

L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale



Alexandre MAITROT DE LA MOTTE

Professeur à l'Université Paris-Est Créteil,
directeur du Master Droit Fiscal, premier vice-
président de la ComUE Université Paris-Est

RÉSUMÉ

L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale témoigne des difficultés de l'intégration des règles européennes au sein du droit fiscal national et, réciproquement, de la prise en compte des problématiques fiscales au sein de l'ordre juridique européen. Si le développement du projet européen nécessite l'élimination de tous les obstacles fiscaux qui résultent de l'exercice de leurs souverainetés fiscales par les États membres, son achèvement suppose la reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne qui permettrait, de manière apparemment paradoxale, de renforcer celle des États membres. Ce faisant, les États cesseraient en effet d'abandonner leur souveraineté fiscale aux marchés.

Au-delà de l'étude de ses modalités (l'intégration négative et l'intégration positive) et des difficultés qu'elle provoque (la légalité fiscale et l'égalité fiscale), l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale pose ainsi la question de la justice fiscale et celle de l'impôt européen.

L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale est perturbatrice. Elle aboutit à une remise en cause de plusieurs fondements essentiels du droit fiscal. Et elle oblige à repenser certains de ses ressorts intimes : en effet, le droit fiscal ne peut plus reposer, dans une perspective internationale, sur le principe de la souveraineté fiscale des États.

Les perturbations liées à l'application du droit de l'Union européenne dans l'ordre juridique français ne sont bien entendu pas spécifiques au droit fiscal. En toute matière, lorsque plusieurs systèmes ou plusieurs disciplines juridiques coexistent, leurs rapports ne vont pas sans poser des difficultés. Cependant, lorsqu'elles résultent de l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale, les perturbations sont particulièrement intenses. Elles sont inhérentes à la rencontre de matières et de systèmes poursuivant des finalités différentes ; et elles sont inéluctables dès lors que deux ordres juridiques et deux matières académiques entrent en confrontation en même temps.

Tant leurs champs que leurs logiques opposent le droit de l'Union européenne et le droit fiscal. Le droit de l'Union européenne est le droit du marché, là où le droit fiscal est le droit de l'État. Et le droit de l'Union européenne promeut les libertés, là où le droit fiscal est un droit de contraintes. L'un des principaux enjeux de l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale tient ainsi à ce que l'Union

européenne et ses États membres poursuivent des objectifs à première vue inconciliables : si les autorités européennes entendent promouvoir les échanges et favoriser le développement d'une concurrence libre et non faussée, les autorités nationales veulent couvrir leurs charges publiques et mener des politiques économiques et sociales reposant sur l'instrument fiscal. Intellectuellement, les premières se placent dans une logique économique, alors que les secondes retiennent une logique politique et sociale. Juridiquement, les premières inscrivent leur action dans la perspective du droit européen, alors que le raisonnement des secondes est avant tout de nature fiscale. Matériellement, le droit de l'Union européenne entend favoriser le développement d'un marché intérieur dépourvu de toute frontière interne ⁽⁶⁾, alors que ses États membres, dotés de frontières fiscales externes, doivent se procurer des recettes financières et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales tout en étant fiscalement attractifs, ce qui les conduit à se livrer à une concurrence fiscale parfois dommageable.

Au regard du fonctionnement efficace d'un marché unique comportant vingt-huit systèmes fiscaux distincts, ces oppositions doivent toutefois être dépassées. À cet effet, le Traité de Rome avait prévu dès l'origine l'interdiction des restrictions en matière d'impôts indirects (prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires ou protectrices) et le recours au rapprochement des législations fiscales dont les succès furent rapides en matière d'impôts indirects mais, en raison notamment de l'exigence d'une unanimité, inexistantes en matière d'impôts directs. Dans ce dernier domaine, il est alors revenu aux juridictions européennes de statuer, dans le silence des textes et en l'absence de compétence fiscale de l'Union, sur les conditions de conciliation du développement du marché intérieur et de la souveraineté fiscale des États membres.

