/90, C-80/90, C-82/90 et C-83/90, *Compagnie Commerciale de l'Ouest et autres contre Receveur principal des douanes de La Pallice Port*, Rec., p. I-1847, *RJF* 1992, n° 1441 ; *LPA* 1er juillet 1992, n° 79, note CARTOU ;

CJCE, 9 juin 1992, aff. Jointes C-228/90 à C-223/90, C-339/90 et C-353/90, *Simba SpA et autres contre Ministero delle finanze*, Rec., p. 3281 ;

CJCE, 25 juin 1992, C-88/91, *Federazione italiana dei consorzi agrari contre Azienda di Stato per gli interventi nel mercato agricolo*, Rec., p. I-4035 ;

CJCE, 11 juin 1992, affaires jointes C-149/91 et C-150/91, *Sanders Adour SNC et Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale SA contre Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques*, Rec., p. I-3899 ;

CJCE, 9 juillet 1992, aff. C-2/90, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, Rec., p. I-4431 ;

CJCE, 9 juillet 1992, aff. C-131/91, « K » *Line Air Service Europe BV contre Eulaerts NV et État belge*, Rec., p. I-4513 ; *RJF* 1992, n° 1597 ;

CJCE, 16 juillet 1992, aff. C-83/91, *Wienand Meilicke contre ADV/ORGA F. A. Meyer AG*, Rec., p. I-4871 ;

CJCE, 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects contre Léopold Legros et autres*, Rec., p. I-4625 ; *RJF* 1992, n° 1450 ;

CJCE, 27 octobre 1992, aff. C-74/91, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-5437 ; *RJF* 1993, n° 167 ;

CJCE, 12 novembre 1992, aff. C-73/89, *A. Fournier et consorts contre V. van Werven, Bureau central français et autres*, Rec., p. I-5621 ;

CJCE, 16 décembre 1992, aff. 17/91, *Lornoy* : *RJF* 3/93 n° 473, conclusions Tesouro Rec. p. 186 ;

CJCE, 16 décembre 1992, aff. C-210/91, *Commission des Communautés européennes contre République hellénique*, Rec., p. I-6735 ;

CJCE, 26 janvier 1993, aff. jointes C-320/90, C-321/90 et C-322/90, *Telemarsicabruzzo SpA et autres contre Circostel, Ministero delle Poste e Telecomunicazioni et Ministero della Difesa*, Rec., p. I-393 ;

CJCE, 26 janvier 1993, aff. C-112/91, *Hans Werner contre Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-429 ;

CJCE, 3 mars 1993, *General Milk Products*, C-8/92, Rec. p. I-779 ;

CJCE, 24 juin 1993, aff. C-90/92, *Dr Tretter GmbH & Co. contre Hauptzollamt Stuttgart-Ost*, Rec., p. I-3569 ;

CJCE, 2 août 1993, aff. C-266/91, *Celulose Beira Industrial SA contre Fazenda Pública*, Rec., p. I-4337 ;

CJCE, 12 octobre 1993, aff. C-37/92, *Procédure pénale contre José Vanacker, André Lesage, partie civile SA Baudoux combustibles*, Rec., p. I-4947 ;

CJCE, 27 octobre 1993, aff. 72/92, *Sharbatke* : *RJF* 1994, n° 216, conclusions Tesouro Rec. p. 5520 ;

CJCE, 23 février 1994, aff. 236/92, *Comitato di coordinamento per la difesa della Cava et autres contre Regione Lombardia et autres..* , Rec., p.483 ;

CJCE, 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España contre Ayuntamiento de Valencia*, Rec., CJCE 1994, I, p. 877 ;

CJCE, 7 juillet 1994, aff. C-130/93, *Lamair NV contre Nationale Dienst voor Afzet van Land — en Tuinbouwprodukten*, Rec., p. I-3215 ;

CJCE, 14 juillet 1994, aff. C-91/92, *Paola Faccini Dori contre Recreb Srl*, Rec., p. I-3325 ;

CJCE, 14 septembre 1994, aff. jointes C-278/92 à C-280/92, *Espagne/Commission*, Rec. p. I-4103 ;

CJCE, 5 octobre 1994, aff. C-381/93, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Rec., p. I-5145, paragraphe 17 : *RJF* 1995, n° 123 ;

CJCE, 5 octobre 1994, *TV10*, C-23/93, Rec. p. I-4795 ;

CJCE, 13 décembre 1994, aff. C-297/93, *Rita Grau-Hupka contre Stadtgemeinde Bremen*, Rec., p. I-5535 ;

CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec., p. I-225 ;

CJCE, 23 février 1995, aff C-358/93 et C-416/93, *Bordessa e.a.*, Rec., p. I-361 ;

CJCE, 6 juillet 1995, aff. C-62/93, *BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion contre État hellénique*, Rec., p. I-1883 ;

CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx contre Inspecteur der directe belastingen*, Rec., p. I-2493 ;

CJCE, 5 octobre 1995, aff. C-125/94, *Aprile SRL*, Rec., p. I-2919 ;

CJCE, 26 octobre 1995, aff. C-36/94, *Siesse - Soluções Integrais em Sistemas Software e Aplicações Lda contre Director da Alfândega de Alcântara*, Rec., p. I-3573 ;

CJCE 14 novembre 1995 aff. 484/93, *Svensson et Gustavsson* : Rec. p. 3955 ;

CJCE, 2 mai 1996, aff. C-206/94, *Brennet AG contre Vittorio Paletta*, Rec., p. I-2357 ;

CJCE, 14 mai 1996, *Faroe Seafood e.a.*, C-153/94 et C-204/94, Rec. p. I-2465 ;

CJCE, 30 juin 1996, aff. 56/65, *Société Technique Minière (L.T.M.) contre Maschinenbau Ulm GmbH (M.B.U.)*, Rec., 337 ;

CJCE, 11 juillet 1996, aff. C-39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) et autres contre La Poste et autres*, Rec., p.I-3547 ;

CJCE, 30 juillet 1996, C-84/95, *Bosphorus*, Rec., p. I-3972, concl. JACOBS ;

CJCE, 7 novembre 1996, aff. 126/94, *Société Cadi Surgelés, Société Sofrigo, Société Sofroi et Société Sofriber contre Ministre des Finances et Directeur général des douanes*, Rec., p. I-5647, *RJF* 1997, n° 97 ;

CJCE, 7 mai 1997, aff. jointes C-321/94, C-322/94, C-323/94 et C-324/94, *Procédure pénale contre Jacques Pistre (C-321/94), Michèle Barthes (C-322/94), Yves Milhau (C-323/94) et Didier Oberti (C-324/94)*, Rec., p. I-2343 ;

CJCE, 26 juin 1997, aff. C-368/95, *Vereinigte Familienpress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH contre Heinrich Bauer Verlag* : Rec., p. I-3689 ;

CJCE, 3 juillet 1997, aff. C-330/95, *Goldsmiths (Jewellers) Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-3801 ;

CJCE, 17 septembre 1997, aff. C-28/96, *Fazenda Pública contre Fricarnes SA*, Rec., p. I-4939, *RJF* 1998, n° 1519 ;

CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-130/95, *Bernd Giloy contre Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost*, Rec., p. I-4291 ;

CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, *A. Leur-Bloem contre Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Rec., p. I-4161 : *Dr. fisc.* 1997, n° 38, comm. 979 ; *RJF* 1997, n° 1002 ;

CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-90/94, *Haahr Petroleum Ltd contre Åbenrå Havn, Ålborg Havn, Horsens Havn, Kastrup Havn NKE A/S, Næstved Havn, Odense Havn, Struer Havn et Vejle Havn*, Rec., p. I-4085 ;

CJCE, 17 juillet 1997, *Pascoal & Filhos*, C-97/95, Rec. p. I-4209 ;

CJCE, 18 décembre 1997, aff. C-129/96, *Inter-Environnement Wallonie ASBL contre Région wallonne*, Rec., p. I-7411 : *RJF* 1998, n° 29 ; *AJDA* 1998, p. 451, note COUVERT-CASTERA et p. 320 chron. CHAVRIER, LEGAL et DE BERGUES.

