



**HAL**  
open science

# Citoyenneté fiscale et droit de l'Union européenne: de la protection européenne du contribuable national au consentement de l'impôt européen

Marie Hemery

## ► To cite this version:

Marie Hemery. Citoyenneté fiscale et droit de l'Union européenne: de la protection européenne du contribuable national au consentement de l'impôt européen. Droit. Université Paris-Est Créteil Val-de-Marne - Paris 12, 2023. Français. NNT : 2023PA120002 . tel-04345482

**HAL Id: tel-04345482**

**<https://theses.hal.science/tel-04345482>**

Submitted on 14 Dec 2023

**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.



Université Paris-Est Créteil

École doctorale Organisations, Marchés, Institutions

Laboratoire Marchés, Institutions, Libertés

# CITOYENNETÉ FISCALE ET DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

DE LA PROTECTION EUROPÉENNE DU CONTRIBUABLE NATIONAL  
AU CONSENTEMENT DE L'IMPÔT EUROPÉEN

Thèse pour le Doctorat en droit public  
présentée et soutenue publiquement le 4 janvier 2023 par

**Marie HEMERY**

Sous la direction de: **Monsieur Alexandre MAITROT DE LA MOTTE**  
Professeur à l'Université Paris-Est Créteil (UPEC)

Membres du jury: **Monsieur Stéphane de LA ROSA**  
Professeur à l'Université Paris-Est Créteil (UPEC), *président*  
**Monsieur Benoît DELAUNAY**  
Professeur à l'Université Panthéon-Assas (Paris II), *rapporteur*  
**Madame Anastasia ILIOPOULOU-PENOT**  
Professeur à l'Université Panthéon-Assas (Paris II), *suffragante*  
**Monsieur Edoardo TRAVERSA**  
Professeur à l'Université catholique de Louvain, *rapporteur*



# Remerciements

Mes remerciements s'adressent en premier lieu à Monsieur le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte pour m'avoir fait l'honneur d'accepter de diriger cette thèse de doctorat. Je le remercie pour nos échanges toujours fructueux, sa patience et sa bienveillance. Ce travail est riche de ses conseils, de ses encouragements et de ses intuitions si pertinentes. Je lui exprime ici toute ma gratitude.

Je suis particulièrement honorée que Madame le Professeur Anastasia Iliopoulou, Messieurs les Professeurs Benoît Delaunay, Stéphane de La Rosa et Edoardo Traversa aient accepté de lire et de juger ce travail. Je les en remercie sincèrement.

Je souhaite aussi remercier les enseignants-chercheurs qui m'ont permis d'animer des cours de droit public et mes étudiants pour leur envie d'apprendre. Cette expérience fut pour moi extrêmement enrichissante.

Merci à mère et Benoît qui ont relu et corrigé ce travail, leur aide fut très précieuse.

Je tiens également à remercier ma famille, mes amies, Delphine, Gaëlle, Henda, Isabelle, Lauren et tous ceux qui m'ont accompagnée, aidée et soutenue durant cette aventure.

Enfin, plus que tout, merci à Charles-Emmanuel, Madeleine et Jeanne pour leur amour venu illuminer ce chemin difficile de la thèse. Ce travail leur est dédié.



# Glossaire

**Aff.** Affaire.

**Al.** Alinéa.

**AN** Assemblée Nationale.

**Ass. plén.** Assemblée plénière.

.

**CE** Communauté européenne.

**CE** Conseil d'État.

**CECA** Communauté européenne du charbon et de l'acier.

**CEDH** Cour européenne des droits de l'homme.

**CEE** Communauté économique européenne.

**CGI** Code général des impôts.

.

**CJCE** Cour de justice des Communautés européennes.

**CJUE** Cour de justice de l'Union européenne.

**Comm.** Commentaire.

**Concl.** Conclusion.

**Cons. const.** Conseil constitutionnel.

**Cons. UE** Conseil de l'Union européenne.

.

**DDHC** Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

**Et al.** Et autres.

**Fasc.** Fascicule.

.

**Ibid.** ibidem.

.

**JO** Journal officiel.

**L.** Loi.

**Obs.** Observations.

**Préc.** Précité.

**Pt.** Point.

**Pts.** Points.

**PUF** Presse Universitaire de France.

**Rapp.** Rapporteur.

**RNB** Revenu national brut.

**Spé.** Spécialement.

**Suiv.** suivant.

**t.** Tome.

**TCE** Traité instituant la Communauté européenne.

**TFUE** Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

**TPI** Tribunal de première instance de l'Union européenne.

**TUE** Traité sur l'Union européenne.

**TVA** Taxe sur la valeur ajoutée.

**UE** Union européenne.

**V.** Voir.

**Vol.** Volume.

# Sommaire

Glossaire . . . . .	v
Introduction . . . . .	1

## **Première Partie :**

### **La citoyenneté fiscale et la protection européenne du contribuable national**

Titre I La perturbation du consentement de l'impôt par la protection économique du contribuable national . . . . .	63
Chapitre 1 La contestation du consentement de l'impôt par l'intégration fiscale négative . . . . .	69
Chapitre 2 La subordination du consentement de l'impôt à l'intégration fiscale positive . . . . .	151
Titre II La perturbation du consentement de l'impôt par la protection politique du contribuable national . . . . .	233
Chapitre 1 L'affaiblissement du devoir fiscal par la protection juridique accordée par la citoyenneté européenne . . . . .	239
Chapitre 2 Le maintien de devoir fiscal par la participation politique permise par la citoyenneté européenne . . . . .	311



**Seconde Partie :**  
**La citoyenneté fiscale et la participation politique du citoyen  
européen**

Titre I	Le rétablissement européen de la citoyenneté fiscale nationale . . .	399
Chapitre 1	Le principe de nécessité, condition européenne du consentement national de l'impôt . . . . .	405
Chapitre 2	Le principe d'égalité fiscale, condition européenne d'appréciation des facultés contributives . . . . .	485
Titre II	L'avènement de la citoyenneté fiscale européenne . . . . .	553
Chapitre 1	Le fédéralisme comme méthode vers l'impôt européen . . . . .	559
Chapitre 2	L'impôt européen comme affirmation d'une citoyenneté fiscale européenne . . . . .	635
	Bibliographie . . . . .	735
	Index . . . . .	803
	Table des matières . . . . .	808

# Introduction générale

1. L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 établit le lien entre l'impôt et la citoyenneté en ces termes : « 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 ». Il porte en lui le fondement politique de la légitimité de l'impôt.

2. **La place de la citoyenneté dans l'évolution de l'impôt.** Bien qu'aujourd'hui les textes fiscaux renvoient peu à la citoyenneté, la référence au consentement de l'impôt par les citoyens ou leurs représentants fonde l'impôt directement sur la souveraineté nationale. En témoignent la longue histoire qui, depuis le Moyen Âge, oppose le peuple à ses gouvernants lorsqu'il s'agit de lever l'impôt, et les conditions dans lesquelles les britanniques furent les premiers à établir le principe du consentement de l'impôt dans la Magna Carta de 1215<sup>1</sup>. Les représentants des contribuables imposèrent au roi d'être consultés avant de lever l'impôt. Prémisses de la démocratie parlementaire en Europe, la volonté des contribuables de consentir l'impôt s'exprime de nouveau lors des révolutions britanniques de 1648 et 1688, qui ne s'achèvent qu'à la signature de la Charte des droits de 1689 (« *Bill of Rights* »), définissant les pouvoirs du Parlement britannique. L'accord de celui-ci est indispensable pour la levée de tout nouvel impôt, fondant solennellement le principe du consentement de l'impôt. Outre-Atlantique, l'indépendance américaine et la révolution qui la précède trouvent leur origine dans l'idée « *no taxation without representation!* »<sup>2</sup>. Tirée d'une lettre de Benjamin Franklin intitulée « *on the Imposition of Direct Taxes Upon the Colonies Without Their Consent* »<sup>3</sup>, cette expression dé-

---

1. Pour des éditions commentées de la Magna Carta, V. notamment, James HOLT, *Magna carta*, 3<sup>e</sup> éd., Cambridge University Press, Cambridge, 2015, 486 p. et David CARPENTER, *Magna Carta*, Penguin Classics, Londres, 2015, 522 p.

2. Pour quelques contributions sur la genèse de cette expression et sa signification politique, V. par exemple, David FERGUSON, « No Taxation Without Representation !!! (and only if both can be within the bounds of our legislative control) », *Fairmount Folio : Journal of History* 2011, 13; Henry M GLADNEY, *No Taxation without Representation*, Xlibris, Bloomington, 2014, 202 p.

3. Lois K. MATHEWS, « Benjamin Franklin's Plans for a Colonial Union, 1750–1775 », *American Political Science Review* 1914, 8, n° 3, pp. 393-412. V. aussi Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. De l'Antiquité au XVIII<sup>e</sup> siècle*, Livre I, Fayard, Paris, 1971, p. 146. et svt.

crit la situation selon laquelle « exclure les gens des colonies de toute part dans le choix du grand conseil donnera un mécontentement extrême, ainsi que les taxer par acte du Parlement, où ils n'ont pas de représentants. (...) Il est supposé un droit incontestable des Anglais de ne pas être imposés sans leur propre consentement, donné par l'intermédiaire de leurs représentants »<sup>4</sup>. Elle sera reprise une décennie plus tard en réponse à l'imposition par le Parlement britannique de la « *Stamp Act de 1765* »<sup>5</sup> pour financer la guerre contre la France.

La France ne fera d'ailleurs pas exception à cette vague contestataire. À l'issue des États généraux de 1789<sup>6</sup> éclate la Révolution française dont la principale conséquence sera de retirer au roi le pouvoir de fixer les impôts<sup>7</sup> pour le donner à une assemblée élue<sup>8</sup>, car il existe « un principe constitutionnel et à jamais sacré, authentiquement reconnu par le roi, et solennellement proclamé par toutes les assemblées de la nation, principe qui s'oppose à toute levée de deniers de contributions dans le royaume, sans le consentement formel des représentants de la nation ». Comme l'indique le Professeur Pierre Beltrame « depuis lors, le principe du consentement de l'impôt n'a cessé de figurer parmi les dispositions constitutionnelles françaises et de fonder - au moins en droit - le prélèvement fiscal »<sup>9</sup>. L'impôt est consubstantiel de la démo-

---

4. « *I mentioned it yesterday to your Excellency as my opinion that excluding the people of the colonies from all share in the choice of the grand council would probably give extreme dissatisfaction, as well as the taxing them by act of Parliament, where they have no representative. In matters of general concern to the people, and especially where burthens are to be laid upon them, it is of use to consider, as well what they will be apt to think and say, as what they ought to think. I shall therefore, as your Excellency requires it of me, briefly mention what of either kind occurs to me on this occasion. (...) That it is supposed an undoubted right of Englishmen not to be taxed but by their own consent, given through their representatives.* ». Traduction par nos soins.

5. Il s'agissait d'une loi sur le droit de timbre votée par le Parlement britannique et exigeant que tous les documents imprimés utilisés ou créés dans les colonies américaines portent un timbre fiscal. Le droit de lever l'impôt sera également à l'origine de l'idée de constitution fiscale développée par la doctrine américaine notamment à travers les « *Federalist Papers* », une série de 85 essais écrits entre 1787 et 1788 par Alexandre Hamilton, James Madison et John Jay et dont le contenu contribuera largement à la rédaction de l'actuelle constitution américaine. Pour un recueil traduit de l'ensemble de ces essais, V. Alexander HAMILTON, James MADISON et John JAY, *Le fédéraliste*, Classiques Garnier, Paris, 2012, 648 p. Pour une mise en perspective de ces essais avec la construction d'une union fiscale, V. Jean-Claude MARTINEZ (dir.) *Une constitution fiscale pour l'Europe*, Lettres du Monde, Bordeaux, 2004, p. 117. à 130.

6. En réalité le principe du vote de l'impôt par les contribuables fut proclamé dès les États Généraux de 1314. V. Edgard BOUTARIC, « Les premiers états généraux (1302-1314) », *Bibliothèque de l'École des chartes* 1860, 21, pp. 1-37.

7. Alain GUÉRY, « Les finances de la monarchie française sous l'Ancien Régime », *Annales. Histoire, Sciences Sociales* 1978, 33, n° 2, pp. 216-239.

8. Une riche bibliographie existe sur l'histoire de ces révolutions fiscales. V. par exemple, Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. De l'Antiquité au XVIIIe siècle*, Livre I, Fayard, Paris, 1971, 634 p. ; Pierre BELTRAME, « Les résistances à l'impôt et le droit fiscal », *Revue française de finances publiques* 1984, n° 5, p. 21 ; Maurice LÉVY-LEBOYER, Michel LESCURE et Alain PLESSIS (dir.) *L'impôt en France aux XIXe et XXe siècles : colloque des 2, 3 et 4 mai 2001*, La Documentation Française, Paris, 2006, 463 p. ; Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, Paris, 2010, 128 p. ; Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Le Seuil, Paris, 2010, 464 p.