Dans ce cadre juridique et politique, l'application du droit de l'Union européenne n'a point conduit à l'adoption d'un impôt européen. Certes, il existe un droit fiscal de l'Union européenne ; mais il s'agit du droit d'origine européenne qui régit les impôts nationaux. D'un point de vue théorique, l'Union européenne n'a pas encore réussi à s'affranchir des règles internationales ⁽²⁾ qui veulent que seuls les États disposent, d'une part, de la compétence de la compétence ⁽³⁾ en matière fiscale, et, d'autre part, du pouvoir de lever ou de faire lever l'impôt. Et l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale a seulement abouti à une érosion de la souveraineté fiscale des États membres (c'est-à-dire la réunion, pour un même impôt ou ensemble d'impôts, d'une compétence fiscale et d'un pouvoir fiscal ⁽⁴⁾), et non à une captation de cette dernière par l'Union européenne. Cette situation intermédiaire ne va pas sans poser d'importantes difficultés.

Pour les appréhender, il conviendra d'étudier les rapports qu'entretiennent l'ordre fiscal national et l'ordre juridique européen. Dans une perspective institutionnelle, il convient, à cet effet, de s'intéresser successivement aux modalités (I), aux difficultés (II) et aux perspectives (III) de l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale.

I. Les modalités de l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale

L'application du droit de l'Union européenne aux impôts des États membres fait apparaître cinq oppositions classiques. Celles-ci concernent les processus (l'unification *versus* l'uniformisation), la dénomination du droit étudié (le droit européen de la fiscalité *versus* le droit de la fiscalité européenne), les sources (le droit primaire *versus* le droit dérivé), les obligations qui pèsent sur les États membres (l'intégration négative *versus* l'intégration positive), et les acteurs (les juridictions *versus* les autorités législatives).

En matière fiscale, toutes ces oppositions se recourent. De nature jurisprudentielle et fondé sur le droit primaire de l'Union européenne, le droit européen de la fiscalité obéit à une logique d'unification et soumet les États membres à des obligations de ne pas faire, c'est-à-dire à un processus d'intégration négative qui érode leurs souverainetés fiscales. Résultant pour sa part d'un exercice commun de la souveraineté fiscale par les États membres et les autorités législatives européennes, l'intégration positive, qui consiste en des obligations de faire, repose pour sa part sur des actes de droit dérivé : le droit de la fiscalité européenne qui se développe alors pourrait, à terme, tendre vers l'uniformisation.

A. L'intégration négative des droits fiscaux nationaux

L'intégration négative des droits fiscaux nationaux correspond à trois interdictions, qui ont successivement produit leurs effets. Relative aux impôts indirects, la première d'entre elles concerne les restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises. Elle est régie depuis 1957 par le droit primaire, en vertu duquel sont prohibées les taxes d'effet équivalent à des droits de douane ⁽⁵⁾, les impositions intérieures discriminatoires ⁽⁶⁾ ou protectrices ⁽⁷⁾, et les subventions fiscales aux exportations ⁽⁸⁾. Concrètement, les difficultés relatives à ces interdictions ont concerné les modalités de leur application : elles ont été réglées par la jurisprudence de la Cour de justice relative,

pour l'essentiel, aux critères d'identification des taxes d'effet équivalent, aux éléments constitutifs d'une imposition intérieure discriminatoire et d'une imposition intérieure protectrice, et aux méthodes juridiques permettant de comparer les produits taxés aux fins de savoir s'ils sont similaires ou concurrents. Les problèmes les plus importants ont été résolus avant la fin des années 1980, et peu de questions restent en suspens à l'heure actuelle dès lors, de surcroît, que l'harmonisation des impôts indirects a rencontré d'importants succès.