CJCE, 18 décembre 1997, aff. C-284/96, *Didier Tabouillot contre Directeur des services fiscaux de Meurthe-et-Moselle*, Rec., p. I-7471 ;

CJCE, 18 décembre 1997, aff. jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) et Sanders BVBA (C-47/96) contre Belgische Staat*, Rec., p. I-7281 : *RJF* 1998, n° 523 ;

CJCE, 19 février 1998, aff. C-212/96, *Paul Chevassus-Marche contre Conseil Régional de la Réunion* : Rec. CJCE 1998, I, p. 743 ;

CJCE, 2 avril 1998, aff. C-213/96, *Outokumpu Oy*, Rec., p. I-1777 ;

CJCE, 30 avril 1998, aff. jointes C-37/96 et C-38/96, *Sodiprem SARL e.a. (C-37/96) et Roger Albert SA (C-38/96) contre Direction générale des douanes*, Rec. p. I-2039 ;

CJCE, 12 mai 1998, aff. C-367/96, *Alexandros Kefalas e.a. contre Elliniko Dimosio (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, Rec., p. I-2843 ;

CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly contre Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec., p. I-2793 : *Dr. fisc.* 1998, n° 28, 100 270 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 38, 100 315 ; *Europe* 1998, comm. 242, obs. F. BERROD ; *RJF* 7/1998, n° 890 ; *BDCF* 4/1998, n° 97, concl. D. RUIZ-JARABO COLOMER ;

CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) contre Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-4695 ;

CJCE, 24 septembre 1998, aff. C-76/97, *Tigel* : Rec., p. I-5357 ; CJCE, 13 juillet 2000, aff. C-456/98, *Centrosteeel Srl* : Rec., p. I-6007 ;

CJCE, 24 novembre 1998, aff. C-274/96, *Procédure pénale contre Horst Otto Bickel et Ulrich Franz*, Rec., p. I-7637 ;

CJCE, 3 décembre 1998, aff. C-381/97, *Belgocodex SA contre État belge*, Rec., p. I-8153 ;

CJCE, 26 janvier 1999, aff. C-18/95, *F.C. Terhoeve contre Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland*, Rec., p. I-345 ;

CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros Ltd contre Erhvervs — og Selskabsstyrelsen*, Rec., p. I-1459 : *Dr. fisc.* 1999, n ° 19, act. 100,170; *RJDA* 7/1999, n° 786, concl. A. LA PERGOLA, p. 603 ;

CJCE, 3 juin 1999, aff. C-417/97, *Commission des Communautés européennes contre Grand-Duché de Luxembourg*, Rec., p. I-3247 ;

CJCE, 17 juin 1999, aff. C-75/97, *Belgique contre Commission*, Rec., p. I-3671 ;

CJCE, 14 septembre 1999, aff. C-391/97, *Frans Gschwind contre Finanzamt Aachen-Außenstadt*, Rec., p. I-5451 ;

CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland contre Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161, concl. J. MISCHO ; *Dr. fisc.* 2000, n° 11, 100 098, P. DIBOUT ; D. 2000, p. 461, note G. TIXIER et A.-G. HARMONIC-GAUX ; *RJF* 12/1999, n ° 1629;

CJCE, 5 octobre 1999, Aff. C-251/97, *Commission c/France* ;

CJCE, 26 octobre 1999, aff. C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG contre Finanzamt Dortmund-Unna*, Rec., p. I-7447 ;

CJCE, 3 février 2000, aff. C-229/98, *Charalampoz Dounias contre Ypourgou Oikonomikon*, Rec. p. I-577 ;

CJCE, 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577 ;

CJCE, 23 mars 2000, aff. C-373/97, *Dionysios Diamantis contre Elliniko Dimosio et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon Æ (OAE)*, Rec., p. I-1705 ;

CJCE, 11 avril 2000, aff. jointes C-51/96 et C-191/97, *Christelle Deliège contre Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union européenne de judo (C-51/96) et François Pacquée (C-191/97)*, Rec., p. I-2549 ;

CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën contre B.G.M. Verkooijen*, Rec., p. I-4071 ;

CJCE, 8 juin 2000, aff. C-400/98, Finanzamt Goslar contre Brigitte Breitsohl, Rec., p. I-4321 ;

CJCE, 4 juillet 2000, aff. C-424/97, Salomone Haim contre Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein, Rec., p. I-5123 ;

CJCE, 19 septembre 2000, aff. C-156/98, *Allemagne contre Commission*, Rec., p. I-6857 ;

CJCE, 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rec. p. I-6973 ;

CJCE, 28 novembre 2000, aff. C-88/99, *Roquette Frères SA contre Direction services fiscaux Pas-de-Calais* : Rec. CJCE 2000, I, p. 10465 ; *Europe* 2001, comm. 12, M. PIETRI ; *RTD com.* 2001, p. 560, M. LUBY ;

CJCE, 5 décembre 2000, aff. C-448/98, *Procédure pénale contre Jean-Pierre Guimont*, Rec., p. I-10663 ;

CJCE, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd et autres (C-397/98), Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) contre Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General*, Rec., p. I-1727, *RJF* 2001 n° 734, *BDCF* 2003, n° 43 ;

CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, *Commission c/France* ;

CJCE, 9 octobre 2001, aff. C-108/99, *Commissioners of Customs & Excise contre Cantor Fitzgerald International*, Rec., p. I-7257 ;

CJCE, 11 octobre 2001, aff. C-267/99, *Christiane Adam, épouse Urbing contre Administration de l'enregistrement et des domaines*, Rec., p. I-7467 ;

CJCE, 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contre Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Rec., p. I-8365 ; *RJF* 2002, n° 248 ;

CJCE, 21 décembre 2001, aff. C-319/09 P, *ACEA SpA contre Commission européenne*, Rec. p. I-209 ;

CJCE, 15 janvier 2002, aff. C-43/00, *Andersen og Jensen ApS : Dr. fisc.* 2002, n° 28, comm. 602 ; *Dr. sociétés* 2002, comm. 103, note J.-L. PIERRE ; *Bull. Joly Sociétés* 2002, § 75, note A. Colonna D'ISTRIA et C. VALENTIN ; *LPA* 2002, n° 98, note E. MEIER ; *RJF* 1/2002, n° 458 ; *BDCF* 4/2002, n° 55, concl. A. TIZZANO ;

CJCE, 27 février 2002, aff. 302/00, *Commission contre France* : *RJF* 5/02 n° 595 ;

CJCE, 23 avril 2002, aff. C-234/99, *Niels Nygård contre Svineafgiftsfonden*, Rec., p. I-3657 ;

CJCE, 16 mai 2002, C-482/99, *France/Commission*, Rec. p. I-4397 ;

CJCE, 11 juillet 2002, aff. C-60/00, *Mary Carpenter contre Secretary of State for the Home Department*, Rec., p. I-6279;

CJCE, 3 octobre 2002, aff. C-136/00, *Rolf Dieter Danner*, Rec., p. I-8147: *RJF* 2012, n° 1247;

CJCE, 17 octobre 2002, aff. C-79/01, *Payroll Data Services (Italy) Srl, ADP Europe SA et ADP GSI SA*, Rec., p. I-8923 ;

CJCE, 22 octobre 2002, aff. C-94/00, *Roquette Frères SA contre Directeur général de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes, en présence de la Commission des Communautés européennes*, Rec., p. I-9011 ;

CJCE, 21 novembre 2002, aff. C-436/00, *X et Y contre Riksskatteverket*, Rec., p. I-10829 : *RJF* 2003, n° 250 ;

CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH contre Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779 ;

CJCE, 8 mai 2003, aff. C-384/01, *Commission contre France* : Rec. CJCE 2003, I, p. 4395 ; *RJF* 2003, n° 1073 ;

CJCE, 20 mai 2003, aff. jointes C-465/00, C-138/01 et C-139/01, *Rechnungshof (C-465/00) contre Österreichischer Rundfunk et autres et Christa Neukomm (C-138/01) et Joseph Lauermann (C-139/01) contre Österreichischer Rundfunk*, Rec., p. I-4989 ;