9. Pierre BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *Revue française de finances publiques* 1995, n° 51, p. 81, cité par Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et*

cratie<sup>10</sup> puisqu'elle doit permettre aux citoyens de voter l'impôt directement ou par le biais de leurs représentants<sup>11</sup>. L'histoire du parlementarisme démocratique, inspiré du modèle anglais, s'appuie sur le pouvoir de consentir et de contrôler le financement des dépenses publiques par l'impôt. Le consentement de l'impôt est alors la manifestation la plus symbolique de la compétence du Parlement, condition essentielle de sa légalité<sup>12</sup>. Ainsi, « la légitimité de la prise de décision financière publique repose, selon la tradition démocratique, sur le principe selon lequel le Parlement est le centre ultime du pouvoir »<sup>13</sup>. Dans ces conditions, le consentement de l'impôt par les citoyens s'entend comme l'expression de l'affirmation de la souveraineté nationale en matière fiscale, marquant un tournant décisif dans la mise en œuvre légitime de la compétence et du pouvoir fiscal à l'origine de la souveraineté fiscale des États. En retour, en tant que fondement politique de l'impôt, le consentement garantit l'obéissance des citoyens à l'autorité et le respect de leurs obligations fiscales<sup>14</sup>. En d'autres termes, « c'est la nation qui s'impose volontairement à elle-même les contributions qu'elle paie »<sup>15</sup>. En conséquence, comme l'explique Monsieur Nicolas Delalande, « en transférant la souveraineté du roi à la nation, la Révolution française marquait toutefois une rupture : l'impôt perdait théoriquement son caractère de prélèvement arbitraire obtenu par l'exercice de la contrainte, pour devenir, selon la terminologie des révolutionnaires, une "contribution", versée volontairement par des citoyens éclairés et soucieux de participer au financement des dépenses d'intérêt général »<sup>16</sup>.

---

*construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 39.

10. Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Le Seuil, Paris, 2010, p. 11.

11. William PHILLIPS, « No Taxation Without Representation », *BTR* 1962, p. 153 et Jean-François BOUDET, « Les compétences budgétaires du Parlement européen relèvent-elles d'une démarche constitutionnelle ? », *Les petites affiches* 2015, n° 116, pp. 65-77.

12. Ce principe est repris à l'article 34 de la Constitution de 1958 selon lequel « la loi fixe les règles concernant : l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie ». En outre, c'est en s'appuyant sur la tradition constitutionnelle commune des États membres que la Cour de justice de l'Union européenne a reconnu le principe de légalité fiscale comme faisant partie de l'ordre juridique de l'Union en tant que principe général du droit. V. CJUE, 8 mai 2019, aff. C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach c/ Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2019:390, pt. 39 et CJUE, 8 novembre 2022, aff. C-885/19, *Fiat Chrysler Finance Europe c/ Commission*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2022:859, pt. 97.

13. Michel BOUVIER, « Le citoyen, la gouvernance financière publique et les mutations du politique », *Revue française de finances publiques* 2016, 135, p. 10.

14. Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Le Seuil, Paris, 2010, p. 12.

15. Bruno GIORDANO, *Francinet, livre de lecture courante : principe élémentaire de morale*, 102<sup>e</sup> éd., Belin Frères, Paris, 1897, p. 253.

16. Nicolas DELALANDE, « Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. », *Revue d'histoire moderne et contemporaine* 2009, n° 2, p. 135.

**3. Première approche de la citoyenneté fiscale.** Fondements constitutionnels de l'impôt, les articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 sont révélateurs d'une approche valorisant la citoyenneté. Tout d'abord, parce que « l'idée même de citoyenneté s'est construite solidement enchâssée dans la logique représentative »<sup>17</sup> dont l'application à la matière fiscale s'illustre à travers le principe du consentement de l'impôt. Ensuite, parce que l'impôt est vu comme une marque d'appartenance à la communauté nationale. À ce titre, la constitution de l'an III qui fonde le Directoire établit un lien direct entre l'impôt et l'exercice de la citoyenneté puisque selon l'article 8, sous le titre II consacré à l'État politique des citoyens, « tout homme né et résidant en France, qui, âgé de vingt et un ans accomplis, s'est fait inscrire sur le registre civique de son canton, qui a demeuré depuis pendant une année sur le territoire de la République, et qui paie une contribution directe, foncière ou personnelle est citoyen français »<sup>18</sup>. De fait, la citoyenneté est étroitement liée au paiement de l'impôt puisque seuls les propriétaires qui paient un montant suffisant d'impôt direct peuvent voter<sup>19</sup>. L'avènement du suffrage universel masculin en 1848, associé à la compétence exclusive du parlement en matière fiscale, conduit à élargir le pouvoir de décider de l'impôt à l'ensemble de la communauté nationale. Ce n'est plus la citoyenneté qui est subordonnée à l'impôt, mais l'impôt qui se subordonne à la citoyenneté. C'est parce que les représentants des citoyens sont vus comme légitimes que l'impôt le sera.

**4. Les premières définitions doctrinales de l'impôt mettent également en avant ce lien avec la citoyenneté en associant directement le paiement de l'impôt à la figure du citoyen.** À ce titre, le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel considère que l'approche post-révolutionnaire conduit à appréhender l'impôt « comme une conséquence de la citoyenneté, elle-même pensée comme une articulation du sujet et du souverain pouvant trouver sa légitimité et sa limite dans le contrat liant la communauté des citoyens (rapidement identifiée avec la nation) et gou-

---

17. Franck WASERMAN, « Le citoyen et la prise de décision financière publique », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 81.

18. Bruno DAUGERON, « Le "contribuable citoyen" : sujet du droit public financier ou objet d'un discours en droit fiscal ? » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 50.

19. À ce sujet le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel nuance la pertinence du lien entre le paiement de l'impôt et la jouissance des droits politiques issu du suffrage censitaire. Selon lui, « le montant de l'impôt acquitté est le signe, la manifestation d'une autre qualité du citoyen, jugée elle nécessaire (par exemple la propriété foncière ou l'aisance), mais qui n'est pas, à proprement parler, d'essence fiscale. La cote d'impôt direct n'est utilisée que comme un indicateur privilégié, car objectif (ou du moins visant à l'objectivité), général, vérifié régulièrement et fixé contradictoirement (le contribuable lésé pouvant toujours contester en justice son rôle fiscal). (...) Le paiement de l'impôt n'est plus seulement à percevoir comme un signe statique des qualités justifiant la reconnaissance de droits politiques, mais comme un processus dynamique. En d'autres termes, c'est le fait de payer des impôts, ses impôts, qui élève le sujet au rang de citoyen, à la fois concrètement (en l'obligeant à s'intéresser à la chose publique, à apprendre les règles du calcul) mais surtout moralement ». V. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit*, Paris, Dalloz 2002, 46, p. 58.

vernants »<sup>20</sup>. Aussi, confirmant l'acception politique de l'impôt, Gaston Jèze le définissait initialement comme « la contribution exigée de chaque citoyen pour sa part dans les dépenses de l'État »<sup>21</sup>. S'ils ne mentionnent pas explicitement le citoyen, Laferrière et Waline considèrent que « l'impôt est dû par les individus du seul fait qu'ils font partie de l'État. C'est en tant que membres de cette communauté, et pour cette seule raison, qu'ils sont soumis au devoir fiscal »<sup>22</sup>. Dès lors, la citoyenneté étant le principal critère de rattachement à une communauté politique<sup>23</sup>, l'impôt renvoie à la qualité de citoyen. C'est donc à partir de la détermination des droits et des obligations du citoyen en matière fiscale qu'émerge la notion purement doctrinale de « citoyenneté fiscale »<sup>24</sup>. Si, à l'exception des dispositions de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, le droit fiscal positif se préoccupe peu de la citoyenneté, la notion de citoyenneté fiscale a pour mérite de mettre en évidence le lien politique inextricable entre citoyenneté et fiscalité, faisant de l'impôt « en même temps, un acte de souveraineté et un principe de solidarité »<sup>25</sup>. En effet, l'évolution des finances publiques et la transformation de la fiscalité qu'elle entraîne ne permettent plus de promouvoir, à travers le consentement de l'impôt, la seule « figure du citoyen-contribuable »<sup>26</sup>, aujourd'hui dépassée. Pour autant, « comme n'importe quelle institution collective, l'impôt suppose la participation de tous pour fonctionner correctement »<sup>27</sup> et ainsi permettre au contrat social de se réaliser.

20. Emmanuel de CROUY-CHANEL, « La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française » in *Philosophie de l'impôt*, sous la dir. de Thomas BERNS, Jean-Claude K. DUPONT et Mikhail XIFARAS, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 144.

21. Gaston JÈZE, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 4<sup>e</sup> éd., XXXVII, M. Giard & E. Brière, Paris, 1910, p. 650. Il modifiera cette définition par la suite. A ce sujet, V. Olivier NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2008, n° 1, pp. 139-152.

22. Julien LAFERRIÈRE et Marcel WALINE, *Traité élémentaire de science et de législation financières*, LGDJ, Paris, 1952, p. 228.

23. De manière classique la communauté politique renvoie au modèle constitutionnel de l'Etat-nation. Pour le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel ce lien s'explique car « la nécessité ordinaire de l'impôt ne pouvait donc résulter, en dehors d'une situation de crise permanente, que d'une exaltation du rôle de l'État dans l'établissement et la permanence du lien social, au point qu'il devienne l'acteur principal, voire unique, de l'existence d'un corps politique. L'impôt s'en trouvait doublement légitimé : dans son but, puisqu'il finance l'action d'un État, unique garant du lien social; et dans ses modalités, puisqu'il émane du corps social tout entier ». V. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit*, Paris, Dalloz 2002, 46, p. 40.

24. *Ibid.*, Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 395. et svt.

25. Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Le Seuil, Paris, 2010, p. 11.

26. Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État : l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, 126, Dalloz, Paris, 2013, p. 30. et Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 347.

27. Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Le Seuil, Paris, 2010, p. 15.

**5. Les conséquences de l'évolution de la fiscalité sur le lien entre la citoyenneté et l'impôt.** Le lien entre la citoyenneté et l'impôt est désormais affecté par l'application du droit de l'Union européenne, dont les effets mettent à l'épreuve l'exercice du consentement de l'impôt permettant aux citoyens de constater la nécessité de la contribution publique. En effet, « l'Union européenne reste une organisation internationale. Elle s'est bâtie sur un objectif de promotion de la paix dont le marché intérieur constitue le fer de lance, et non en réponse à un besoin de justice fiscale (notamment) sous-jacent aux mouvements révolutionnaires »<sup>28</sup>. Dans ces conditions, la réalisation du marché intérieur implique « l'élimination de toutes les entraves aux échanges intracommunautaires en vue de la fusion des marchés nationaux dans un marché unique réalisant des conditions aussi proches que possible de celles d'un véritable marché intérieur »<sup>29</sup>. Cela implique d'organiser et de structurer juridiquement les relations économiques qu'entretiennent les différents acteurs de ce marché, dont font partie les États membres et les particuliers, à partir d'une « constitution économique » européenne<sup>30</sup>. Il ressort l'organisation par les traités européens d'« un grand espace économique dont la cohésion est garantie par le biais des quatre libertés de circulation, des règles communes relatives à la concurrence entre entreprises et aux aides d'État et l'harmonisation des droits nationaux dans de nombreux domaines »<sup>31</sup>. L'organisation juridique du marché intérieur conduit à faire de la réalisation de cet objectif un moyen de contraindre les législations des États membres y compris en matière de fiscalité. Ainsi, le Titre VII du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) détermine « les règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations ». L'impôt ne peut plus reposer sur le seul principe du consentement de l'impôt, mais il est désormais soumis au droit du marché intérieur. La promotion d'une concurrence libre et non faussée peut s'opposer à la nécessité de couvrir les charges publiques par l'impôt, ces deux objectifs pouvant se révéler inconciliables<sup>32</sup>. En d'autres termes, la fonction politique de l'impôt se heurte à ses effets économiques sur le marché. Le fonction-

---

28. Thomas DESTAILLEUR, « Chapitre 4 - L'impôt Européen est-il un anachronisme ? » in *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, sous la dir. de Eric CARPANO et Gaëlle MARTI, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 416.