A partir du milieu des années 1980, la question de l'inclusion des impôts directs dans le champ de l'intégration négative s'est ensuite posée. Dans le silence des Traités, fallait-il qu'à l'instar de toutes les autres restrictions, les entraves fiscales à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux fussent prohibées ? Saisie de cette question, la Cour de justice a fini par juger, au moyen d'une formule constamment reprise dans les quelques cinq cents arrêts qui ont suivi l'arrêt *Schumacker* du 14 février 1995, que « si, en l'état actuel du droit (de l'Union européenne), la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de (l'Union), il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit (de l'Union européenne) »⁽⁹⁾. Depuis lors, la Cour de justice a reconnu l'incompatibilité de nombreuses restrictions fiscales à l'entrée ou à la sortie⁽¹⁰⁾, sous réserve qu'elles ne soient pas justifiées et proportionnées. Apparaît ainsi l'idée selon laquelle le champ du droit de l'Union excède les compétences transférées par les États membres.

Selon la même logique⁽¹¹⁾, les autorités européennes procèdent, depuis le début des années 2000, à un contrôle des aides d'État sous forme fiscale, c'est-à-dire des avantages fiscaux « sélectifs » au sens de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Sur le fondement de l'article 108 du Traité, la Commission européenne examine, dans le respect de la jurisprudence de la Cour de justice, la compatibilité des aides existantes et des aides nouvelles avec le bon fonctionnement du marché intérieur ; et elle peut ordonner la récupération de celles d'entre elles qu'elle n'a pas autorisées⁽¹²⁾. En l'absence d'harmonisation fiscale, le droit des aides d'État est alors employé aux fins de lutter contre la concurrence fiscale dommageable entre les États membres.

B. L'intégration positive des droits fiscaux nationaux

Apparaît ainsi l'idée selon laquelle l'intégration négative restera nécessaire tant que l'intégration positive des droits fiscaux nationaux ne sera pas achevée. Celle-ci consiste en trois types d'obligations de faire, dont le rapprochement des fiscalités nationales⁽¹³⁾. Les succès de cette harmonisation sont toutefois inégaux : si elle a permis la mise en place d'un système commun en matière de taxe sur la valeur ajoutée et un rapprochement des règles relatives aux accises et aux rassemblements de capitaux⁽¹⁴⁾, elle reste un échec en matière de fiscalité directe.

Alternativement, les autorités européennes s'efforcent, en matière d'impôts directs, de permettre l'élimination des doubles impositions au moyen de quatre directives⁽¹⁵⁾ et d'une convention multilatérale⁽¹⁶⁾.

Enfin, des processus de coopération fiscale dans les domaines administratifs et politiques sont mis en œuvre. Ils permettent d'échanger des renseignements fiscaux, d'organiser une assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales, de lutter contre la concurrence fiscale dommageable, et de promouvoir la « bonne gouvernance fiscale » tant au sein de l'Union européenne qu'à l'extérieur de celle-ci.

II. Les difficultés de l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale

Cette application du droit de l'Union européenne aux impôts nationaux est à l'origine de deux séries de difficultés relatives, d'une part, à la légalité fiscale et, d'autre part, à l'égalité fiscale.

A. Les difficultés relatives à la légalité fiscale

En France comme dans de nombreux autres États de l'Union européenne, le droit fiscal est fondé sur le principe du consentement de l'impôt, dont le corollaire est le principe de la légalité fiscale. En ce sens, l'article 14 de la Déclaration de 1789 dispose que « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». Et l'article 34 de la Constitution réserve consécutivement au Parlement le soin de fixer « les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des

impositions de toutes natures ».

Or l'application du droit de l'Union européenne remet en cause ces principes. Dans le cadre de l'intégration positive, cette contestation semble certes mesurée dès lors qu'elle nécessite d'une part l'unanimité des États membres, et qu'elle suppose d'autre part (à l'exception des rares cas d'adoption de règlements directement applicables) que des mesures de transposition (directives) ou de ratification (convention multilatérale) soient prises. Mais il sera relevé, toutefois, que même dans l'hypothèse dans laquelle l'exigence d'une unanimité confère un droit de veto aux États membres, l'auteur des normes européennes reste l'Union européenne. Par ailleurs, la transposition des directives européennes est obligatoire, y compris dans l'hypothèse où la loi transposée méconnaît la Constitution, étant cependant précisé que « la transposition d'une directive ne saurait 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 consenti »⁽¹⁷⁾.