CJCE, 26 juin 2003, aff. C-422/01, *Försäkringsaktiebolaget Skandia et Ola Ramstedt contre Riksskatteverket*, Rec., p. I-6817 : *RJF* 2003, n° 1190 ;

CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg contre Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Rec., p. I-7747 ;

CJCE, 23 septembre 2003, *Margarethe Ospelt und Schlössle Weissenberg Familienstiftung*, Rec., p. I-9743 ;

CJCE, 25 septembre 2003, aff. C-58/01, *Océ Van der Grinten NV contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-9809 : *RJF* 2003, n° 2469 ; *BDCF* 2003, n° 152 ;

CJCE, 2 octobre 2003, aff. C-148/02, *Carlos Garcia Avello contre État belge*, Rec., p. I-11613 ;

CJCE, 23 octobre 2003, aff. C-245/01, *RTL Television GmbH contre Niedersächsische Landesmedienanstalt für privaten Rundfunk*, Rec., p. I-12489 ;

CJCE, 13 novembre 2003, aff. C-42/02, *Diana Elisabeth Lindman*, Rec., p. I-13519 ;

CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-126/01, *ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre GEMO SA : Dr. fisc.* 2004, n° 17, comm. 440, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *RJF* 2004, n° 205, chron. TUROT, p.90 ; *AJDA* 2003, p. 2176 ; *AJDA* 2004, p. 323, chron. BELORGEY ;

CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contre ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie : Dr. fisc.* 2004, n° 20, comm. 483, note BOUTEMY et MEIER, *RJF* 2004, n° 558, chron. OLLEON, p. 347 ; *LPA* 15 mars 2004, chron. BOUTEMY et MEIER ;

CJCE, 25 mars 2004, aff. C-71/02, *Herbert Karner Industrie-Auktionen GmbH contre Troostwijk GmbH*, Rec., p. I-3025 ;

CJCE, 29 avril 2004, aff. jointes C-487/01 et C-7/02, *Gemeente Leusden (C-487/01) et Holin Groep BV cs (C-7/02) contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-5337 ;

CJCE, 29 avril 2004, aff. C-387/01, *Harald Weigel et Ingrid Weigel contre Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, Rec., p. I-4981 ;

CJCE, 29 avril 2004, aff. C-308/01, *GIL Insurance Ltd et autres contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-4777 ;

CJCE, 15 juillet 2004, *Pearle e.a.*, aff. C-345/02, Rec., p. I-7139 ;

CJCE 7 septembre 2004 aff. 319/02, *Manninen* : *RJF* 11/04 n° 1211, concl. Mme J. Kokott BDCF 11/04 n° 141 ;

CJCE, 27 janvier 2005, aff. C-125/04, *Guy Denuit et Betty Cordenier contre Transorient – Mosaique Voyages et Culture SA*, Rec., p. I-923 ;

CJCE, 10 mars 2005, aff. C-39/04, *Laboratoires Fournier SA contre Direction des vérifications nationales et internationales*, Rec., p. I-2057, *Dr. fisc.* 2004, n° 18-19, comm. 399, note B. BOUTEMY et E. MEIER ; *RJF* 2005, n° 513 ;

CJCE, 3 mai 2005, aff. jointes C-387/02, C-391/02 et C-403/02, *Procédures pénales contre Silvio Berlusconi (C-387/02), Sergio Adelchi (C-391/02) et Marcello Dell'Utri e.a. (C-403/02)*, Rec., p. I-3565 ;

CJCE, 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Egon Schempp contre Finanzamt München V*, Rec., p. I-6421 ;

CJCE, 21 juillet 2005, aff. C-71/04, *Xunta de Galicia*, Rec., p. I-7419 ;

CJCE, 13 décembre 2005, aff. 446/03, *Marks & Spencer plc contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-10837; *RJF* 2006, n° 227; *BDCF* 2006, n° 13, concl. L.-M. POIARES et P. MADURO ;

CJCE, 12 janvier 2006, aff. jointes C-354/03, C-355/03 et C-484/03, *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) et Bond House Systems Ltd (C-484/03) contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-483 ;

CJCE, 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Margaretha Bouanich contre Skatteverket*, Rec., p. I-923, pt. 49 : *Dr. fisc.* 2006, n° 5, activité. 17 ; *RAE* 2006, p. 137 à 150, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 4/2006, n° 484 ;

CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-1609, concl. Maduro, *RJF* 2006, n° 648, *BDCF* 2006, n° 68 ;

CJCE, 23 février 2006, aff. C-253/03, *CLT-UFA SA contre Finanzamt Köln-West*, Rec., p. I-1831 ;

CJCE 23 février 2006 aff. 471/04, *Keller Holding GmbH* : *RJF* 6/06 n° 804 ;

CJCE, 23 mars 2006, aff. C-237/04, *Enirisorse SpA contre Sotacarbo SpA*, Rec., p. I-2843 ;

CJCE, 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, Rec. p. I-4191 ;

CJCE, 12 mai 2006, aff. C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise et Attorney General contre Federation of Technological Industries e. a.*, Rec., p. I-4191 ;

CJCE, 15 juin 2006, aff. C-393/04 et C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA contre Ville de Seraing (C-393/04) et Province de Liège (C-41/05)*, Rec., p. I-5293 ;

CJCE, 6 juillet 2006, aff. jointes C-439/04 et C-440/04, *Axel Kittel contre État belge (C-439/04) et État belge contre Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*, Rec., p. I-6161 : *Dr. fisc.* 2007, n° 9, comm. 235 ; *RJF* 2006, n° 130 ;

CJCE, 6 septembre 2006, Aff. C-88/03, *Portugal c/Commission* ;

CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-7995, pt. 35 : *Dr. fisc.* 2006, n° 39, act. 176; *RJF* 2006, n° 1644 ;

CJCE, 7 décembre 2006, *Eurodental*, C-240/05, Rec. p. I-11479 ;

CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-446/04; *Dr. fisc.* 2006, n° 52, activité. 265 ;

CJCE, 14 décembre 2006, aff. 170/05, 1^{er} ch., *Société Denkvit International BV et SARL Denkvit France*, Rec. CJCE 2006, p. I-11949 : *Dr. fisc.* 2006, n° 52, act. 264; *Dr. sociétés* 2007, comm. 39, note J.-L. PIERRE ; *Europe* 2007, comm. 56, note F. MARIATTE ; *RJF* 2007, n° 375 ; *BDCF* 2007, n° 39, concl. L. A. GEELHOED ;

CJCE, 25 janvier 2007, aff. C-370/05, *Procédure pénale contre Uwe Kay Festersen*, Rec., p. I — 1129 ;

CJCE 13 mars 2007 aff. 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*: *RJF* 6/07 n° 775;

CJCE, 17 avril 2007, aff. C-470/03, *A.G.M.-COS.MET Srl contre Suomen valtio et Tarmo Lehtinen*, Rec., p. I-2749 ;

CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-318/05, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-6957 ;

CJCE, 27 septembre 2007, aff. C-409/04, *The Queen, à la demande de Teleos plc et autres contre Commissioners of Customs & Excise*, Rec., p. I-7797 : *Dr. fisc.* 2007, n° 40, act. 1041; *RJF* 2007, n° 1511 ;

CJCE, 27 septembre 2007, aff. C-184/05, *Twoh International BV contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-7897 : *Dr. fisc.* 2007, n° 40, act. 1041; *RJF* 2007, n° 1511 ;

CJCE, 27 septembre 2007, aff. C-146/05, *Albert Collée contre Finanzamt Limburg an der Lahn*, Rec., p. I-7861 ;

CJCE, 11 octobre 2007, aff. C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contre Directeur général des impôts et ministère public*, Rec., p. I-8251 ;

CJCE, 8 novembre 2007, aff. C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten et Gemeindebetriebe Frohnleiten GmbH contre Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft*, Rec., p. I-9643 ;

CJCE 6 décembre 2007 aff. 298/05, *Columbus Container Services BVBA Co : RJF 2/08 n° 246 ;*

CJCE, 18 décembre 2007, aff. 281/06, *Hans-Dieter et Hedwig Jundt : RJF 2008, n° 376, Concl. Poiaras Maduro ;*