29. CJCE, 5 mai 1982, aff. C-15/81, *Gaston Schul*, Rec., p. 1409

30. Monsieur Fabrice Pezet décrit la « constitution économique » comme « l'organisation juridique d'un modèle économique déterminé ». V. Fabrice PEZET, *La fiscalité et le marché. De l'Etat fiscal à la fiscalité de marché*, thèse de doct., Université Paris Est Créteil, 2017, p. 23.

31. René BARENTS et Laurens Jan BRINKHORST, *Grondlijnen van internationaal recht*, 13<sup>e</sup> éd., Kluwer, Deventer, 2012, p. 365 : « *an men de interne markt zien als één grote economische ruimte, waarvan de samenhang wordt gegarandeerd door de vier verkeersvrijheden, gemeenschappelijke regels met betrekking tot concurrentie tussen ondernemingen en staatssteun e naan elkaar aangepaste nationale wetgevingen op verlerlei gebied* ». Traduction par nos soins.

32. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne 2019*, 2, p. 61.

nement du marché intérieur impose l'élimination de tous les obstacles fiscaux qui résultent de l'exercice national de la compétence fiscale. Il en résulte un encadrement des droits fiscaux nationaux par le droit de l'Union européenne, au profit de l'exercice par le contribuable national de ses libertés de circulation. Le contribuable bénéficie, par le biais des dispositions européennes, d'une protection qui dans le même temps conduit à priver les citoyens de l'exercice d'une partie de leur souveraineté. Celle qui a conduit à l'institution des démocraties et sur lequel repose leur maintien : le droit de décider librement de l'impôt par le biais de leurs représentants. Toutefois, si le droit de l'Union européenne implique un encadrement du droit reconnu aux citoyens de voter l'impôt, un tel droit n'est corrélativement pas transféré au niveau européen. Or, « l'impôt est nécessaire à l'éveil de la conscience politique. Sans impôt, pas de nécessité de rechercher le consentement des citoyens, pas de conscience des droits et des devoirs, et pas de débat démocratique réel »<sup>33</sup>.

6. Ainsi, l'intégration fiscale européenne, en modifiant l'équilibre entre les droits et les obligations du citoyen et du contribuable en matière fiscale, renouvelle le débat sur la portée politique de la citoyenneté fiscale. Cela confirme la nécessité de rétablir au sein de l'Union européenne les fondements de la citoyenneté fiscale à la base du contrat social. De plus, si la doctrine s'est largement intéressée aux effets du droit de l'Union européenne sur la fiscalité<sup>34</sup>, notamment dans l'organisation des systèmes fiscaux nationaux, elle l'a très peu fait au regard de son rapport avec la citoyenneté<sup>35</sup>.

7. Avant d'exposer de quelle manière le droit de l'Union européenne conduit à reconsidérer la citoyenneté fiscale (Section 2) et d'indiquer les enjeux qui ressortent de cette confrontation quant à la redéfinition de cette notion (Section 3), il importe de caractériser cette dernière afin de mieux cerner la portée de notre sujet (Section 1).

33. André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, p. 29.

34. notamment, Sijbren CNOSSEN, *Tax coordination in the European Community*, 7, Springer, New York, 1987, 387 p.; Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, 410 p.; Alex J EASSON, *Taxation in the European Community*, 5, The Athlone Press, Londres, 1993, 322 p.; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p.; Mathieu ISENBAERT, *EC law and the sovereignty of the member states in direct taxation*, 19, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2010, 904 p.; Sjaak J.J.M. JANSEN (dir.) *Fiscal sovereignty of the Member States in an internal market : past and future*, Kluwer Law International, Alphen aan Rijn, 2011, 325 p.; Ben J. M. TERRA et Peter J. WATTEL, *European tax law*, 6<sup>e</sup> éd., Kluwer Law International, Amsterdam, 2012, 1144 p.; Michael LANG et al. (dir.) *Introduction to European tax law on direct taxation*, 6<sup>e</sup> éd., Spiramus, Londres, 2020, 364 p.; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p.

35. *Ibid.*; Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, 795 p.; Fabrice BIN, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, pp. 205-230; Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, pp. 471-527.



## Section I La notion de citoyenneté fiscale

8. Particulièrement ambiguë, la notion de « citoyenneté fiscale » n'est pas définie par le droit positif, qu'il soit d'origine interne ou européenne. Ainsi absente des textes fiscaux, la qualification fiscale de la citoyenneté paraît *a priori* peu pertinente sur le plan juridique<sup>36</sup> et même susceptible de relever du « concept creux »<sup>37</sup>. Pour autant, en tant que création doctrinale, la citoyenneté fiscale est vouée à connaître différentes interprétations. Son utilisation par la doctrine témoigne ainsi de son utilité scientifique puisqu'elle permet de rendre compte de la portée fiscale de la citoyenneté en ce qu'elle fonde (§1) et justifie l'impôt (§2). La citoyenneté fiscale fournit le langage constitutionnel permettant d'appréhender la légitimité politique de l'impôt, dont découle le statut juridique de contribuable national.

### §1. La citoyenneté comme fondement de l'impôt

9. Selon l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, « 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 ». En ce sens, la citoyenneté fiscale correspond à la reconnaissance de droits politiques exercés par le citoyen en matière fiscale (A) dont dépend la légitimité de l'impôt (B).

#### A. La jouissance de droits politiques en matière fiscale

10. **La caractéristique politique de la citoyenneté : l'exercice de la souveraineté.** La citoyenneté est un concept aux racines anciennes. Dès la Grèce antique, la citoyenneté apparaît comme l'élément marquant « l'appartenance à une communauté politique autonome et comme la participation à l'exercice du pouvoir politique »<sup>38</sup>. Dans ses écrits relatifs à la citoyenneté, Aristote décrit la citoyenneté à partir du paradigme politique permettant à l'individu de gou-

---

36. Illustrant cette idée les Professeurs Ludovic Ayrault, Olivier Négrin et Jean Lamarque écrivent que « si le consentement (ou l'acceptation) de l'impôt est une condition essentielle du fonctionnement efficace d'un système fiscal, surtout lorsqu'il est principalement constitué d'impôts déclaratifs, il s'agit de considérations tenant à la psychologie fiscale (dont le droit positif doit se préoccuper) mais que l'analyse juridique ne peut que difficilement saisir à son profit » V. Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2016, p. 435.

37. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit*, Paris, Dalloz 2002, 46, p. 40.

38. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 3.

verner tout en étant gouverné<sup>39</sup>. Cette conception de la citoyenneté sera reprise et développée par Jean-Jacques Rousseau à partir de la théorie du *contrat social* appliquée dans le cadre de l'État-nation, genèse philosophique de la citoyenneté moderne. Selon le philosophe, « si donc on écarte du pacte social ce qui n'est pas de son essence, on trouvera qu'il se réduit aux termes suivants. Chacun de nous met en commun sa personne et toute sa puissance sous la suprême direction de la volonté générale ; et nous recevons en corps chaque membre comme partie indivisible du tout. À l'instant, au lieu de la personne particulière de chaque contractant, cet acte d'association produit un corps moral et collectif composé d'autant de membres que l'assemblée a de voix, lequel reçoit de ce même acte son unité, son moi commun, sa vie et sa volonté. Cette personne publique qui se forme ainsi par l'union de toutes les autres prenait autrefois le nom de Cité, et prend maintenant celui de République ou de corps politique, lequel est appelé par ses membres État quand il est passif, Souverain quand il est actif, Puissance en le comparant à ses semblables. À l'égard des associés ils prennent collectivement le nom de peuple, et s'appellent en particulier Citoyens comme participants à l'autorité souveraine, et Sujets comme soumis aux lois de l'État. Mais ces termes se confondent souvent et se prennent l'un pour l'autre ; il suffit de les savoir distinguer quand ils sont employés dans toute leur précision »<sup>40</sup>. Et de poursuivre en indiquant que « ces mots de sujet et de souverain sont des corrélations identiques dont l'idée se réunit sous le seul mot de citoyen »<sup>41</sup>.

11. Le citoyen désigne celui qui, d'une part, en tant que titulaire de la souveraineté, est doté de droits politiques et participe par lui-même ou par le biais de ses représentants à la formation de la loi, et d'autre part, celui qui, en tant que destinataire de la souveraineté est soumis à cette loi<sup>42</sup>, le tout fondant l'appartenance à une communauté politique déterminée<sup>43</sup>. Si la citoyenneté ne se résume pas au droit de vote<sup>44</sup>, il en demeure la caractéristique la plus

---

39. Peter SIMPSON PHILLIPS, *The politics of Aristotle*, The University of North Carolina Press, Chapel Hill, 2000, 320 p.

40. Jean-Jacques ROUSSEAU, *Du contrat social*, Marc Michel Rey, Paris, 1762, Livre I, Chapitre VI.

41. *Ibid.*, Livre III, Chapitre XII.

42. Selon la formule consacrée, la loi est ainsi l'expression de la volonté générale à laquelle le citoyen participe collectivement lors des scrutins et à laquelle il se soumet individuellement. V. Article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. En ce sens, V. aussi Anicet LE PORS, *La citoyenneté*, 665, PUF, Paris, 2011, p. 85.

43. Dans la plupart des démocraties libérales la citoyenneté coïncide avec la nationalité. A ce titre l'article 3 de la Constitution de 1958, après avoir énoncé que « la souveraineté nationale appartient au peuple », indique que « sont électeurs, dans les conditions déterminées par la loi, tous les nationaux français majeurs des deux sexes, jouissant de leurs droits civils et politiques ». Dès lors, l'ensemble des droits fondés sur l'appartenance d'un individu dépend de sa nationalité.

44. Le sociologue anglais Thomas Humphrey Marsall a proposé de distinguer trois dimensions de la citoyenneté moderne faisant référence aux différentes catégories de droits couverts par la citoyenneté. Il identifie la « citoyenneté civile » qui correspond à l'exercice des droits-libertés sous le XVIIIème siècle, la « citoyenneté politique » qui correspond à l'exercice des droits politiques sous le XIXème, siècle et enfin la « citoyenneté so-

visible en ce qu'il constitue à la fois « l'instrument privilégié et le symbole de la souveraineté des citoyens »<sup>45</sup>, faisant de la citoyenneté au sens politique une manière de « résoudre une contradiction entre la liberté individuelle et la vie en collectivité en conférant à l'individu un statut spécifique »<sup>46</sup>. Les citoyens sont considérés comme tels en ce qu'ils prennent part au pouvoir souverain tout en y étant soumis. L'appartenance à une communauté politique permet de faire des choix collectifs engageant chacun des membres de cette communauté. Le consentement de l'impôt en est la meilleure manifestation puisque les citoyens consentent collectivement à se voir imposer une obligation fiscale individuelle.

**12. Le consentement de l'impôt : traduction fiscale de la portée politique de la citoyenneté.** À ce titre, « la Déclaration des droits de 1789 mêle Droits de l'homme et droits du citoyen, mais pointe clairement la dimension politique de la citoyenneté dans certains de ses articles »<sup>47</sup>. La citoyenneté, sans y être clairement définie,<sup>48</sup> y est largement entendue comme une forme de participation politique dont les effets s'étendent à la fiscalité. Aussi, l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en posant le principe du consentement de l'impôt, permet au citoyen d'exercer son pouvoir en matière fiscale, en tant que détenteur d'une part de souveraineté<sup>49</sup> et ainsi de manifester concrètement son apparte-

---

ciale » qui correspond à l'acquisition de droits-créances au XXème siècle. V. Thomas Humphrey MARSHALL, *Citizenship and social class and other essays*, Cambridge University Press, Cambridge, 1950, 155 p. V. aussi Thomas Humphrey MARSHALL et Thomas Burton BOTTOMORE, *Citizenship and social class*, 2, Pluto Press, Londres, 1992, 101 p. Cette analyse a par la suite été approfondie par la doctrine. A ce sujet, Monsieur Peter H Schuck distingue quatre dimensions de la citoyenneté moderne : politique (participation du citoyen au corps politique), juridique (ensemble des droits positifs qui compose le statut de citoyen), psychologique (identité politique du citoyen qui se considère comme membre d'une communauté politique déterminée) et sociologique (manière dont le citoyen est intégré dans la société civile). V. Peter H. SCHUCK, « Citizenship in federal systems », *The American Journal of Comparative Law* 2000, 48, n° 2, p. 207. La citoyenneté européenne recoupe l'ensemble de ces dimensions.

45. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 6. V. aussi Heather LARDY, « Citizenship and the Right to Vote », *Oxford journal of legal studies* 1997, 17, n° 1, pp. 75-100.

46. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 92.