Dans le cadre de l'intégration négative, des contestations du principe de la légalité fiscale peuvent également être observées. Certes, elles obéissent à un mécanisme qui n'est pas spécifique au droit fiscal. Mais il sera relevé, toutefois, que le premier manquement résultant du refus d'une juridiction nationale de poser une question préjudicielle a été reconnu dans le cadre d'une affaire relative au régime fiscal de l'ancien précompte français⁽¹⁸⁾. Plus gênantes sont les difficultés liées aux aides d'État sous forme, puisque le Parlement ne peut exercer sa compétence fiscale qu'après que la Commission européenne les a autorisées.

Au-delà, et surtout, l'encadrement des conditions d'exercice de leurs compétences par les États membres aboutit *de facto* à une disparition de la compétence fiscale : d'une part, parce que cette compétence n'est plus librement exercée par les États membres ; et, d'autre part, parce qu'elle n'est pas corrélativement transférée à l'Union européenne. À terme, les États membres risquent de se trouver privés de la possibilité d'utiliser l'instrument fiscal pour mener des politiques économiques, sociales ou environnementales, sans pour autant que cet instrument puisse être utilisé aux mêmes fins par l'Union européenne.

B. Les difficultés relatives à l'égalité fiscale

Une politique reposant sur des incitations fiscales est d'autant plus difficile à mettre en œuvre que le droit de l'Union encadre la marge de manœuvre dont dispose le législateur fiscal national. Ainsi, le fait que cet impôt soit harmonisé rend difficile toute action en matière de TVA, au moyen par exemple d'une politique d'exonérations ou de taux. Ceci étant, la critique doit être relativisée dès lors que l'harmonisation suppose qu'une compétence fiscale a été préalablement exercée par l'Union européenne. Et dans l'exercice de cette compétence, des politiques incitatives sont parfois menées au moyen de l'instrument fiscal, qu'il s'agisse de taxer les tabacs et les alcools ou d'exonérer de droits d'accises les énergies peu polluantes.

Il en va différemment dans le cadre de l'intégration négative, qui interdit les discriminations dans une triple mesure : la prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises d'une part, l'interdiction des entraves fiscales à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux d'autre part, et le contrôle des aides d'État qui interdit enfin toute forme de sélectivité, s'opposent aux politiques reposant sur des incitations fiscales et des traitements fiscaux différenciés.

Surtout, il existe un risque d'égalité généralisée qui est sans doute peu compatible avec la nécessaire prise en compte des facultés contributives qui est prévue par l'article 13 de la Déclaration. En témoignent les difficultés posées par le principe d'égalité corrélative⁽¹⁹⁾ en vertu duquel il est constitutionnellement obligatoire, au regard des articles 6 et 13 de la Déclaration, d'étendre les dispositifs européens transfrontaliers au-delà de leur champ chaque fois que cette non-extension aurait pour conséquence de traiter différemment des personnes qui se trouvent dans des situations objectivement identiques⁽²⁰⁾. Ceci étant, le Conseil constitutionnel veille à ce que l'application du principe d'égalité corrélative à des situations purement internes ou à des situations impliquant des « pays tiers » ne soit pas démesurée⁽²¹⁾. De ce point de vue, sa jurisprudence est proche de celle de la Cour de justice qui refuse de reconnaître que le respect du principe de non-discrimination implique la reconnaissance d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée en matière de conventions fiscales internationales⁽²²⁾.