CJCE, 18 décembre 2007, aff. C-101/05, *Skatteverket contre A.*, Rec., I-11531 ;

CJCE, 21 février 2008, aff. C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Part Service Srl*, Rec., p. I-897 : *RJF 2008, n° 765 ; Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 366 ;*

CJCE, 21 février 2008, aff. C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG contre Finanzamt Malchin*, Rec., p. I-771 ;

CJCE, 15 mai 2008, aff. C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG contre Finanzamt Heilbronn*, Rec., p. I-3601 ;

CJCE, 22 mai 2008, aff. C-162/07, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA contre Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate*, Rec., p. I-4019 : *RJF 2008, n° 1031 ;*

CJCE, 17 juillet 2008, aff. C-132/06, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec., p. I-5457 : *Europe 2008, comm. 336, obs. D. SIMON ;*

CJCE, 17 juillet 2008, aff. C-206/06, *Essent Netwerk Noord BV à laquelle s'est jointe Nederlands Elektriciteit Administratiekantoor BV contre Aluminium Delfzijl BV, et dans l'action en garantie Aluminium Delfzijl BV contre Staat der Nederlanden et dans l'action en garantie Essent Netwerk Noord BV contre Nederlands Elektriciteit Administratiekantoor BV et Saranne BV*, Rec., p.I-5497 ;

CJCE, 16 octobre 2008, aff. C-527/06, *R. H. H. Renneberg contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-7735 ;

CJCE, 13 novembre 2008, aff. C-214/07, *Commission contre France : Dr. fisc. 2008, n° 47, activité. 341, note A. MAITROT DE LA MOTTE ;*

CJCE, 23 octobre 2008, aff. C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin contre Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, Rec., p. I-8061 ;

CJCE, 27 novembre 2008, aff. C.-418/07, *Société Papillon contre ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, Rec., p. I-08947 : *RJF* 2/09 no 180, concl. J. Kokott ; *BDCF* 2/09 n° 16 ;

CJUE, 22 décembre 2008, aff. C-282/07, *État belge — SPF Finances contre Truck Center SA*, Rec., p. I-10767 ;

CJCE, 22 décembre 2008, aff. C-333/07, *Société Régie Network*, pt. 25, *RJF* 2009, n° 303 ; *BDCF* 2009, n° 41, concl. J. KOKOTT ;

CJCE, 22 décembre 2008, af. C-48/07, *État belge — Service public fédéral Finances contre Les Vergers du Vieux Tauves SA*, Rec., p. I-10627 : *RJF* 2009, n° 305 ;

CJCE, 12 février 2009, aff. C-67/08, *Margarete Block contre Finanzamt Kaufbeuren*, Rec., p. I-883 ; *RJF* 2009, n° 526 ;

CJCE, 18 juin 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rec. p. I-5145 ;

CJCE, 10 septembre 2009, aff. C-269/07, *Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-7811 ;

CJCE, 17 novembre 2009, aff. C-169/08, *Presidente del Consiglio di Ministri contre Regione Sardegna*, Rec., p. I-10821 ;

CJCE, 19 novembre 2009, aff. 314/08, *Krzysztof Filipiak* : *RJF* 2010 n° 188 ;

CJUE, 25 février 2010, aff. C-337/08, *X Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec. p. I-1215 ;

CJUE, 2 mars 2010, aff. C-135/08, *Janko Rottman contre Freistaat Bayern*, Rec., p. I-1449, pt. 41 ;

CJUE, 18 mars 2010, aff. C-440/08, *F. Gielen contre Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-2323 ;

CJUE 22 juin 2010 aff. 188/10 et 189/10, gr. ch., Melki et Abdeli : *RJF* 10/10 no 972, étude B. Hatoux p. 720 ; *AJDA* 2010 p. 1231, obs. S. Brondel ; Editio F. Rome, D. 2010 p. 1545, comm. F. Donnat, D. 2010 p. 1640 ;

CJUE, 29 juillet 2010, aff. C-188/09, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku contre Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. J*, Rec., p. I-7639 ;

CJUE, 21 octobre 2010, aff. C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV contre Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Rec., p. I-10385 ;

CJUE, 28 octobre 2010, aff. C-72/09, *Établissements Rimbaud SA contre Directeur général des impôts et Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*, Rec. I-10659 : *RJF* 2011, n° 128, p. 16, étude F. DONNAT ;

CJUE, 6 décembre 2010, aff. C-377/10, *Adrian Băilă contre Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Craiova et Administrația Fondului pentru Mediu*, Rec., I-00161 ;

CJUE, 7 décembre 2010, aff. C-285/09, *Procédure pénale contre R.*, Rec., p. 12605 : *RJF* 2011, n° 394 ;

CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre RBS Deutschland Holdings GmbH*, Rec., p. I-13805 ;

CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-438/09, *Bogusław Juliusz Dankowski contre Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, Rec, p. I-14009 ;

CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-287/10, *Tankreederei I SA contre Directeur de l'administration des contributions directes*, Rec., p. 14233 ;

CJCE, 10 février 2011, aff. C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) et Österreichische Salinen AG (C-437/08) contre Finanzamt Linz*, Rec., I-305 ;

CJUE, 5 mai 2011, aff. C-384/09, *Prunus SARL et Polonium SA contre Directeur des services fiscaux*, Rec., I-3319 : *Dr. fisc.* 2011, n° 24, comm. 393, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 7/2011, n° 910, concl. P. CRUZ VILALON. *Dr. fisc.* 2006, n° 5, activité. 17 ; *RAE* 2006, p. 137 à 150, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 4/2006, n° 484 ;

CJUE, 12 mai 2011, aff. C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 AD contre Direktor « Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto » NAP*, Rec., p. I-3873 ;

CJUE, 30 juin 2011, aff. C-262/09, *Wienand Meilicke et autres contre Finanzamt Bonn-Innenstadt*, Rec. p. I-5669 ;

CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, *Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contre Accor SA*, Rec., p. I-8115 : *Dr. fisc.* 2012, n° 3, comm. 67, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 2011, n° 1402 ;

CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-240/10, *Cathy Schulz-Delzers et Pascal Schulz contre Finanzamt Stuttgart III*, Rec., p. I-8531 ;

CJCE, 10 novembre 2011, aff. C-126/10, *Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contre Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, Rec., p. I-10923 ; *RJF* 2012, n° 201 ;

CJUE, 21 décembre 2011, aff. C-482/10, *Teresa Cicala contre Regione Siciliana*, Rec., p. I-14139 ;

CJUE, 26 janvier 2012, aff. C-588/10, *Minister Finansów contre Kraft Foods Polska SA*, publié au Recueil numérique (Recueil général) : *RJF* 2012, n° 435 ;

CJUE, 16 février 2012, aff. C-118/11, *Eon Aset Menidjmont OOD contre Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ;

CJUE, 1^{er} mars 2012, aff. C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna contre Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* ;

CJUE, 29 mars 2012, aff. 414/10, *VELECLAIR SA contre Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État* : *RJF* 6/12 n° 672 ;

CJUE, 10 mai 2012, aff. C-338/11, *Santander Asset Management SGIIC SA (C-338/11) contre Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux et Santander Asset Management SGIIC SA et autres (C-339/11 à C-347/11) contre Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ;

CJUE, 10 mai 2012, aff. C-39/10, *Commission européenne contre République d'Estonie*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ;

CJUE, 5 juin 2012, aff. C-489/10, *Procédure pénale contre Łukasz Marcin Bonda* ;

CJUE, 21 juin 2012, aff. jointes C-80/11 et C-142/11, *Mahagében Kft contre Nemzeti Adó — és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) et Péter Dávid contre Nemzeti Adó — és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)* : *Dr. fisc.* 2012, n° 26, act. 282 ;

CJUE, 12 juillet 2012, aff. C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD contre Direktor na Direktsia « Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto » Plovdiv*, publié au Recueil numérique (Recueil général) : *RJF* 2012, n° 1093 ; *BDCF* 2012, n° 74 ;

CJUE, 19 juillet 2012, aff. C-263/11, *Ainārs Rēdlihs contre Valsts ieņēmumu dienests*, publié au Recueil numérique (Recueil général), pt. 44 : *RJF* 2012, n° 1176 ;