47. Anicet LE PORS, *La citoyenneté*, 665, PUF, Paris, 2011, p. 56.

48. Aucune définition de la citoyenneté n'est donnée par les textes constitutionnels. A ce titre, si l'article 1er de la Constitution de 1958 précise que tous les citoyens sont égaux devant la loi, elle ne précise pas ce qu'est un citoyen, qualification dont pourrait découler une définition précise de la citoyenneté. Elle énonce seulement que la République est « gouvernement du peuple, par le peuple et pour le peuple » et qu'il s'ensuit que « la souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce par ses représentants et par la voie de référendum ». A ce sujet Anicet le Pors considère que « la citoyenneté se définit le plus souvent par défaut, en creux, le citoyen par le non citoyen, c'est-à-dire celui qui ne dispose pas de ces droits civiques : les mineurs, qui n'ont pas l'âge d'exercer ces droits (ce qui exclut la notion d'enfant-citoyen), les personnes frappées d'une condamnation pénale qui leur a fait perdre les prérogatives de citoyen et les étrangers ». V. *Ibid.*, p. 55. Sur l'imprécision qui entoure la notion de citoyen, notamment quant à la distinction entre les droits politiques et les droits civiques qui seront assimilés dans cette étude, V. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 86. et svt.

49. Dominique SCHNAPPER, *Qu'est-ce que la citoyenneté ?*, Gallimard, Paris, 2000, p. 10.

nance politique par le vote de l'impôt qu'il va devoir supporter en tant que membre de sa communauté politique<sup>50</sup>. Autrement dit, le citoyen, pour consentir l'impôt directement ou via ses représentants, doit être titulaire du droit de vote (et d'éligibilité)<sup>51</sup>.

Aussi, il est possible de considérer que c'est à partir de la volonté exprimée par le peuple, lors des révolutions fiscales, de participer à la détermination de l'obligation fiscale, que s'est développée l'idée générale de participation à l'expression de la souveraineté politique portée par la citoyenneté moderne<sup>52</sup>, faisant du consentement de l'impôt le corollaire indispensable de la citoyenneté, en tant que droit politique attaché à son exercice. Le consentement de l'impôt porte en lui la confrontation entre un citoyen à la fois titulaire et destinataire de la décision politique puisque « si d'une certaine manière être libre c'est consentir à se lier, l'exigence du peuple de ne payer l'impôt qu'après l'avoir consenti par ses représentants est l'affirmation de la liberté politique, fondement essentiel des démocraties représentatives »<sup>53</sup>.

**13. Le consentement de l'impôt à l'origine de la qualification fiscale de la citoyenneté.** Le lien ainsi établi entre la citoyenneté et l'impôt à travers le consentement ne doit pas conduire trop hâtivement à l'identification d'une citoyenneté fiscale qui ne relèverait à ce stade que du pléonasmisme. En effet, « qualifier de fiscale la citoyenneté paraît traduire une méconnaissance du terme. La citoyenneté implique la participation à l'expression de la souveraineté. Or si le

---

50. Pour une analyse contraire, voir les travaux de Bruno Dageron. Selon lui, « il est (donc) juridiquement inexact de soutenir que ce sont les citoyens qui consentent au paiement de l'impôt : ils ne le font qu'à travers les bases de la représentation c'est-à-dire les conditions, notamment matérielles, qui vont permettre aux citoyens de concourir indirectement à la formulation de la loi, comme le prévoit l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (nombre de représentant, répartition démographique, mode de désignation) et non son contenu, qui est de donner une volonté au souverain ». V. Bruno DAUGERON, « Le "contribuable citoyen" : sujet du droit public financier ou objet d'un discours en droit fiscal ? » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 55.

51. On retrouve ici la distinction entre la citoyenneté active et la citoyenneté passive. Dans sa conception active, la citoyenneté est liée à l'exigence de participation des citoyens aux affaires publiques et non, comme c'est le cas de la citoyenneté passive, à la simple appartenance à une communauté politique. La légitimité de l'impôt se construit autour de la reconnaissance d'une citoyenneté active. Ainsi, « le passage à la conception « active » de la citoyenneté se fait lorsque les droits ainsi reconnus au contribuable l'autorisent à participer personnellement aux affaires publiques. Nous employons à dessein une formulation large, car il ne s'agit pas nécessairement de l'exercice de droits spécifiquement politiques (participation à l'expression de la souveraineté nationale). Il existe en deçà un domaine de droits par lesquels le contribuable peut être associé sinon à la définition, du moins à la mise en œuvre de l'impôt (par exemple, la participation aux États ou assemblées provinciales » V. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz 2002*, 46, p. 48. Sur la différence entre « citoyen actif » et « citoyen passif », V. aussi Anicet LE PORS, *La citoyenneté*, 665, PUF, Paris, 2011, p. 6. et Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 84. et svt.

52. A ce titre, le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte considère d'ailleurs que le plus souvent la citoyenneté fiscale précède la citoyenneté politique. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE 2014*, n° 3, p. 155. V. aussi Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz 2002*, 46, p. 53.

53. Pierre BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *Revue française de finances publiques 1995*, n° 51, p. 81.

citoyen élit effectivement les parlementaires qui adopteront la loi fiscale, en quoi cela peut-il justifier une quelconque qualification de la citoyenneté ? Imaginerait-on de parler d'une citoyenneté « pénale » au prétexte que la détermination des crimes et délits relève également du législateur »<sup>54</sup> ? Pour autant, si l'identification de la citoyenneté fiscale ne se résume pas au vote de l'impôt par le citoyen, ce droit demeure l'une des principales manifestations de la portée fiscale de la citoyenneté. Le Conseil d'État, dans son étude annuelle portant sur la citoyenneté, distingue clairement cette prérogative des autres : « à travers l'élection de ses représentants, (le citoyen) concourt à la formation de la loi et consent librement à la contribution publique »<sup>55</sup>. Ainsi, sans se résumer au vote de l'impôt, la référence à la citoyenneté fiscale se présente comme un principe politique permettant de concevoir, d'organiser et de concrétiser, à partir du consentement de l'impôt, l'appartenance politique dans le cadre de l'État-nation, faisant de la légitimité de l'impôt la pierre angulaire de cette citoyenneté fiscale.

## **B. L'exercice de la citoyenneté facteur légitimant de l'impôt**

### **14. La consentement de l'impôt, expression de la souveraineté nationale en matière fiscale.**

Plus restreinte que la notion de citoyenneté, la citoyenneté fiscale est ainsi le reflet de l'exercice par les citoyens de leur souveraineté politique en matière fiscale faisant du consentement de l'impôt le fondement de la légitimité politique de l'impôt. Entendue de cette manière, la fiscalité est donc l'un des attributs de la souveraineté politique, ce qui permet de différencier le fondement de la souveraineté de son exercice, et de concevoir la délégation du pouvoir souverain à une autre entité, ainsi que le partage de ses attributs. Le résultat en est la distinction admise par une partie de la doctrine<sup>56</sup> entre la notion de souveraineté et celle de souveraineté

---

54. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit*, Paris, Dalloz 2002, 46, p. 39.

55. CONSEIL D'ÉTAT, « La citoyenneté. Être (un) citoyen aujourd'hui », Étude annuelle 2018, Les rapports du Conseil d'État, n°69, 2018, p. 27.

56. Le professeur Alexandre Maitrot de la Motte résume cette distinction ainsi : « 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 (...), 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. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 61. V. aussi Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 33, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p., p. 21-39, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles,

fiscale.

Par le biais du consentement de l'impôt, les citoyens participent à l'expression de la souveraineté politique, faisant de la citoyenneté fiscale une forme de reconnaissance de l'exercice légitime de la compétence et du pouvoir fiscal national. Dans ces conditions, « assurer la légitimité de l'impôt à travers la loi fiscale ne relève pas d'une préoccupation fiscale, mais d'une exigence citoyenne »<sup>57</sup>. Seuls les citoyens, en ce qu'ils ont le droit de concourir à la formation de la volonté souveraine du peuple, sont à même de pouvoir légitimer, par le biais du consentement de l'impôt, la compétence fiscale, c'est-à-dire de déterminer comment et sur qui sera exercé le pouvoir fiscal<sup>58</sup>. Le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel constate d'ailleurs que « le principe du consentement à l'impôt, tel qu'il résulte de l'article 14 de la Déclaration, est riche, puisqu'il porte avec lui un droit de contrôle sur les finances publiques (à la fois pour constater la nécessité de l'impôt et pour en suivre l'emploi), le droit de voter les impôts, directement ou par l'intermédiaire de représentants, et enfin la définition des éléments essentiels de la norme fiscale pour lesquels ce consentement des citoyens est requis »<sup>59</sup>. Ainsi, la citoyenneté fiscale doit être entendue comme un principe de légitimation de l'impôt dont émane un régime juridique producteur de droits et d'obligations en matière fiscale.

**15. Le pouvoir du citoyen de légitimer l'impôt.** Le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel considère également que « le même mouvement qui fonde l'obligation fiscale du citoyen conduit donc à lui reconnaître des droits, passifs ou actifs, par lesquels cette obligation fiscale sera encadrée »<sup>60</sup>. Il en déduit deux manières de théoriser de façon pertinente la notion de citoyenneté fiscale : « comme fondant l'obligation fiscale, ou comme encadrant l'obligation fiscale »<sup>61</sup> dont il apparaît qu'elles sont intrinsèquement liées autour du discours de légitimation de l'impôt<sup>62</sup> permis par l'exercice de la citoyenneté. Toutefois, la bonne compréhension de la démonstration impose, sans la contredire, de revenir à la distinction opérée par le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel pour la préciser. Le premier critère (fondement de l'obligation fiscale) renvoie au principe même de l'obligation fiscale, qu'il rattache aux théories de l'impôt échange et de l'impôt solidarité qui fonde l'obligation fiscale sur un prix ou une dette

2022, p. 9, auquel l'auteur fait référence.

57. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 474.

58. Le notion de pouvoir correspond ici à la mise en œuvre matérielle de la compétence fiscale.

59. Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, p. 4.

60. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz* 2002, 46, p. 42.

61. *Ibid.*, p. 43.

62. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, 520 p. et Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz* 2002, 46, pp. 39-77.

sociale<sup>63</sup>. Il est fait référence à la question de la nécessité de l'impôt ou encore à ce qui justifie l'obligation fiscale nationale. Le second critère (encadrement de l'obligation fiscale) renvoie à la « sujétion fiscale », c'est-à-dire à la relation entre le pouvoir souverain et les sujets sur laquelle s'est construite la reconnaissance du principe de consentement de l'impôt, caractéristique de la citoyenneté moderne. En identifiant la citoyenneté comme le fondement de l'impôt, c'est finalement à cet aspect auquel il est fait référence, dans le sens où seul le citoyen a le pouvoir de fonder la légitimité de l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable national.

16. Il ressort de la combinaison de ces deux critères, « le paradoxe qui est inhérent au principe même du consentement de l'impôt, et qui veut que les contribuables consentent collectivement ce qui est leur est imposé individuellement »<sup>64</sup>. Le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel se demande « si la formulation finalement retenue (qui fait du consentement à l'impôt un droit "tous les citoyens") ne doit pas une part de son succès à l'imprécision même de la formule. Elle permettait en effet de cumuler de manière commode l'image du membre du corps social, assujetti à ce titre à l'impôt et, dans sa totalité, l'image d'une nation souveraine dans le domaine fiscal. Mais elle confirmait aussi la dissociation entre le citoyen astreint au paiement de l'impôt, en tant que membre du corps social, et le citoyen pouvant consentir l'impôt, car participant de la volonté souveraine de la nation. Dans ce dernier cas, il ne s'agit donc que de reformuler, sous le couvert de la reconnaissance de droits individuels, le principe d'une souveraineté fiscale de la seule nation »<sup>65</sup>. Dans ces conditions, l'impôt trouve, d'une part, son fondement et, d'autre part, sa justification dans le consentement de l'impôt attaché à l'exercice de la citoyenneté. Ainsi, c'est la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt qui permet de dénouer le paradoxe attaché au consentement de l'impôt, puisque c'est parce que l'impôt est nécessaire qu'il est collectivement consenti par les citoyens avant d'être imposé au contribuable. Il en ressort concernant l'impôt que « les citoyens sont le fondement quasiment sacré de la légitimité politique et que s'exprimer en leur nom est un principe fondateur »<sup>66</sup>. En définitive, la citoyenneté est, à travers le consentement de l'impôt, le fondement politique inhérent à la justification de l'impôt, dont découle la légitimité de la

---

63. Pour une analyse détaillée et comparée de ces théories, V. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, 520 p.

64. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 156. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte insiste en effet sur le fait « qu'il est contradictoire de consentir ce qui est imposé ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81. V. aussi André BARILARI, « Le consentement à l'impôt : du Tea Party à l'écotaxe », *Après-demain* 2014, n° 1, pp. 14-16.

65. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz* 2002, 46, p. 57.

66. Franck WASERMAN, « Le citoyen et la prise de décision financière publique », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 80.

contrainte fiscale.

## §2. La citoyenneté comme justification de l'impôt

17. Il ressort de la dialectique de légitimation portée par la citoyenneté fiscale que la citoyenneté, en plus de fonder l'impôt, est également la justification du devoir fiscal. En effet, à travers le consentement de l'impôt, les citoyens sont amenés à décider de l'obligation fiscale dont ils auront à s'acquitter (§1). Se rejoignent ici les deux formes du consentement fiscal distinguées par la doctrine<sup>67</sup>. Au-delà du consentement de l'impôt donné par des citoyens à travers leurs représentants, l'acceptation individuelle de l'obligation fiscale par le contribuable relève du consentement à l'impôt<sup>68</sup>. L'ensemble des contribuables se trouve intégré dans le discours de légitimation de l'impôt en ce qu'il s'agit désormais d'un « devoir citoyen » au sens large (§2).

### A. Le devoir du citoyen de payer l'impôt

18. **La dualité paradoxale du consentement de l'impôt.** Fondée sur l'appartenance à une communauté politique, la dimension politique de la citoyenneté se reflète dans le statut juridique du citoyen, lequel implique la reconnaissance de droits et d'obligations par l'entité politique, en relation avec la contribution à la vie collective. Dans ces conditions, « justifier l'impôt impliquait donc de résoudre la contradiction d'un État ayant pour fonction première de garantir la propriété de ses citoyens, et devant nécessairement pour cela attenter à leur propriété »<sup>69</sup>. Le consentement de l'impôt permet de résoudre ce paradoxe puisque c'est le citoyen qui acquiesce lui-même de la nécessité de l'impôt qu'il aura à supporter. Autrement dit, « cela suppose pour l'individu d'admettre qu'à travers les mécanismes de la décision collective, le souverain (dont il fait partie en tant que citoyen) a décidé le prélèvement, et de

---

67. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, 270 p., Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 293, Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 226; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81 et Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 317.

68. Selon Monsieur Jean-François Boudet, « la question portant sur le caractère inclusif ou exclusif de cette conjonction a conduit à distinguer le consentement à l'impôt, consentement direct du citoyen lors de la collecte fiscale, du consentement de l'impôt, consentement indirect par les représentants du peuple lors du vote des lois de finances, comme deux fondements indissociables de la légitimité et de la légalité de l'autorité fiscale ». *Ibid.*, p. 317.

69. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz* 2002, 46, p. 44.



comprendre que l'utilisation de celui-ci relève également de la décision collective à laquelle il doit participer »<sup>70</sup>. La légitimité de l'impôt est garantie par la relation de dépendance entre le droit de consentir l'impôt et l'obligation de payer l'impôt, c'est-à-dire par le fait que celui qui subit l'obligation fiscale est également celui qui la consent. C'est donc la rencontre des droits et des obligations du citoyen en matière fiscale qui permet de confondre le statut de citoyen et celui de contribuable dans une unique représentation, celle du « citoyen-contribuable »<sup>71</sup>. Ce statut spécifique établit la légitimité de l'impôt portée par la citoyenneté fiscale, conduisant hâtivement à assimiler ces deux notions<sup>72</sup>. S'interrogeant sur la pertinence d'amalgamer le contribuable au citoyen, le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel explique que « sur le plan des représentations de l'impôt, de ce qui fonde sa légitimité l'utilisation de la notion de citoyenneté apparaît extrêmement éclairante. Il n'est pas exagéré de considérer que c'est autour des obligations qui créent l'appartenance à une communauté politiquement organisée que s'est constituée la conception moderne de l'impôt comme mode normal de financement des actions de la puissance publique »<sup>73</sup>. En d'autres termes, appuyer l'impôt sur la citoyenneté permet d'en faire une justification politique propre à contraindre juridiquement les contribuables à s'en acquitter.

**19. La construction du concept de « citoyen-contribuable » à partir du devoir de payer l'impôt consenti.** La citoyenneté se construit autour de la reconnaissance d'un devoir fiscal dont les individus sont redevables en tant que « membres d'une communauté politique organisée »<sup>74</sup>. En d'autres termes, le devoir fiscal se comprend comme le corollaire du consentement de l'impôt en ce qu'il est la contrepartie de l'appartenance politique du citoyen. C'est dans l'existence de cette obligation, sans autre contrepartie que celle de l'appartenance, que se comprend la notion de devoir fiscal. Il désigne une obligation financière qui s'impose au citoyen envers les autres membres de sa communauté et sur laquelle repose le contrat social

---

70. André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, p. 29.

71. Emmanuel de CROUY-CHANEL, *Le contribuable citoyen, histoire d'une représentation fiscale 1750-1999*, thèse de doct., Paris 1, 1999 ; Bruno DAUGERON, « Le "contribuable citoyen" : sujet du droit public financier ou objet d'un discours en droit fiscal ? » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, pp. 45-60; Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État : l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, 126, Dalloz, Paris, 2013, 670 p.; Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 374.

72. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit*, Paris, Dalloz 2002, 46, p. 39. et Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 474.

73. Emmanuel de CROUY-CHANEL, *Le contribuable citoyen, histoire d'une représentation fiscale 1750-1999*, thèse de doct., Paris 1, 1999, p. 333.

74. Gaston JÈZE, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 4<sup>e</sup> éd., XXXVII, M. Giard & E. Brière, Paris, 1910, p. 650.

les unissant. Entendu ainsi, c'est donc la citoyenneté des individus qui justifie le devoir fiscal, faisant de l'impôt un élément indissociable de la qualité de citoyen. Ainsi, comme le constate le Professeur Michel Bouvier, « la légitimité de l'impôt repose sur une représentation bien admise qui pose la fiscalité comme la concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, d'une participation matérielle à une même communauté. Autrement dit, l'état de contribuable constitue un élément essentiel de la citoyenneté »<sup>75</sup>. Les articles 13<sup>76</sup> et 14<sup>77</sup> de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 témoignent de cette conception de la citoyenneté. La qualité de contribuable n'y est appréhendée qu'à travers le citoyen, la contribution publique pesant prioritairement sur ce dernier et devant être également répartie entre tous les citoyens. Dans cette perspective, le statut du contribuable se structure autour de la traduction juridique des principes politiques attachés à la citoyenneté en matière fiscale. Les principes de légalité fiscale et d'égalité fiscale<sup>78</sup> garantissent que le contribuable, en tant que citoyen, puisse prétendre, à partir de la relation qu'il entretient avec le législateur, à des droits dans l'établissement et le contrôle de son obligation fiscale. Le paiement de l'impôt « s'ancre en effet dans la reconnaissance par chaque individu de son appartenance à une communauté de citoyens partageant un cadre politique, territorial et symbolique, commun »<sup>79</sup>.

**20. L'évolution du statut de « citoyen-contribuable » conséquence de l'élargissement de la portée de l'impôt.** La conception du « citoyen-contribuable » appréhende donc avant tout le contribuable comme une personne physique appelée à remplir son devoir fiscal. Pour autant, l'évolution du droit fiscal moderne a affecté l'assimilation du contribuable au citoyen. Désormais, la référence à la citoyenneté, si elle demeure pertinente d'un point de vue politique<sup>80</sup>,

---

75. Michel BOUVIER, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *Revue Française de Finances Publiques* 2010, n° 112, pp. V-VIII, p. VIII.

76. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

77. Selon l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « 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 ».

78. Pierre BELTRAME, « Grands principes de droit fiscal » in *Finances publiques*, sous la dir. de André ROUX, 3<sup>e</sup> éd., La documentation française, Paris, 2011.

79. Céline BELOT, « Les logiques sociologiques de soutien au processus d'intégration européenne : éléments d'interprétation », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, p. 11.

80. Le législateur a ré-affirmé la portée du lien entre la citoyenneté et l'obligation fiscale en renforçant les sanctions applicables pour certains délits de fraude fiscale réalisés en bande organisée ou facilités par les moyens justifiant l'amende majorée, par le prononcé obligatoire de l'ensemble des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille. Selon l'article 1741 du Code général des impôts, « le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, mentionnés à l'article 131-26 du code pénal, est obligatoire à l'encontre de toute personne coupable du délit prévu aux deuxième à huitième alinéas du présent article, du recel de ce délit ou de son blanchiment. Toutefois, la juridiction peut, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas prononcer lesdites peines complémentaires, en considération des circonstances

n'est plus adéquate pour appréhender juridiquement le contribuable, ce dernier n'entretenant plus forcément un lien direct avec la citoyenneté. Comme l'affirmait le Doyen Trotabas, « le contribuable est autre chose que le citoyen »<sup>81</sup>. Si la compétence fiscale nationale se fonde sur la citoyenneté, son exercice se justifie désormais principalement à travers la résidence<sup>82</sup>. Dès lors, si la plupart des citoyens sont des contribuables, tous les contribuables ne sont plus forcément des citoyens.

La citoyenneté devient donc une justification, parmi d'autres, de l'obligation fiscale. Pour une partie de la doctrine, cette évolution témoigne d'une individualisation de l'obligation fiscale aux dépens de l'implication collective du citoyen à travers le paiement de l'impôt. À cet égard, le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel explique qu'« au final, les relations entre le contribuable et l'État, qu'elles soient consensuelles (par exemple, l'obtention d'un agrément) ou conflictuelles (contrôle ou redressement fiscal) apparaissent refermées sur l'individu, sans renvoi à une quelconque dimension collective de l'obligation fiscale. S'il existe bien une citoyenneté du contribuable, c'est seulement comme détenteur de droits passifs opposables à la puissance publique »<sup>83</sup>. Dans ses travaux, le Professeur Alexandre Mangiavillano affirme que dans la perspective de la Convention européenne des droits de l'Homme, « le contribuable est avant tout un individu titulaire de droits et de libertés, une personne individualisée qui n'est d'abord pas perçue comme le membre d'une communauté politique »<sup>84</sup>. Si l'on retient l'argumentation de Madame Audrey Rosa, l'évolution du statut de « citoyen-contribuable » ne fait pas disparaître la dimension collective de la contribution publique, mais lui donne une

---

de l'infraction et de la personnalité de son auteur. La condamnation à l'inéligibilité est mentionnée pendant toute sa durée au bulletin n°2 du casier judiciaire prévu à l'article 775 du code de procédure pénale. Ces interdictions ne peuvent excéder dix ans à l'encontre d'une personne exerçant une fonction de membre du Gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits, et cinq ans pour toute autre personne ». Le non respect frauduleux de son obligation fiscale par le citoyen-contribuable impose qu'il soit privé du droit de vote attaché à son statut de citoyen et donc du droit de consentir l'impôt. Autrement dit, le non respect par le citoyen-contribuable de son obligation fiscale entraîne son exclusion de la communauté politique.

81. Louis TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal, » *Revue de science et de législation financière* 1928, 1, p. 225.

82. Andreas KALLERGIS, *La compétence fiscale*, Dalloz, Paris, 2018, 1002 p., p. 239-240; Benvenuto GRIZIOTTI, « L'imposition fiscale des étrangers », *R.C.A.D.I* 1926, 13, p. 19 et svt et Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 171. A ce titre, les États membres appliquent aujourd'hui encore des critères différents et variés pour déterminer le statut de résidence fiscale. Dans une communication de 2020, la Commission européenne a annoncé vouloir proposer une initiative législative, sous la forme d'une proposition de directive du Conseil, harmonisant les critères de résidence fiscale. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen et au Conseil, « Un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée l'appui de la stratégie de relance », 15 juillet 2020, COM(2020) 312 final. Au delà, le critère de résidence se concilie également avec le principe de l'imposition à la source. V. Philippe MALHERBE, *Éléments de droit fiscal international*, Bruylant, Bruxelles, 2015, 219 p.

83. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz* 2002, 46, p. 61.

84. Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État : l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, 126, Dalloz, Paris, 2013, p. 30.

nouvelle signification. En effet, « si les contribuables citoyens par leur effort fiscal participent à la solidarité nationale les contribuables non-citoyens sont associés par le biais de leur assujettissement à la fiscalité directe (et indirecte) aux dépenses d'intérêt général. L'ensemble concourt à la consolidation du lien solidarité-impôt qui ne se réduit pas à la solidarité nationale »<sup>85</sup>. C'est ce lien solidarité-impôt ainsi élargi qui permet selon elle l'identification d'une citoyenneté fiscale<sup>86</sup>, révélant par ailleurs le caractère polysémique du concept de citoyenneté fiscale.