III. Les perspectives de l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale

Au-delà du risque d'une égalité généralisée, la neutralité fiscale à laquelle aboutit l'application du droit de l'Union européenne⁽²³⁾ doit être dépassée. L'intégration européenne ne doit pas se limiter à l'élimination des discriminations, à la lutte contre la concurrence fiscale

dommageable, au contrôle des aides d'État et à la réduction des disparités législatives. Dépassant le cadre du marché, elle doit également, permettre la promotion de la justice fiscale. Et elle pourrait, par ailleurs, aboutir à la création d'un impôt européen.

A. La promotion de la justice fiscale

Comme le montre la publication, en janvier 2016, d'un ambitieux plan d'actions de la Commission ⁽²⁴⁾, l'Union européenne entend promouvoir la justice fiscale à l'échelle européenne. A cet effet, plusieurs directives ont été adoptées en 2016 et 2017 aux fins de lutter contre l'évasion fiscale qui, le plus souvent, profite aux contribuables les plus mobiles et les mieux conseillés, c'est-à-dire à ceux dont les capacités contributives sont les plus importantes. Tel est le cas, en premier lieu, de la directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal » qui met en place à l'échelle européenne un mécanisme communément appelé « *country by country report* ». Et tel est le cas, en second lieu, des directives dites « ATAD » ⁽²⁵⁾ sur le fondement desquelles les États membres devront d'une part lutter contre la déduction excessive des charges financières et contre les abus de droit, et d'autre part mettre en œuvre des impositions à la sortie et des dispositifs relatifs aux sociétés étrangères contrôlées.

Ces actions favorisant la justice fiscale doivent être approfondies. C'est dans cette optique que la Commission européenne a présenté deux propositions de directives le 21 mars 2018. La première entend énoncer « les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative » ⁽²⁶⁾; et la seconde doit mettre en œuvre un « système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques » ⁽²⁷⁾. Destinées à faire face tant aux difficultés posées par l'impossible rattachement territorial des bénéfices des entreprises du secteur numérique qu'à l'optimisation fiscale à laquelle elles recourent, ces dispositions devraient n'être que provisoires, dans l'attente de l'adoption du projet d'assiette commune consolidée en matière d'impôt sur les sociétés.

Au regard de la souveraineté fiscale, un paradoxe apparaît alors. Il tient à ce que le droit de l'Union européenne contraint les États membres à collecter leurs impôts nationaux. Est particulièrement révélateur, à cet égard, le refus initial du gouvernement irlandais de récupérer plus de 13 milliards d'euros au titre des avantages fiscaux consentis à la société Apple et constitutifs, selon la Commission européenne, d'une aide d'État ⁽²⁸⁾.

B. La mise en place d'un impôt européen

Ces derniers développements montrent que les rapports qui existent entre l'impôt et le territoire doivent être repensés dans un cadre européen. A cet effet, il est certainement nécessaire, comme le préconise un remarquable rapport de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale, de « Faire des choix politiques ambitieux et ouvrir la voie à la fiscalité du XXI^e siècle, ou abdiquer la souveraineté fiscale européenne et subir les pressions des autres pays » ⁽²⁹⁾. Autrement dit, la souveraineté fiscale de l'Union européenne doit être reconnue, ce qui pose alors la question de l'impôt européen.

Au regard du rôle qu'elle doit jouer, l'Union européenne doit bénéficier de l'autonomie financière et ne plus dépendre financièrement des contributions que les États membres acceptent de lui allouer. Or il est bien évident que l'autonomie financière de l'Union ne peut résulter que de sa capacité à lever librement un impôt à son profit. En retour, la création d'un impôt européen consenti ⁽³⁰⁾ puis payé par des contribuables européens serait de nature à renforcer l'appartenance des citoyens l'Union européenne.

Ce faisant, les modalités d'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale seraient réinventées. La question se poserait, alors, de savoir comment cet ordre fiscal européen s'insérerait dans l'ordre fiscal mondial, notamment dans le cadre juridique et politique actuellement pensé par l'OCDE. Dans cette attente, l'enjeu principal est, déjà, d'y faire vivre les valeurs de l'Europe : la liberté et la paix.