CJUE, 6 septembre 2012, aff. C273/11, *Mecsek-Gabona Kft contre Nemzeti Adó — és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* ;

CJUE, 27 septembre 2012, aff. C-587/10, *Vogtländische Straßen —, Tief — und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) contre Finanzamt Plauen*, publié au Recueil numérique (Recueil général), pt. 42 : *RJF* 2013, n° 120 ;

CJUE, 18 octobre 2012, aff. C-603/10, *Pelati d. o.o. contre Republika Slovenija*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ;

CJUE, 18 octobre 2012, aff. C-583/10, *United States of America contre Christine Nolan: Europe* 2012, comm. 479;

CJUE, 6 décembre 2012, aff. C-285/11, *Bonik EOOD contre Direktor na Direksia “Obzhalvane I upravljenje na izpalnenieto”—Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite: Dr. fisc.* 2012, n ° 50, act. 504; *RJF* 3/2013, n° 375 ;

CJUE, 19 décembre 2012, aff. C-207/11, *3D I Srl contre Agenzia delle Entrate — Ufficio di Cremona*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ;

CJUE, 26 février 2013, C-617/10, *Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson* ;

CJUE, 14 mars 2013, aff. C-527/11, *Valsts ieņēmumu dienests contre Ablessio SIA : Dr. fisc.* 2013, n° 12, activité. 163 ; *RJF* 2013, n° 795 ;

CJUE, 20 juin 2013, aff. C-653/11, *Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs contre Paul Newey: RJF* 2013, n ° 1102;

CJUE, 17 octobre 2013, aff. C-181/92, *Yvon Welte contre Finanzamt Velbert : RJF* 2014, n° 106 ;

CJUE, 7 novembre 2013, aff. C-322/11, *Procédure engagée par K.*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ;

CJUE, 12 décembre 2013, aff. C-303/12, *Guido Imfeld et Nathalie Garcet contre État belge*, publié au Recueil numérique (Recueil général) ;

CJUE, aff. C-262/12, 19 décembre 2013, *Association Vent De Colère ! Fédération nationale et autres contre Ministre de l’Écologie, du Développement durable, des*

Transports et du Logement et Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,
concl. JÄÄSKINEN ;

CJUE, 3 décembre 2014, aff. C-315/13, *Procédure pénale contre Edgard Jan De Clercq et autres*, non encore publié au Recueil ;

CJUE, 3 février 2015, aff. C-172/13, *Commission européenne contre Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord*, non encore publié au Recueil ;

CJUE, 24 février 2015, aff. C-512/13, *C. G. Sopora contre Staatssecretaris van Financiën*, non encore publié au Recueil ;

CJUE, 18 juin 2015, aff. C-9/14, *Staatssecretaris van Financiën contre D. G. Kieback*, non encore publié au Recueil ;

CJUE, 2 septembre 2015, aff. 386/14, *Groupe Steria SCA contre ministère des Finances et des Comptes publics* : *RJF* 11/15 n° 962 ;

Conseil constitutionnel :

Cons. constit., n° 71-44 DC du 16 juillet 1971 ;

Cons. Const., n° 77-90 DC du 30 décembre 1977, *Dernière loi de finances rectificative pour 1977* ;

Cons. const., n° 80-126 DC du 30 décembre 1980, *Loi de finances pour 1981* : *Rec. jurispr. Const. 1980* : *Dr. fisc.* 1981, comm. 85 ; *RDP* 1982, p. 127 ;

Cons. const., n° 82-143 DC du 30 juillet 1982, *Loi sur les prix et les revenus* ;

Cons. const., n° 82-155 DC du 30 décembre 1982 : *Dr. fisc.* 1983, comm. 47 ;

Cons. const., n° 84-184 DC du 29 décembre 1984 : *RJF* 1985, n° 437 ;

Cons. const., n° 86-223 DC du 29 décembre 1986, *Loi de finances rectificatives pour 1987* ;

Cons. const., n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier* ;

Cons. const., n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990* ;

Cons. const., n° 90-285 DC du 28 décembre 1990 : *Dr. fisc.* 1991, comm. 48 ;

Cons. const., n° 94-348 DC du 3 août 1994, *Loi relative à la protection sociale complémentaire des salarités et portant transposition de directives du Conseil* ;

Cons. const., n° 96-378 DC du 23 juillet 1996, *Loi de réglementation des télécommunication* ;

Cons. const., n° 96-383 DC du 30 décembre 1996, *Loi de finances pour 1997*, consid. 18 ; *LPA* 1997, n° 7 ; *RFDA* const. 29-1997, p. 119 ; *AJDA* 1997, p. 161 ;

Cons. const., n° 97-391 DC du 7 novembre 1997, décision relative à la loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier, *JO* 11 novembre 1997, p. 16390 ;

Cons. const., n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998* ;

Cons. const., n° 98-404 DC du déc. 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999* ;

Cons. const., n° 98-408 DC du 22 janvier 1999, *Traité portant statut de la Cour pénale internationale* ;

Cons. const., n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances rectificatives pour 1999* ;

Cons. const., n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000 ;

Cons. const., n° 2000-496 DC du 10 juin 2000, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique* : comm. J.-E. SCHOETTL : *LPA* 18 juin 2004, n° 122 ; B. GENEVOIS : *RFDA* 2004, p. 651 ;

Cons. const., n° 2001-456 DC du 27 décembre 2001, consid. 46 et 47 : *Journal Officiel* 29 Décembre 2001 ; *Rec. Cons. const.* 2001, p. 180 ;

Cons. const., n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002 ;

Cons. const., n° 2003-483 DC du 14 août 2003 ;

Cons. const., n° 2003-477 DC du 31 juillet 2003, *Dr. fisc.* 2003, n° 39, comm. 661 ;

Cons. const., n° 2004-496 DC du 10 juin 2004 ;

Cons. Const., n° 2004-496 DC du 10 juin 2004, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique* ;

Cons. const., n° 2005-530 DC du déc. 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006* : *RJF* 3/06, n° 290 ;

Cons. Const., n° 2006-543 DC du 30 novembre 2006, *Loi relative secteur de l'énergie* ;

Cons. Const., n° 2006-540 DC du 27 juillet 2006, *Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins dans la société de l'information* ;

Cons. const., n° 2006-543 DC du 30 novembre 2006 ;

Cons. const., n° 2006-540 DC du 27 juillet 2006 ;

Cons. const., n° 2008-571 DC du 11 décembre 2008, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009* ;

Cons. const., n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009 ;

Cons. const., n° 2010-160 QPC du 23 juillet 2010 ;

Cons. const., n° 2010-24 QPC du 6 août 2010 ;

Cons. const., n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *Dr. fisc.* 2011, n° 6, comm. 209, note F. DIEU ;

Cons. const., n° 2010 — 4/17 QPC du 22 juillet 2010 ;

Cons. const., n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, *Société Heatherbrae Ltd* ;

Cons. const., n° 2010-624 DC du 20 janvier 2011 ;

Cons. const., n° 2011-645 DC du 28 décembre 2011 ;

Cons. const., n° 2012-266 QPC du 20 juillet 2012, *M. George R.* [*Perte de l'indemnité prévue en cas de décision administrative d'abattage d'animaux malades*] ;

Cons. const., n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013, *M. Laurent D.* [*Discipline des médecins*] ;

Cons. Const., n° 2013-314 P QPC du 4 avril 2013, *M. Jeremy F.* [*Absence de recours en cas d'extension des effets du mandat d'arrêt européen - question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne*] ;

Cons. const., n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014* ;

Cons. const., n° 2013-685 DC 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, consid. 114 : *RJF* 3/2014, n° 267 ;

Cons. Const., n° 2014-423 QPC du 24 octobre 2014, *M. Stéphane R et autres [Cour de discipline budgétaire et financière]* ;

Cons. const., n° 2014-546 QPC du 6 mars 2015 ;

Cons. const., n° 2014 — 453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié]* ;

Cons. Const., n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finance rectificative pour 2015* ;

Cons. Const., n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, *Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote]* ;