21. Cette évolution tient au fait que dans les démocraties libérales, l'ensemble des droits fondés sur l'appartenance de l'individu repose essentiellement sur la combinaison de ces deux critères que sont la nationalité et la résidence. Il est encore possible d'identifier un « lien d'automatisme entre contribuable et citoyen »<sup>87</sup> en droit américain où la citoyenneté demeure un facteur d'imposition<sup>88</sup>. Dans le droit fiscal international, les conventions fiscales internationales prises sur le modèle OCDE font référence à la citoyenneté en tant que critère de rattachement personnel par l'intermédiaire du statut de « national » comme étant « toute personne physique qui possède la nationalité ou la citoyenneté de cet État contractant »<sup>89</sup>. Pour autant, la référence à la citoyenneté ne suscite pas plus de développements et pour connaître ses conditions d'acquisition, notamment par le biais de la nationalité, il faut se référer aux règles fixées par chaque État contractant<sup>90</sup>. Si le lien entre les contribuables et l'État passe par la citoyenneté, la citoyenneté fiscale ne peut se réduire à la reconnaissance d'un devoir fiscal dont seuls les citoyens seraient débiteurs. Toute réflexion menée sur la citoyenneté fiscale impose de faire évoluer l'interprétation doctrinale de cette notion. L'obligation fiscale ne doit plus seulement être envisagée comme la contrepartie de l'appartenance des citoyens à une communauté politique, mais comme le symbole de l'appartenance des contribuables à une communauté élargie dont les contours juridiques se fondent, sans se confondre, sur ceux de la communauté politique : la collectivité publique.

---

85. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 375.

86. *Ibid.*, p. 395.

87. Fabrice PEZET, *La fiscalité et le marché. De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse de doct., Université Paris Est Créteil, 2017, p. 6.

88. Ruth MASON, « Citizenship Taxation », *Southern California Law Review* 2015, 89, pp. 169-227.

89. Article 3 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE.

90. Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 15<sup>e</sup> éd., Éditions Francis Lefebvre, Paris, 2021, p. 1100.

## B. Le « devoir citoyen » de payer l'impôt

**22. La fonction citoyenne de l'impôt.** Au-delà des personnes physiques, l'identification du contribuable a suivi les transformations connues par le concept de personnalité juridique qui accorde des droits et des devoirs aux personnes morales. S'il est admis que la qualité de citoyen ne peut s'étendre aux personnes morales, la qualité de contribuable leur a été reconnue à partir de la Seconde Guerre mondiale<sup>91</sup>. Les personnes morales sont également soumises à l'obligation fiscale. L'introduction des différents systèmes d'imposition des sociétés confirme une rupture majeure avec la conception d'une citoyenneté fiscale qui ne fonderait la légitimité de l'impôt qu'à partir du statut du citoyen-contribuable. En effet, ces profondes mutations conduisent à s'interroger sur la légitimité de la justification de l'obligation fiscale puisque bien qu'ils ne soient pas des citoyens, les contribuables (étrangers, sociétés) sont tenus de contribuer aux charges publiques<sup>92</sup>. Or, dépourvue de droits politiques, la citoyenneté fiscale ne peut, *a priori*, pas concerner ces personnes puisque « la citoyenneté ne peut pas renoncer à sa dimension politique, exprimée par l'allocation de droits politiques ainsi que par ce lien d'appartenance à une communauté politique »<sup>93</sup>, sauf au prix d'une redéfinition élargie de l'obligation fiscale, non pas comprise seulement comme un devoir du citoyen, mais comme un « devoir citoyen » au regard de la collectivité.

**23.** Cette approche revient à écarter la fonction politique de la citoyenneté pour en faire une justification morale de nature à contraindre les contribuables citoyens ou non à payer l'impôt. Ce n'est plus la citoyenneté en tant que statut politique à partir duquel se matérialise le citoyen-contribuable qui justifie l'obligation de paiement de l'impôt, mais la citoyenneté en tant que vertu. En effet, « tout autant qu'un statut, la citoyenneté est aussi une praxis, voire une vertu : une énergie morale, une force, au sens premier de ce dernier terme, et par extension une pratique conforme à un idéal, car elle participe de la recherche du bien ; d'un bien commun qui se trouve en chaque membre de la cité et dont il est avec tous comptable. La notion désigne alors l'action même de participer au corps politique et à la délibération commune, mais aussi au corps civil, au travers du respect des lois et des codes de la communauté, c'est-à-dire du

---

91. Pour une analyse historique de l'impôt sur les sociétés, V. René OFFERMANS, *The Entrepreneurship Concept in a European Comparative Law Perspective*, 5, Kluwer Law International, La Haye, 2002, 384 p., p. 147-151.

92. La légitimité d'une imposition propre aux personnes morales a pu être contestée par ceux qui considèrent que l'obligation fiscale est une obligation personnelle qui ne peut concerner que le contribuable citoyen et que les personnes morales, plus spécifiquement les entreprises répercuteraient l'impôt sur ces derniers en tant qu'employés, clients, propriétaires...

93. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 477.

civisme et de l'engagement en faveur de la collectivité »<sup>94</sup>. Le fait pour le contribuable de s'acquitter de ses obligations fiscales est un acte de citoyenneté au sens large. Par le paiement de ses impôts, le contribuable peut « éprouver pratiquement les liens de solidarités qui le lient aux autres membres de la collectivité »<sup>95</sup>. La citoyenneté ainsi identifiée en tant que vertu, conduit à faire entrer la morale dans le champ du droit fiscal<sup>96</sup>, même si juridiquement<sup>97</sup> ce critère est inopérant<sup>98</sup> pour apprécier le respect du devoir fiscal. La citoyenneté peut, en matière fiscale, marquer le trait d'union entre le droit et la morale en fondant l'impôt à l'origine du devoir fiscal, sur des normes politiques et sociales supérieures<sup>99</sup>.

Du reste, la fonction légitimatrice de la citoyenneté en tant que statut politique n'en est pas remise en cause, puisque seul le citoyen, en tant que titulaire de droits politiques, peut consentir l'impôt. Les citoyens constatent à travers le consentement de l'impôt la nécessité de faire participer l'ensemble des contribuables au financement des dépenses publiques indispensable au fonctionnement de la collectivité. Compris ainsi, le critère de résidence « reflète adéquatement le lien privilégié, voire le « contrat social » entre un État et un contribuable déterminé »<sup>100</sup>. Il s'intègre sans difficulté dans le discours de légitimation portée par la ci-

94. CONSEIL D'ÉTAT, « La citoyenneté. Être (un) citoyen aujourd'hui », Étude annuelle 2018, Les rapports du Conseil d'État, n°69, 2018. p. 23.

95. Nicolas DELALANDE, « Le pacte fiscal est-il républicain ? » in *Une contre-histoire de la IIIe République*, sous la dir. de Marion FONTAINE, Frédérique MONIER et Christophe PROCHASSION, La découverte, Paris, 2013, p. 274.

96. Anne KLETHI, « La prise en compte des stratégies agressives dans l'évaluation du respect par les entreprises des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance », *Cahier de fiscalité luxembourgeoise et européenne* 2022, 1, pp. 33-57

97. Appréhender le paiement de l'impôt à partir de la vertu conduit d'une certaine manière à dépasser la simple positivité de la loi. V. Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, LGDJ, Paris, 1999, 376 p. Pour une étude détaillée de la distinction entre le positivisme et le naturalisme, V. Philippe JESTAZ et Georges RIPERT, *Droit naturel et positivisme juridique*, 1, Dalloz, Paris, 2013, 100 p.

98. A ce sujet, Monsieur Julien Pellefigue considère au sujet de la réforme fiscale liée au projet BEPS portée par l'OCDE que « même si les effets économiques et sociaux de l'optimisation fiscale des entreprises sont, sans conteste, considérables, l'angle moral est à la fois inopérant et très peu adapté à la question. D'abord, d'un point de vue logique, les sociétés par actions sont des institutions conçues pour organiser efficacement la production, elles ne sont pas dotées de sens moral. Évoquer le problème sous cet angle traduit une méconnaissance du mécanisme complexe par lequel les décisions sont prises dans les entreprises. Sous l'angle de l'efficacité ensuite : se contenter d'enjoindre les entreprises à " agir de façon morale " est voué à l'échec. D'abord parce que le terme " moral " est flou et s'applique fort mal à la fiscalité. Ensuite, parce que les entreprises agissent dans le cadre de la loi, si l'application stricte des lois actuelles conduit à une situation qui est jugée aujourd'hui inacceptable, alors il faut changer les lois. Montrer du doigt le comportement d'une entreprise est un écran de fumée jeté par les gouvernements pour faire oublier leurs échecs à réformer le système fiscal ». V. Julien PELLEFIGUE, « Fiscalité Internationale : le véritable enjeu de la réforme est le maintien du modèle actuel de mondialisation », *Le club des juristes* 2021, disponible sur <https://blog.leclubdesjuristes.com/fiscalite-internationale-le-veritable-enjeu-de-la-reforme-est-le-maintien-du-modele-actuel-de-mondialisation>.

99. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 4, p. 516.

100. Edouard-Jean NAVEZ, « Chapitre II - La résidence fiscale des contribuables : une notion aux contours variables » in *La fiscalité des successions et des donations internationales : théorie générale et applications en*

toyenneté fiscale puisqu'il « assure la cohérence entre le paiement de l'impôt et l'accès aux prestations publiques qui est donné à tous les résidents »<sup>101</sup>. Le prélèvement d'une contribution publique sur les revenus, le capital ou encore les dépenses réalisées par les contribuables, qu'ils soient citoyens ou non, se justifie par l'imbrication, au sein de la collectivité des intérêts publics et privés, et par la socialisation des risques qui en résulte.

**24. La portée élargie de la citoyenneté fiscale.** La conséquence est l'extension du champ d'application *ratione materiae* de la citoyenneté fiscale. Si l'impôt direct met davantage en valeur le lien politique entre le contribuable et la collectivité, son recouvrement et son incidence visant directement le contribuable, « à tel point que l'on peut penser que l'exemption d'impôt affaiblit la citoyenneté »<sup>102</sup>, la citoyenneté fiscale vise également la fiscalité indirecte<sup>103</sup>, puisqu'*in fine*, la charge de l'impôt pèse sur le contribuable au sens où c'est lui qui réalise l'opération économique taxée<sup>104</sup>.

**25.** Si le consentement de l'impôt relève de l'appartenance à une communauté politique et reste attaché au statut de citoyen, le paiement de l'impôt relève de l'appartenance des personnes (physiques ou morales) à la collectivité publique et découle de la citoyenneté en tant que vertu. L'impôt trouve sa légitimité parce qu'en finançant l'action de la collectivité, il est une condition d'existence de celle-ci. Le citoyen reste donc « une figure centrale, mais un acteur effacé »<sup>105</sup> du devoir fiscal, puisque « de fait, le système représentatif ne peut fonctionner sans l'onction d'une légitimation citoyenne, mais s'accommode ensuite fort naturellement d'une relégation des citoyens dans un arrière-plan très secondaire »<sup>106</sup>.

---

*droit comparé*, sous la dir. de Edouard-Jean NAVEZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 94.

101. CONSEIL D'ÉTAT, « La citoyenneté. Être (un) citoyen aujourd'hui », Étude annuelle 2018, Les rapports du Conseil d'État, n°69, 2018, p. 47.

102. Catherine LARRÈRE, « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, n° 1, p. 118.

103. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 478.

104. De manière classique, la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects repose sur deux distinctions. Une distinction juridique, effectuée suivant l'incidence fiscale, c'est-à-dire sur celui sur qui pèse la charge de l'impôt, et une distinction administrative effectuée selon le mode de recouvrement de l'impôt. A ces deux distinctions le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte met en avant celle du « critère économique », dont il apparaît le plus souvent qu'elle se recoupe avec les autres critères de distinction. Il s'agit de considérer que « tous les impôts assis sur les revenus ou la fortune sont des impôts directs, et que ceux qui frappent les dépenses sont des impôts indirects ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p., p. 1-10, spé. p. 8. V. aussi Catherine LARRÈRE, « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, n° 1, pp. 17-30.

105. Franck WASERMAN, « Le citoyen et la prise de décision financière publique », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 79.

106. *Ibid.*, p. 79.