(1) Comme l'a relevé Pierre Pescatore, « loin de consacrer, comme tant d'autres actes internationaux, des échanges de prestation, l'ajustement d'intérêts réciproques, la délimitation de zones de puissance, si ce n'est même des règlements de compte, les traités instituant les Communautés sont entièrement fondés sur la notion d'objectifs à atteindre. Ces objectifs, en gros, se résument dans la réalisation d'un « marché commun », notion plus intuitive que juridique, et qui recouvre à son tour des objectifs plus précis », à savoir la prohibition des discriminations, le respect des libertés de circulation, la solidarité et l'unité (V. Pierre Pescatore, « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », in *Miscellanea W. J. Ganshof Van der Meersch*, t. II, LGDJ, 1972, pp. 325-363).

(2) V. Maxime Chrétien, *à la recherche du Droit International Fiscal Commun*, Sirey, 1955, pp. 121-241.

(3) Pour reprendre les termes de Georg Jellinek, In *L'État moderne et son droit*, Giard et Brière, 1913, vol. II, p. 126.

(4) La « souveraineté fiscale » ne désigne pas la souveraineté appliquée au droit fiscal et ne correspond pas davantage à ce que signifierait l'accolement du nom « souveraineté » et de l'adjectif « fiscal ». Comme nous avons déjà eu l'occasion de l'indiquer de manière plus développée (V. Alexandre Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire – Recherche sur les impôts directs*, LGDJ, 2005, pp. 21-39 ; et Alexandre Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, collec. Traités, 2^e éd., 2016, note n° 1, p. 9), la souveraineté fiscale ne regroupe, d'un point de vue notionnel, qu'une compétence et un pouvoir, alors que la souveraineté désigne la compétence de la compétence et le pouvoir du pouvoir, c'est-à-dire, d'une part, la compétence d'exercer des compétences normatives ou de les attribuer librement à une autorité et les lui reprendre, et, d'autre part, la puissance permettant d'exercer des pouvoirs ou de les conférer à une autorité et les lui reprendre. D'un point de vue matériel, la souveraineté fiscale peut par ailleurs être partagée entre l'État et une autre entité, voire être transférée à cette autre entité, de sorte que le titulaire de la souveraineté (politique) et celui de la souveraineté fiscale ne coïncident pas nécessairement (V. Dominique Berlin, *Droit fiscal communautaire*, PUF, 1988, p. 55. - Louis Cartou, *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, 1981, pp. 14-15. - et Gilbert Tixier et Guy Gest, *Droit fiscal international*, PUF, 2^e édition, 1990, p. 16). La notion de « souveraineté fiscale » est souvent utilisée dans le cadre du droit de l'Union européenne, tant par la doctrine que par les Avocats généraux ou les États membres lorsqu'ils font valoir leurs positions devant la Cour de justice (notion fonctionnelle), sans toutefois la définir. La Cour est moins encline à l'utiliser d'office.

(5) Article 30 du TFUE.

(6) Article 110, § 1^{er} du TFUE.

(7) Article 110, § 2 du TFUE.

(8) Article 111 du TFUE. Aux fins de compléter ce dispositif de lutte contre le protectionnisme fiscal offensif, l'article 112 du TFUE interdit pour sa part les ristournes d'impôts directs en cas d'exportation.

(9) CJCE, 14 février 1995, Aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, point 21.

(10) Sont par exemple prohibées les discriminations fiscales (CJCE, 28 janvier 1986, Aff. 270/83, *Commission des Communautés européennes c/ République Française*. - ou CJUE, 4 octobre 2018, Aff. C-416/17, *Commission européenne c/ République française*, au sujet de l'avoir fiscal et du précompte) ou les *exit tax* (CJCE, 11 mars 2004, Aff. C-9/02, *Hugues de Lasteyrie du Saillant*).