Cons. Const., n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autres [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale]* ;

Cons. Const., n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016, *M. Patrick S. [Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale II]* ;

Conseil de l'Union européenne :

Cons. UE, déc. n° 89/688/CEE, 22 décembre 1989 : JOCE n° L 399, 30 décembre 1989, p. 46-47 ;

Cour Internationale de Justice :

Cour Internationale de Justice, affaire relative aux droits des ressortissants des États-Unis d'Amérique au Maroc (France c. États-Unis d'Amérique), arrêt du 27 août 1952, Rec., p. 197 ;

Tribunal des conflits :

T. conflit, 10 juillet 1956, *Société Bourgogne Bois*, Rec., CE 1956 ; *AJDA* 1956, II, 458, note R. DRAGO ;

Tribunal administratif :

TA Versailles, 4 janvier 1994, n° 866350, *Centre français de la restauration*, *RJF* 1994, n° 447 ;

TA Nantes, 10 avril 1997 n° 93-2743 et 93-2744 : *RJF* 1997, n° 791, concl. C. JACQUIER ; *Dr. fisc.* 1997, comm. 1261 ;

TA Lyon, 28 mai 2002, n° 98-1103, 7^e ch., *Pijolet*, *RJF* 2002, n° 1233 ;

TA Versailles, 21 décembre 2006, n° 02-4040 : *RJF* 2007 n° 697, concl. R. GRAU, *BDCF* 2007 n° 69 ;

TA Paris, 28 décembre 2007, n° 03-768 ; n° 02-13879, *Société Alcan France*, n° 03-12496 : *RJF* 2008 n° 671 ;

TA Montreuil, 1^{re} ch., 14 octobre 2010, n° 0809608 et n° 0902754, *Société Agapes* : *JurisData* n° 2010-024842 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 27, comm. 415, note L. LECLERCQ et P. TREDANIEL ;

TA de Montreuil, 12 juillet 2011, n° 0906806, *Société TFI* : *RJF* 2012, n° 430 ;

Tribunal de grande instance :

TGI de Pointe-à-Pitre, 20 décembre 2002, n° 02/856 ;

Cour d'appel :

CA de Basse-Terre, 23 août 2005, n° 03/00613, n° 417 : *JurisData* n° 2005-307031 ;

Cour administrative d'appel :

CAA, Paris, 12 décembre 1989, *L'indicateur Lagrange* : *Dr. fisc.* 1990, comm. 1043, concl. BERNAULT ; *RJF* 1990, n° 72 ;

CAA Paris, 22 mai 1990, n° 560, *GTMF* : *RJF* 1990, n° 992 ;

CAA Paris, plén., 17 décembre 1991, n° 357, *Dr. fisc.* 1992, n° 18, comm. 944, concl. F. BERNAULT ; *RJF* 1992, n° 232 ;

CAA Lyon, 30 juin 1992, n° 604, Plén., *SA Billon* : *RJF* 1992, n° 1489 ; *Dr. fisc.* 1992, comm. 612, p. 599 ;

CAA Paris, 23 mars 1995, req. n° 93-925, 93-926 et 93-927 : *Dr. fisc.* 1995, n° 27, comm. 1451, concl. A. MENDRAS ;

CAA Paris, 6 juillet 2000, n° 96-27, *Lecat* : *RJF* 2000, n° 1401, concl. V. HAIM, *BDCF* 2000 n° 140 ;

CAA Nantes, 13 mars 2001, n° 97-1922 : *RJF* 2002, n° 644 ; *Dr. fisc.* 2002, comm. 121 ;

CAA Douai, plén., 26 avril 2005, n° 02-736, *SA Segafredo Zanetti France*, *Dr. fisc.* 2005, n° 36, comm. 581 ; *RJF* 2005, n° 1175 ;

CAA Lyon, 30 novembre 2006, n° 06-901, *Regnault de Maulmin* : *RJF* 2007, n° 494 ; *BDCF* 2007, n° 50, concl. GIMENEZ ;

CAA Paris, 28 novembre 2007, n° 05PA03246, *min. contre Sté Abacus Équipement Électronique* : *JurisData* n° 2007363038 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 22, comm. 353 ; *RJF* 2008, n° 416 ; *BDCF* 2008, n° 50, concl. Mme J. EVGENAS ;

CAA Versailles, 20 mai 2008, n° 07-529 : *RJF* 2008 n° 1077, concl. P. BRUNELLI, *BDCF* 2008 n° 123 ;

CAA Versailles, 20 mai 2008, n° 07-530 ;

CAA Versailles, 19 mai 2009, n° 07VE02423, *Société Aggreko France* : *RJF* 2009, n° 1089, concl. P. BRUNELLI, *BDCF* 2009, n° 138 ;

CAA, 3^{ème} chambre, 5 novembre 2009, n° 08DA01269, *SAS Syft Holdng* : *Dr. fisc.* 2010, n° 11, comm. 232 ;

CAA, Lyon, 2 avril 2009, n° 06LY01447, *Société Régie Network* : *Dr. fisc.* 2009, n° 27, comm. 396, note A. MAITROT DE LA MOTTE ; *RJF* 2009, n° 1032 ;

CAA Nancy, 2e ch., 23 avril 2009, n° 08NY00016, *SA Wastiaux* : *RJF* 2009, n° 1105 ;

CAA Nantes, 20 février 2009, n° 07NT00744, *Dr. sociétés* 2009, n° 8, comm. 172 ;

CAA Nantes, 9 décembre 2010, n° 07-3555, 1^{re} chambre, *SAS Millenis* : *RJF* 2011, n° 422 ;

CAA Paris, plén., 25 mars 2010, n° 08PA03658, *SARL A la Frégate* ;

CAA Paris, 9e ch., 10 févr. 2011, n° 08PA04497, *Société Willi Betz France* : *RJF* 2011, n° 952 ; *BDCF* 8 — 9/11, n° 101, concl. A. BERNARD ;

CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00500, min. c/M. Graetz, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE : JurisData n° 2012-008875 ;

CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00499, min. c/M. de Avillez, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE ;

CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00501, min. c/M. et Mme Kramer, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE ;

CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00502, min. c/M. et Mme Kersseoglou, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE ;

CAA Marseille, 4e ch., 13 mars 2012, n° 09MA00500, min. c/M. Graetz, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE : *Dr. fisc.* 2012, n° 25, comm. 342, concl. G. GUIDAL, note Ch. LAROCHE ;

CAA, 21 mars 2012, n° 10PA01019 : *RJF* 2012, n° 773, concl. Y. EGLOFF, *BDCF* 2012, n° 91 ;

CAA Versailles, 26 février 2013, n° 10-04169, *Société Agapes* : *Dr. fisc.* 2013, n° 21, comm. 295, concl. F. LOCATELLI, note L. LECLERCQ et P. TREDANIEL ;

CAA Versailles, 29 janvier 2013, n° 11VE03279, 3^{ème} ch., *Société Métro Holding France* : *RJF* 2013, n° 747 ;

CAA Versailles, 3e ch., 18 mars 2014, n° 13VE00873, min. c/SA *Technicolor* : JurisData n° 2014-010450 : *Dr. fisc.* 2014, n° 23, comm. 367, concl. F. LOCATELLI; *RJF* 7/2014, n° 672 ;

CAA Versailles, 3e ch., 12 mai 2015, n° 12VE02023, *Société CGI France* ;

CAA Versailles, 3e ch., 7 juillet 2015, n° 13VE01075, *Société SCC* ;

Tribunal de première instance des Communautés européennes :

TPCE, 16 octobre 1996, aff. T-336/94, *Efisol SA contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. II-1343 ;

TPCE, 24 octobre, 1997, aff. T-243/94, *British Steel plc contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. II-1887 ;

Tribunal de première instance (CJUE) :

TPI, 27 juin 2001, aff. jointes T-164/99, T-37/00 et T-38/00, *Alain Leroy, Yannick Chevalier-Delanoue et Virginia Joaquim Matos contre Conseil de l'Union européenne*, Rec., II, p. 1819, FP, II, p. 617 ;

TPI, 2 octobre 2009, aff. T-324/05, *République d'Estonie contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. II-3681 ;