**26. La portée élargie de la citoyenneté fiscale débattue.** Définir la citoyenneté fiscale à partir de cette conception élargie du devoir fiscal peut pourtant paraître galvaudé. La doctrine attire l'attention sur l'utilisation banalisée des termes de citoyenneté, et de citoyen. L'évolution de leur signification traditionnelle conduirait à leur faire perdre leur sens politique<sup>107</sup>. Suivant la logique du Professeur Bruno Daugeron, cette conception mènerait à ce que « le discours sur la citoyenneté fiscale (soit) donc au droit public financier ce que la citoyenneté administrative est au droit administratif : l'illusion d'un fondement relevant purement et simplement du langage et faisant perdre de vue ce que le concept originel pouvait avoir de structurant »<sup>108</sup>.

En réalité, le discours de légitimité de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale est affecté par l'absence de mise en valeur de la dimension collective de l'impôt en ce qu'il permet la mise en œuvre d'une solidarité financière au sein de la collectivité dont dépend la fonction sociale du système fiscal. Entendre la citoyenneté comme une justification vertueuse prenant appui sur la « citoyenneté-statut », permet de donner une nouvelle dimension à la citoyenneté fiscale en enrichissant sa portée politique. Cette interprétation de la citoyenneté fiscale considère le contribuable, qu'il soit personne physique ou personne morale, comme faisant partie d'une société dont il tire des avantages économiques et sociaux. Le paiement de l'impôt devient la traduction d'une volonté de participer financièrement au fonctionnement de cette collectivité, et dont la finalité est d'assurer la solidarité entre l'ensemble de ses membres. Dès lors, « tout comme le vote est une cérémonie de citoyenneté politique, payer des impôts est une cérémonie de citoyenneté fiscale »<sup>109</sup>.

La théorie de la responsabilité sociale (ou sociétale) des entreprises (« *corporate social responsibility* ») développée récemment au niveau européen<sup>110</sup> et mettant en avant les répercus-

---

107. A cet égard Bruno Daugeron considère « que le mot "citoyen" a changé de statut : il n'est plus un nom mais un adjectif. Il ne désigne plus un statut mais un type de comportement, celui qui est réputé traduire une attitude de civisme, mot jugé pas assez fort sur le marché des qualificatifs, fût-ce au prix d'une belle confusion terminologique (entretenu par l'administration) entre citoyenneté et civisme » V. Bruno DAUGERON, « Le "contribuable citoyen" : sujet du droit public financier ou objet d'un discours en droit fiscal ? » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 59. et Hélène MANCIAUX, « L'introuvable citoyenneté de l'Union dans le projet de constitution pour l'Europe », *Europe* 2004, n° 4, pp. 3-6.

108. Bruno DAUGERON, « Le "contribuable citoyen" : sujet du droit public financier ou objet d'un discours en droit fiscal ? » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 59.

109. Ajay K. MEHROTRA, « Reviving fiscal citizenship », *Michigan Law Review* 2014, 113, p. 951 : « *Just as voting is a ceremony of political citizenship, paying taxes is a ceremony of fiscal citizenship. When an individual pays taxes, she draws attention to how she is holding up her part of the social contract* ». Traduction par nos soins.

110. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au comité économique et social européen et au comité des régions, « Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014 », COM/2011/0681 final et Commission staff working document, « Corporate Social Responsibility, Responsible Business Conduct, and Business & Human Rights : Overview of Progress », SWD(2019) 143 final.



sions qu'ont les actions des entreprises sur la vie des citoyens, notamment en matière sociale et environnementale, confirme la volonté de faire le lien entre les citoyens et les entreprises, en tant qu'acteur d'une même société. Si cette théorie ne concerne pas directement la fiscalité<sup>111</sup>, une définition élargie de la citoyenneté fiscale permet de rendre compte de la relation entre le respect des obligations fiscales des entreprises et les citoyens<sup>112</sup>.

27. Le fait que les deux figures de citoyen et de contribuable ne coïncident pas ne s'oppose pas à l'existence d'une citoyenneté fiscale, mais devient au contraire « un élément qui spécifie et caractérise (cette) notion »<sup>113</sup> en élargissant sa portée *rationae personae*. Le contribuable est soumis à un devoir non pas parce qu'il est citoyen, mais parce qu'en tant que membre d'une collectivité publique, les citoyens ont collectivement décidé qu'il devait s'y engager financièrement. Lorsque le contribuable paie des impôts, il attire l'attention sur la façon dont il tient sa part du « "pacte fiscal citoyen" fondement financier du contrat social »<sup>114</sup> et qui engage la responsabilité de tous les membres de la collectivité. Cette extension du champ de la citoyenneté fiscale permet de reconsidérer, face au développement de la théorie de « l'impôt-échange »<sup>115</sup>, la signification politique de l'impôt comme l'expression d'un lien de solidarité<sup>116</sup> entre tous les contribuables et sur lequel repose la réalisation des différents

---

111. Daniel GUTMANN, « Les instruments non fiscaux de lutte contre l'évasion fiscale. Réflexions sur la responsabilité sociale des entreprises », *Revue française de finances publiques* 2010, n° 110, pp. 57-69.

112. En 2015, le prix du citoyen européen, destiné à récompenser des projets et des initiatives qui facilitent la coopération européenne et la promotion de valeurs communes, a été remis par le Parlement européen à Monsieur Antoine Deltour, le principal lanceur d'alerte à l'origine du scandale des « *LuxLeaks* ». Il avait révélé l'existence de nombreux accords fiscaux entre des multinationales et l'administration fiscale luxembourgeoise sur la base de mécanismes d'évitement fiscal, pratiques également connues sous le nom de procédure de « *ruling* » ou « rescrit fiscal », et sur laquelle nous reviendrons dans les développements de cette thèse. Il s'agit d'un signal politique fort, puisque le Parlement européen considère que les révélations de ce citoyen européen sur les pratiques fiscales luxembourgeoises concourent à la promotion de la citoyenneté européenne. De cette manière, le lien entre citoyenneté et fiscalité est ici implicitement affirmé au niveau européen, à travers la reconnaissance de la nécessité pour les entreprises de respecter leurs obligations fiscales et payer leur juste part d'impôt. V. aussi Amélie LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale : de la complaisance à la vigilance*, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2021, 1280 p.

113. Michel BORGETTO, « Brèves remarques sur la notion de citoyenneté financière » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 306. Si l'auteur fait référence à la notion de « citoyenneté financière », elle peut s'assimiler à celle de « citoyenneté fiscale ».

114. Rapport, Conseil économique, social et environnemental, au nom de la section des finances, Philippe Valletoux, « Budgets publics (États et collectivités locales) : contribuables et citoyens », La Documentation française, 2010, p. 37.

115. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit*, Paris, Dalloz 2002, 46, pp. 39-77.

116. Michel BOUVIER, « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs* 2014, 4, n° 151, pp. 27-34 ; Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, 520 p. ; Vincent DUSSART, « Solidarité et fiscalité » in *Solidarité(s) : perspectives juridiques. Actes de colloques de l'IFR n°6*, sous la dir. de Maryvonne HECQUARD-THÉRON, LGDJ, Paris, 2009, pp. 243-253.

objectifs portés par l'impôt<sup>117</sup>. Ce cadre consacre l'engagement financier des contribuables par le paiement de l'impôt, comme une mode d'expression de la citoyenneté fiscale. La citoyenneté fiscale s'incarne au-delà du « citoyen-contribuable », dans l'accomplissement par le contribuable de son devoir fiscal en tant que membre de la collectivité, et sur lequel repose à partir du consentement de l'impôt, le sentiment d'appartenance des citoyens à la communauté politique.

## **Section II La reconsidération de la citoyenneté fiscale par le droit de l'Union européenne**

**28.** Au regard de la définition de la citoyenneté fiscale et du champ d'application matériel et personnel dans lequel elle s'exprime, il apparaît que la relation qu'entretient le droit de l'Union européenne avec la fiscalité (§1) dont découlent les rapports entre la citoyenneté européenne et la fiscalité (§2) conduit à la reconsidérer.

### **§1. La relation entre le droit de l'Union européenne et la fiscalité**

**29.** Le développement du droit de l'Union européenne dans le cadre de la création et du fonctionnement du marché intérieur a conduit à dégager une portée fiscale aux dispositions européennes (A), définissant le cadre d'une protection européenne du contribuable (B).

---

117. Dans sa célèbre théorie sur les finances publiques, Richard Musgrave identifie les trois principales fonctions de l'Etat qui sont la fourniture de services publics ou de biens collectifs, la politique sociale et la politique économique. Il en ressort que l'impôt, en plus de financer les services publics, permet également de réaliser des objectifs de politique économique et sociale à partir de politique de redistribution visant la cohésion sociale et la performance économique et de politique d'incitation visant à orienter les comportements individuels dans un sens favorable à la collectivité. V. Richard Abel MUSGRAVE, *The theory of public finance : a study in public economy*, McGraw-Hil, New York, 1959.

## A. La portée fiscale des dispositions européennes

**30. L'existence d'un droit européen de la fiscalité fondé sur le marché.** Les dispositions européennes ayant une portée fiscale sont avant tout comprises comme des règles complémentaires au bon fonctionnement du marché intérieur, destinées à empêcher que cet objectif puisse « être mis(es) en échec par les réglementations fiscales internes des États membres »<sup>118</sup>. L'ensemble des règles fiscales inscrites dans le traité n'est appréhendé qu'à travers une logique économique. Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prévoit l'interdiction des droits de douane à l'importation et à l'exportation, les taxes d'effet équivalent (Articles 28 et 30 du TFUE)<sup>119</sup>; l'interdiction des restrictions en matière d'impôts indirects, comme la prohibition des impositions intérieures discriminatoires (article 110 TFUE)<sup>120</sup>, la prohibition des subventions à l'exportation (articles 111 et 112 du TFUE)<sup>121</sup>, et aussi le recours à une procédure d'harmonisation (articles 113 et 115 du TFUE)<sup>122</sup>.

---

118. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 52.

119. Selon l'article 28 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 1. 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. 2. 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. ». Selon l'article 30 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « 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 »

120. Selon l'article 110 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions ».

121. Selon l'article 111 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Les produits exportés vers le territoire d'un des États membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement ». Selon l'article 112 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « En ce qui concerne les impositions autres que les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'accises et les autres impôts indirects, des exonérations et des remboursements à l'exportation vers les autres États membres ne peuvent être opérés, et des taxes de compensation à l'importation en provenance des États membres ne peuvent être établies, que pour autant que les mesures envisagées ont été préalablement approuvées pour une période limitée par le Conseil, sur proposition de la Commission ».

122. Selon l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ». Selon l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».

**31. Le marché facteur de mise en oeuvre d'un processus d'intégration fiscale en dehors d'une compétence fiscale européenne.** L'harmonisation si elle est largement mise en oeuvre en matière de fiscalité indirecte, demeure, en raison du silence des traités et en l'absence de compétence fiscale de l'Union européenne<sup>123</sup>, limitée en matière de fiscalité directe<sup>124</sup>. Indépendamment des dispositions concernant explicitement la fiscalité, c'est la Cour de justice qui a principalement œuvré, à travers la protection des libertés de circulation et le régime des aides d'État, à concilier le fonctionnement du marché intérieur avec les politiques fiscales nationales faisant d'elle « un acteur politique dont les choix ont grandement affecté le système politique de l'Union »<sup>125</sup>. Elle formalisera cet impératif dans l'arrêt de principe *Schumacker* à travers le considérant, désormais systématiquement repris, selon lequel « si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire »<sup>126</sup>. En d'autres termes, l'absence de compétence fiscale européenne ne justifie pas que les fiscalités directes nationales soient affranchies du respect des dispositions européennes. Si la compétence fiscale demeure exclusivement fondée sur le consentement national de l'impôt, elle doit être exercée dans le respect des principes inhérents au fonctionnement du marché intérieur. « Dès lors, la politique fiscale est conçue comme une politique d'accompagnement à la création d'un marché commun, puis d'un marché intérieur »<sup>127</sup>. La fiscalité étant susceptible de représenter un obstacle à la réalisation du marché intérieur, « il n'y a que deux sortes de règles : celles qui sont compatibles avec les principes d'un grand marché sans frontières et celles qui ne le sont pas »<sup>128</sup>.

---

123. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p. ; Edoardo TRAVERSA, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, p. 823. ; Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 106.

124. Cette absence engendre la quasi-impossibilité d'amorcer une harmonisation en matière d'impôts directs, notamment ceux assis sur les revenus des personnes morales ou des personnes physiques. Pour une analyse approfondie de l'harmonisation en matière de fiscalité directe, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p. et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p.

125. Sabine SAURUGGER et Fabien TERPAN, « La Cour de justice au cœur de la gouvernance européenne », *Pouvoirs* 2014, n° 2, p. 61.

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

127. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 79.