(11) Ainsi jugé que « s'il est vrai que la fiscalité ainsi que la mise en place des régimes fiscaux nationaux relèvent de la compétence des autorités nationales, il n'en reste pas moins que l'exercice d'une telle compétence peut, le cas échéant, se révéler incompatible avec l'article (107) par 1^{er} du Traité » (TPICE, 27 janvier 1998, Aff. T-67/94, *Ladbroke Racing c/ Commission*).

(12) Les *rulings* fiscaux donnent lieu actuellement à d'intéressantes questions.

(13) Il s'agit du seul processus d'intégration positive prévu par le TFUE, sous ses articles 113 à 115.

(14) Pour les références exhaustives et à jour de ces directives, V. Alexandre Maitrot de la Motte, [« Droit fiscal et droit de l'Union européenne »,] @LexbaseFiscal, n° 768, 17 janvier 2019.

(15) 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. - Directive n° 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre. - Directive n° 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. - et Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

(16) Convention n° 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

(17) Cons. const., 29 décembre 2015, n° 2015-726 DC, *Loi de finances rectificative pour 2015*, cons. 5, au sujet de la délicate question de l'abus de droit fiscal.

(18) CJUE, 4 octobre 2018, Aff. C-416/17, *Commission européenne c/ République française*.

(19) Sur ce principe, V. Alexandre Maitrot de la Motte, « L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ? », *Revue de Droit Fiscal*, 2016, n° 37, comm. 475.

(20) Cons. const., 3 février 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté [///]Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash*. - Et Cons. const., 6 octobre 2017, n° 2017-660 QPC, *Société de participations financière*.

(21) Par exemple, Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Époux V.* - ou Cons. const., 13 avril 2018, n° 2018-699 QPC, *Société Life Sciences Holdings France*.

(22) CJCE, 5 juillet 2005, Aff. C-376/03, *D. c/ Inspecteur van de Belastingdienst/ Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen*. - Plus récemment, V. CJUE, 30 juin 2016, Aff. C-176/15, *Guy Riskin et Geneviève Timmermans c/ État belge*.

(23) V. Fabrice Pezet, *La fiscalité et le marché. De l'Etat fiscal à la fiscalité de marché*, Thèse Dactyl., 2017, Université Paris-Est.

(24) Commission européenne, « 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 janvier 2016.

(25) « ATAD » pour « Anti-Tax Avoidance Directive » : V. tout d'abord la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur. – V. ensuite la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers.

(26) Commission européenne, « Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative », 21 mars 2018, COM(2018) 147 final.

(27) Commission européenne, « Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques », 21 mars 2018, COM(2018) 148 final. Lors du Conseil Ecofin du 4 décembre 2018, la directive ainsi proposée n'ait pas été adoptée par les Etats membres. Une proposition recentrée sur les activités publicitaires devrait être présentée en mars 2019.

(28) Dans l'affaire *Apple*, la Commission européenne a décidé qu'en accordant des *rulings* à cette société sans autorisation préalable de sa part, l'administration fiscale irlandaise lui avait accordé une aide d'État illégale devant faire l'objet d'une récupération (V. Commission européenne, communiqué n° IP/16/2923 du 30 août 2016, au sujet de la décision SA 38373). La société Apple conteste actuellement la qualification d'aide d'Etat devant le Tribunal de l'Union européenne (requête T-778/16).

(29) [Assemblée Nationale, *Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des Finances, de l'Economie Générale et du Contrôle Budgétaire en conclusion d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises*, présenté par Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure, et M. Jean-François Parigi, président, 12 septembre 2018, n° 1236], p. 269.

(30) En ce sens, V. Frans Vanistendael, « No European Taxation without European representation », *EC Tax Review*, 2000, n° 3, p. 143: « the first question is not a question for tax lawyers but for European constitutional lawyers. Suffice it to say that any European decision on tax matters should live up to the standards of the Magna Carta, now almost 800 years ago: "No European taxation without European Representation". These standards are more than just the abolition of the unanimous voting rule. They require an active role for the representatives of the European taxpayers in the European Parliament ».