TPICE, 13 septembre 2006, Aff. T-210/02, *British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes*, Rec., p. II-2789 ;

INDEX ALPHABÉTIQUE

(L'index renvoi à la numérotation des pages)

A

abus de droit.....	212
abus de droit originaire.....	212
Actes.....	128
Administration fiscale.....	140
Aide	
Avantage sans contrepartie.....	306
définition.....	303
notification.....	333
sélectivité.....	306
standstill.....	330
Aides fiscales.....	300
Application de règles différentes à des situations comparables.....	117
apport partiel d'actifs.....	452
Assistance au recouvrement.....	513
Autonomie financière.....	232
Avantage fiscal.....	62
Avoir fiscal.....	88

B

Bénéfices (transfert de).....	216
Budget de l'État.....	202

C

Clause de sauvegarde.....	237
Code de conduite.....	514
Cohérence du système fiscal.....	60
Communication de la Commission.....	302
Compétence fiscale.....	421
Compétences de l'Union européenne.....	379
Convention fiscale.....	146
Coopération.....	152
Crédit d'impôt.....	250

D

Directives.....	380
Discriminations	
Discrimination à rebours.....	72
Discriminations par ricochet.....	465

Distorsions de concurrence	397
Double imposition	95

E

Echange de renseignement	513
Echanges	306
Effectivité.....	191
Effet utile	191
Efficacité des décisions	198
Egalité (principe).....	117
Entrave	186
Equivalence (principe).....	395
<i>Exit tax</i>	123
Extranéité	422

F

Filiales	90
Fusions	393

G

Groupe de sociétés	119
--------------------------	-----

H

Harmonisation	127
---------------------	-----

I

Impositions intérieures discriminatoires	363
Impôts directs	58
Incidence directe	448

J

Justifications (admises)	110
--------------------------------	-----

L

Libre circulation	57, 61, 88
-------------------------	------------

M

Manquement	63, 66
Marché intérieur	74
<i>Memoranda Monti</i>	302
Montage exclusivement fiscal.....	237
Montage purement artificiel	237

Montage purement fiscal	237
-------------------------------	-----

N

Normes européennes	248
--------------------------	-----

O

Ordre fiscal européen.....	274
Ordre juridique européen.....	381
Ordre public.....	388

P

Paquet fiscal.....	302
Perte de recettes fiscales.....	307
Pertes (report des)	120
Politique fiscale.....	311
Primauté (principe de)	291
proportionnalité (principe de)	122

R

Raisons impérieuses d'intérêt général.....	68
Rapprochement des législations.....	300
Réciprocité.....	130
Redevances	350
Régime fiscal commun	393
Règle <i>de minimis</i>	333
Répétition de l'indu.....	362
Responsabilité.....	179, 433
Ressources.....	305
Restrictions	72
Revenu (impôt sur le)	70

S

Scissions.....	241
Sécurité juridique	190
Situation purement interne	199, 423
Sociétés mères et filiales	399
Sous-capitalisation	115
<i>Splitting</i>	58
Succursales.....	111

T

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).....	111
--	-----

Z

Zones Franches Urbaines.....334

TABLE DES MATIÈRES

Liste des principales abréviations utilisées	7
Sommaire	13
INTRODUCTION	15

PREMIÈRE PARTIE. L'IMPACT DES NORMES GÉNÉRALES DU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE DANS LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN PAR LE DIALOGUE DES JUGES	51
--	----

TITRE PREMIER. LA CONTRIBUTION À LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN PAR UN DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES	55
---	----

CHAPITRE PREMIER. LE DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES ET L'INTÉGRATION NÉGATIVE PAR LES LIBERTÉS EUROPÉENNES DE CIRCULATION EN MATIÈRE FISCALE	57
--	----

Section 1. L'intégration négative par les libertés de prestation de services et de circulation des capitaux et des moyens de paiement	61
§1 — L'intégration négative par la libre prestation de services	61
A) Au regard des professions libérales	63
B) Au regard des taxations de matériels loués	66
§2 — L'intégration négative par la libre circulation des capitaux.....	74
A) Au regard de la fiscalité immobilière.....	76
1. Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France.....	77
2. Imposition forfaitaire sur la disposition d'une habitation en France	82
B) Au regard de la fiscalité des sociétés	88
1. Le régime de l'avoir fiscal et du précompte	88
2. La différence de technique d'imposition	93
Section 2. L'intégration négative par la libre circulation des personnes.....	97
§1 — L'intégration négative par la libre circulation des travailleurs	97
A) Le principe de la prohibition des discriminations.....	97
B) Les différences de traitements admises.....	104
§2 — L'intégration négative par la liberté d'établissement.....	110
A) Au regard de la fiscalité des sociétés	114
1. Droit à déduction des intérêts	114
2. Droit à déduction des pertes transfrontalières.....	118
B) Au regard de la taxation des plus-values latentes lors du transfert de domicile hors de France (« <i>Exit tax</i> »).....	123
C) Le cas des conventions fiscales internationales	128

1. Le dialogue des juges et les conditions d'applicabilité des conventions fiscales internationales en droit interne.....	128
a) Au regard de la condition de réciprocité.....	128
b) Au regard de l'interprétation des stipulations des conventions fiscales internationales	133
2. L'intégration négative de l'articulation entre conventions fiscales internationales et droit de l'Union européenne	139
a) Un principe dégagé par la Cour de justice de l'Union européenne	139
b) Un principe appliqué par le juge français de l'impôt	147

CHAPITRE SECOND. LE DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES ET L'INTÉGRATION NÉGATIVE PAR LES DROITS FONDAMENTAUX ET LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE EN MATIÈRE FISCALE

153

Section 1. L'intégration négative par les droits fondamentaux.....	155
§1 — Le dialogue des juges et la Convention européenne des droits de l'Homme	156
A) Au regard de la non-application du volet civil de l'article 6 § 1 à la matière fiscale	157
1. Un premier temps de dialogue oppositionnel	158
2. Un second temps de dialogue harmonieux	161
3. Un dialogue quant aux litiges rattachables à des droits de caractère civil	165
B) Au regard de l'application du volet pénal de l'article 6 § 1 par voie d'exception.....	171
§2 — Le dialogue des juges et le premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme.....	175
A) Un dialogue des juges au regard de la notion de « bien ».	177
B) Un dialogue des juges au regard de la notion d'« impérieux motifs d'intérêt général ».....	184

Section 2. L'intégration négative par certains principes généraux du droit de l'Union européenne.....	190
§1 — Au regard du principe d'effectivité.....	191
§2 — Au regard du principe de proportionnalité.....	193
§3 — Au regard du principe de la confiance légitime	196

Conclusion du titre premier	206
-----------------------------------	-----

TITRE DEUX. LES LIMITES DE LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN DU FAIT D'UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES209

CHAPITRE PREMIER. UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES AU REGARD DE LA THÉORIE DE L'ABUS DE DROIT EN MATIÈRE FISCALE211

Section 1. La conception française de la théorie de l'abus de droit en matière fiscale	213
§1 — L'émergence de la notion d'abus de droit.....	213
§2 — L'application de la notion d'abus de droit	222
A) Le concept de fraude à la loi	223
1) L'émergence du concept de fraude à la loi.....	223
2) La fusion du concept de fraude à la loi avec l'abus de droit	228
B. La fictivité et le but exclusivement fiscal.....	230
1) L'abus de droit par fictivité	230
2) L'abus de droit par recherche d'un but exclusivement fiscal	233
a) La position du Conseil d'État	233
c) La position du Conseil constitutionnel.....	242

Section 2. L'abus de droit au regard des libertés fondamentales du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.....	244
§1 — Les prémisses d'un abus du droit originaire	244
§2 — L'affirmation du critère du but exclusivement fiscal.....	250

CHAPITRE SECOND. UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES AU REGARD DE L'APPLICATION DU PRINCIPE *NON BIS IN IDEM* EN MATIÈRE FISCALE255

Section 1. La position des juges européens de l'impôt au regard du principe <i>non bis in idem</i>	257
§1 — La démarche de la Cour européenne des droits de l'homme.....	257
§2 — La démarche de la Cour de justice de l'Union européenne	268

Section 2. La position du juge français de l'impôt au regard du principe <i>non bis in idem</i>	274
§1 — La démarche du Conseil constitutionnel.....	274
§2 — La démarche de la Cour de cassation et du Conseil d'État.....	282

Conclusion du titre deux	288
--------------------------------	-----

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE.....	291
--	------------

**DEUXIÈME PARTIE. L'IMPACT DES NORMES DU DROIT DE L'UNION
EUROPÉENNE SPÉCIALES A LA MATIÈRE FISCALE DANS LA
CONSTRUCTION D'UN ORDRE FISCAL EUROPÉEN PAR LE DIALOGUE DES
JUGES.....293**

**TITRE PREMIER. CONTRIBUTION À LA CONSTRUCTION D'UN ORDRE
FISCAL EUROPÉEN PAR UN DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES.....297**

**CHAPITRE PREMIER. LE DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES ET
L'INTÉGRATION DES PROHIBITIONS EUROPÉENNES EN MATIÈRE
FISCALE299**

Section 1. L'intégration de la prohibition des aides fiscales d'État	300
§1 — L'intégration négative de la notion d'aides fiscales d'État.....	303
A) Le champ d'application de la notion.....	303
1. Le critère de l'avantage fiscal sans contrepartie	308
2. Le critère de la sélectivité	310
a) La prohibition des avantages fiscaux sélectifs.....	310
b) Les exceptions liées par la nature ou l'économie du système fiscal	
312	
B) L'intégration des critères d'identification de l'aide d'État.....	316
1. Au regard du champ d'application de la notion d'aide.....	316
2. Au regard de la taxe de financement de l'aide.....	320
C) L'intégration de la notion de subvention	323
§2 — L'intégration négative du régime des aides fiscales d'État	327
A) Le régime des aides fiscales d'État.....	327
1. Le régime de droit commun.....	329
2. Les régimes dérogatoires	332
a) Les aides « <i>de minimis</i> ».....	333
b) Les aides catégorielles	335
B) L'intégration de l'obligation de restitution	337
Section 2. L'intégration négative des prohibitions des taxes d'effet équivalent à des droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires.....	345
§1 — L'intégration négative de la prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane	345
A) L'appréhension par la fiscalité de la notion de taxe d'effet équivalent à des droits de douane.....	345
1. Le champ d'application de la prohibition	345
a) Les taxes qui frappent de manière spécifique les produits importés	
346	
b) Les taxes perçues lors du franchissement d'une frontière.....	348
2. Le régime de la prohibition.....	350
B) L'intégration des anciennes taxes parafiscales	353

1. Pour les produits importés	353
2. Pour les produits exportés	357
C) Au regard du régime de l’octroi de mer	359
§2 — L’intégration négative de la prohibition des impositions intérieures discriminatoires	362
A) L’appréhension par la fiscalité de la notion d’imposition intérieure discriminatoire	363
1. Le champ d’application de la prohibition	363
a) Au regard de la notion de produit	364
b) Au regard de la notion d’imposition intérieure discriminatoire	367
2. Le régime de la prohibition	368
B) L’intégration du champ d’application de l’article 110 du TFUE	370
C) L’intégration du critère de la similitude	375

**CHAPITRE SECOND. LE DIALOGUE COOPÉRATIF DES JUGES ET
L’INTÉGRATION NÉGATIVE DU DROIT DÉRIVÉ EN MATIÈRE FISCALE**
.....379

Section 1. L’intégration négative de l’obligation de transposition des directives	381
§1 — Au regard du contenu de l’obligation de transposition	382
§2 — Au regard de l’évolution des recours internes	387

Section 2. L’intégration négative des directives	392
§1 — Au regard de la directive fusions, apports d’actifs et échanges d’actions	393
§2 — Au regard de la directive « mère et filiales »	398

Conclusion du titre premier	409
-----------------------------------	-----

**TITRE DEUX. LES LIMITES DE LA CONSTRUCTION D’UN ORDRE FISCAL
EUROPÉEN DU FAIT D’UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES**411

**CHAPITRE PREMIER. LE DIALOGUE OPPOSITIONNEL DES JUGES AU
REGARD DU CHAMP D’APPLICATION DU DROIT DE L’UNION
EUROPEENNE**.....413

Section 1. La démarche du dialogue selon le juge européen de l’impôt	414
§1 — Les situations de dialogue	414
A) Dans le champ d’application du droit de l’Union européenne	414
B) Hors du champ d’application de l’Union européenne	421
§2 — L’application de la feuille de route du dialogue selon juge européen de l’impôt	426
A) Dans le champ d’application du droit de l’UE	426
B) Hors du champ d’application du droit de l’UE	431

Section 2. La démarche du dialogue selon le juge français de l'impôt	440
§1 — Une convergence initiale de démarche du dialogue	440
A) Dans le champ d'application du droit de l'Union européenne	440
B) Hors du champ d'application du droit de l'Union européenne.....	444
§2 — Des incertitudes persistantes de démarche du dialogue dans le cadre de litige purement interne	452
CHAPITRE SECOND. UN DIALOGUE OPPOSITIONNEL DANS CERTAINES APPLICATIONS DU DROIT FISCAL	467
Section 1. Un dialogue des juges oppositionnel en matière de lutte contre la fraude fiscale.	468
§1 — La position du juge français de l'impôt	471
§2 — La position de la Cour de justice de l'Union européenne	478
Section 2. La conception européenne de l'abus du droit dérivé au regard des directives européennes	493
§1 — L'éclairage des conclusions de l'avocat général.....	496
§2 — L'incertitude du critère du but essentiellement fiscal	500
Conclusion du titre deux	507
CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE	509
CONCLUSION GÉNÉRALE	511
BIBLIOGRAPHIE	517
INDEX ALPHABÉTIQUE	603
TABLE DES MATIÈRES	607

Résumé

La présente thèse illustre un aspect particulier du dialogue des juges ordonnateur en ce qu'il concerne la Cour de justice et le juge français de l'impôt. Elle analyse la contribution de ce dialogue à la construction d'un ordre fiscal européen, à fondement juridictionnel et jurisprudentiel, subdivision de l'ordre juridique de l'Union européenne, lequel est, en vertu de la jurisprudence combinée de la Cour de justice et du Conseil constitutionnel, intégré au droit français.

Elle décrit comment, par le dialogue des juges, se développe cet ordre, ainsi que son contenu, et ses limites.

Il apparaît, à cet égard, que cet ordre fiscal peut s'appuyer sur le dialogue des juges dans deux séries de directions normatives: d'une part, le respect des normes du droit général de l'Union européenne par la fiscalité nationale, et d'autre part, une interprétation dynamique des dispositions du droit de l'Union européenne, s'appliquant expressément et spécifiquement à la matière fiscale.

Abstract

This thesis illustrates a particular aspect of the dialogue of judges as it applies to the European Court of Justice and the French tax judge. It analyses the contribution of this dialogue to the construction of a European fiscal order, resting on the judicial and jurisprudential basis, that is a subdivision of the European Union legal order which is, under the combined case law of the European Court of Justice and the French constitutional Council, integrated into French law.

It describes how, through the dialogue of judges, this order develops, including its contents, and its limitations.

It appears, in this regard, that this fiscal order may rely on the dialogue of judges in two sets of standards: on the one hand, the compliance with the standards of the general law of the European Union by national taxation, and the other hand, a dynamic interpretation of provisions of law of the European Union law, expressly and specifically applying to tax matters.

Mots Clés

DIALOGUE DES JUGES, FISCALITÉ, COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE, JUGE FRANÇAIS DE L'IMPÔT, ORDRE FISCAL EUROPÉEN, INTÉGRATION NEGATIVE, SOUVERAINETÉ, CONSTRUCTION EUROPÉENNE

Keywords

DIALOGUE OF JUDGES, TAX, EUROPEAN COURT OF JUSTICE, FRENCH TAX JUDGE, EUROPEAN FISCAL ORDER, NEGATIVE INTEGRATION, SOVEREIGNTY, EUROPEAN CONSTRUCTION