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

32. L'application du droit de l'Union européenne justifie, d'une part, un contrôle des fiscalités nationales et permet, d'autre part, une convergence des fiscalités nationales, ce qui correspond respectivement à l'intégration négative et positive des droits fiscaux nationaux<sup>129</sup>. Dans le premier cas, les États membres doivent respecter les libertés de circulation et les règles relatives aux aides d'État. Il en découle plusieurs interdictions : l'interdiction des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises<sup>130</sup>, des personnes<sup>131</sup>, à la liberté d'établissement<sup>132</sup> et de services<sup>133</sup> et la libre circulation des capitaux<sup>134</sup>, mais aussi l'interdiction des avantages fiscaux sélectifs incompatibles avec le bon fonctionnement du marché intérieur<sup>135</sup>. Apparaît l'idée selon laquelle, « l'élimination des entraves (agit) comme substitut à la politique fiscale de l'Union européenne »<sup>136</sup>, dont la mise en œuvre repose quant à elle sur l'intégration positive des droits fiscaux nationaux. Dans ce cas, les États membres décident à l'unanimité d'harmoniser ou coordonner leurs droits fiscaux nationaux. Il en ressort, la mise en place d'un système commun en matière de taxe sur la valeur ajoutée<sup>137</sup>, et une harmonisation en matière de droits d'accises<sup>138</sup> et des rassemblements de capitaux<sup>139</sup>. Davantage limitée en matière de fiscalité directe, elle permet l'introduction de principes communs à l'ensemble des droits fiscaux nationaux afin de permettre l'élimination des doubles impositions<sup>140</sup> et la coopération

---

129. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 44. et svt.

130. Articles 30, 110, 111 et 112 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

131. Article 45 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (concernant la liberté de circulation des travailleurs. V. aussi l'article 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (concernant la liberté de circulation des citoyens européens). Les implications spécifiques de cette liberté en matière fiscale seront abordés dans le second paragraphe de cette section, avant d'être développées dans la première partie de cette thèse.

132. Article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

133. Article 51 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

134. Article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

135. Articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

136. Benoît DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 126, p. 52. V. aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 63.

137. Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée », *JOUE* L n°347, du 11 décembre 2006, pp. 1–118.

138. Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 « relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE », *JOUE* L n°9 du 14 janvier 2009, pp. 12–30.

139. Directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 « concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux », *JOUE* L n°46 du 21 février 2008, pp. 11–22.

140. 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 », *JOUE* L n°345 du 29 décembre 2011, pp. 8–16; Directive 2019/2121 du Parlement européen et du Conseil du 27 novembre 2019 « modifiant la directive (UE) 2017/1132 en ce qui concerne les transformations, fusions et scissions transfrontalières », *JOUE* L n°321, du 12 décembre 2019, pp. 1-44.

en matière administrative<sup>141</sup>. Autrement dit, à l'inverse de l'intégration négative, l'intégration positive « repose sur l'instauration d'un système institutionnel d'encadrement des politiques ou actions communes, l'objectif étant de permettre à des économies intégrées de fonctionner selon des conditions égales »<sup>142</sup>.

**33. Un consentement de l'impôt exercé dans le cadre du marché intérieur.** Conséquence de l'intégration fiscale, l'impôt s'organise désormais autour des principes européens garantissant le bon fonctionnement du marché intérieur, dotés d'une valeur supérieure aux droits nationaux<sup>143</sup>. Le droit de l'Union européenne conduit à reconsidérer le principe du consentement de l'impôt dont l'exercice se confronte au fonctionnement du marché intérieur. Alors même que le consentement de l'impôt permet non seulement de légitimer l'impôt auprès des citoyens, mais aussi de le légaliser auprès des contribuables<sup>144</sup>, le processus d'intégration fiscale exerce une contrainte sur l'exercice par les Parlements nationaux de leur compétence fiscale<sup>145</sup>. Monsieur Loïc Levoyer observe que « le principe même de l'amputation de la compétence fiscale des parlements est contenu dans les dispositions du traité »<sup>146</sup>. Les Parlements nationaux n'ont plus la faculté d'organiser librement le système fiscal de leur choix. Ils ne peuvent plus voter ou maintenir une loi fiscale qui serait contraire au fonctionnement du marché. La capacité des Parlements nationaux de lever un impôt dont ils ont librement déterminé les modalités se restreint.

En définitive, le droit de l'Union européenne se caractérise par son indifférence à l'endroit des principes politiques attachés à l'organisation de la norme fiscale et dont dépend la légitimité de l'impôt. Si « la légitimité de la prise de décision financière publique repose, selon la tradition démocratique, sur le principe selon lequel le Parlement est le centre ultime du

---

141. En matière de fiscalité directe, V. Règlement (UE) n°904/2010 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 », *JOUE L* n°268 du 12 octobre 2010, pp. 1-18 et Règlement (UE) n°389/2012 du Conseil du 2 mai 2012 « concernant la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises et abrogeant le règlement (CE) n°2073/2004 », *JOUE L* n°121 du 8 mai 2012, pp. 1-15.10. En matière de fiscalité directe, V. Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE », *JOUE L* n°64 du 11 mars 2011, pp. 1-12.

142. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 46.

143. CJCE, 15 juillet 1964, aff. C-6/64, *Costa c/ ENEL*, Rec., p. 1141.

144. Selon l'article 34 de la Constitution française du 4 octobre 1958 : « La loi fixe les règles concernant : (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie ».

145. Loïc LEVOYER, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, thèse de doct., 2002, LGDJ, Paris, p. 13. Christian LOPEZ, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne », *Les Petites Affiches* 2000, n° 61, p. 5.

146. Loïc LEVOYER, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, thèse de doct., 2002, LGDJ, Paris, p. 108.

pouvoir »<sup>147</sup>, « il est irréaliste de croire que la fiscalité ne peut pas être affectée par le droit communautaire »<sup>148</sup>. Certes, dans le cadre de l'intégration positive, cette confrontation demeure mesurée puisque cette technique impose le vote à l'unanimité des États membres<sup>149</sup> et suppose des mesures de transposition en droit interne. Toutefois, comme l'indique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « l'auteur des normes européennes reste l'Union européenne »<sup>150</sup>. Les effets du droit de l'Union européenne sur les fiscalités nationales s'imposent aux Parlements nationaux, affaiblissant la portée politique du consentement de l'impôt. Ce principe ainsi contrarié, c'est le fondement démocratique de la légitimité de l'impôt et au-delà, l'exercice de la souveraineté nationale, qui se trouve reconsidéré.

**34. La disparition non compensée du consentement de l'impôt.** La portée de l'intégration fiscale dépasse les compétences transférées par les États membres à l'Union européenne<sup>151</sup>. Or, selon la logique poursuivie par les traités européens<sup>152</sup>, l'Union européenne est soumise au principe d'attribution des compétences<sup>153</sup> et ne dispose pas de la « compétence de la compé-

---

147. Michel BOUVIER, « Le citoyen, la gouvernance financière publique et les mutations du politique », *Revue française de finances publiques* 2016, 135, p. 10.

148. Melchior WHATHELET, « Direct taxation and EU law : integration or disintegration ? », *EC Tax Review* 2004, 13, n° 1, p. 3 : « *It is unrealistic to believe that tax can remain unaffected by Community law* ». Traduction par nos soins.

149. Articles 113 et 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. En ce sens, V. aussi Sophie BAZIADOLY, « Quelles leçons et quelles réponses à la crise actuelle ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 134, p. 275.

150. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 64.

151. Entendue ainsi, la compétence européenne désigne la capacité reconnue aux autorités européennes d'accomplir des actes juridiques licites au nom de l'Union européenne. V. Vlad CONSTANTINESCO, *Compétences et pouvoirs dans les communautés européennes : contribution à l'étude de la nature juridique des communautés*, LXXIV, LGDJ, Paris, 1973, 492 p., Francesco MARTUCCI, *Droit de l'Union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Dalloz, Paris, 2021, 1006 p., Valérie MICHEL, *Recherches sur les compétences de la Communauté européenne*, L'Harmattan, Paris, 2003, p. 26 ; Antonio TIZANNO, « Les compétences de la Communauté » in *Trente ans de droit communautaire*, Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg, 1981, pp. 45-72.

152. Rappelons ici que la nature juridique des Traités fondateurs de l'Union européenne fait débat sur le terrain doctrinal. Si pour certains, les traités sont fondés sur la logique conventionnelle émanant du droit international et par laquelle les États membres se sont liés les uns aux autres. Pour d'autre, l'évolution de l'intégration européenne a conduit à donner une dimension constitutionnelle aux Traités, leur accordant une primauté sur les droits nationaux. Pour analyse approfondie sur cette divergence, V. les travaux du Professeur Edouard Dubout selon qui « les actes fondateurs de l'Union présentent une dimension conventionnelle qui n'est pas incompatible avec la co-existence d'une dimension constitutionnelle ». V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 73. et svt, spé. p. 78. V. aussi Dieter GRIMM et Olivier BEAUD, « Démocratie européenne : les raisons de la défiance », *Esprit* 2015, n° 7, p. 85. et Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, 384 p.

153. L'article premier du traité sur l'Union européenne indique que « par le présent traité, les HAUTES PARTIES CONTRACTANTES INSTITUENT ENTRE ELLES UNE UNION EUROPÉENNE, CI-APRÈS DÉNOMMÉE «UNION», À LAQUELLE LES ÉTATS MEMBRES ATTRIBUENT DES COMPÉTENCES POUR ATTEINDRE LEURS OBJECTIFS COMMUNS ». L'article 5 du traité sur l'Union européenne consacre textuellement le principe d'attribution des

tence »<sup>154</sup> qui est conservée au niveau des États membres<sup>155</sup>. Le consentement de l'impôt en tant qu'expression de la souveraineté nationale est exclusivement exercé par les représentants des citoyens aux Parlements nationaux<sup>156</sup>. En effet, comme l'écrit le Professeur Dominique Berlin, « la représentation repose sur le principe, parfois implicite, selon lequel les représentés sont la source du pouvoir qu'ils délèguent. Or, dans le cadre de l'Union, les citoyens européens ne peuvent pas être la source du pouvoir souverain européen si la fiscalité, du moins la politique fiscale commune, n'était pas envisagée comme un but de la construction fiscale communautaire, la fiscalité est incontestablement considérée comme un moyen au service du but plus général de l'intégration économique, la politique fiscale de l'Union n'étant elle-même que la concrétisation de ce rôle »<sup>157</sup>. L'Union européenne ne dispose pas d'une compétence fiscale parce que celle-ci est considérée comme un des « attributs constitutifs et historiques par excellence »<sup>158</sup> de la souveraineté nationale. C'est parce que l'exclusivité de la compétence et du pouvoir fiscal qu'exercent les États membres sur les contribuables dépend du consentement de l'impôt que ce principe n'est pas reconnu au niveau européen<sup>159</sup>. Ainsi, l'intégration fis-

---

compétences comme régissant la délimitation des compétences de l'Union européenne. En ce sens, V. aussi Denys SIMON, *Le système juridique communautaire*, 3<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 2001, p. 127.; Andréas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, pp. 587-597 et Thomas DESTAILLEUR, « Chapitre 4 - L'impôt Européen est-il un anachronisme ? » in *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, sous la dir. de Eric CARPANO et Gaëlle MARTI, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 425.

154. Georg JELLINEK, *L'État moderne et son droit*, 2, Girard & Brière, Paris, 1913, 610 p. En ce sens, V. aussi Vlad CONSTANTINESCO et Stéphane PIERRE-CAPS, *Droit constitutionnel*, 7<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 2016, p. 17. et 18. Cette conception de la souveraineté politique et ses implications par rapport à la reconnaissance d'une compétence fiscale européenne seront développées dans la seconde partie de cette thèse.

155. Louis DUBOIS et Claude BLUMANN, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 7<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2019, p. 97.

156. A ce titre, dans sa décision relative à l'élection du Parlement européen au suffrage universel direct le Conseil constitutionnel considère que cette évolution « n'a pour effet de créer ni une souveraineté ni des institutions dont la nature serait incompatible avec le respect de la souveraineté nationale, non plus que de porter atteinte aux pouvoirs et attributions des institutions de la République et, notamment, du Parlement ; que toutes transformations ou dérogations ne pourraient résulter que d'une nouvelle modification des traités européens, susceptible de donner lieu à l'application tant des articles figurant au titre VI que de l'article 61 de la Constitution ». Autrement dit, cette modification n'a pas pour conséquence de permettre l'expression par le Parlement européen d'une souveraineté européenne, laquelle demeure exclusivement nationale. V. Cons. const., déc. n°76-71 DC du 30 décembre 1976, décision du Conseil des communautés européennes relative à l'élection de l'Assemblée des Communautés au suffrage universel direct. Pour une étude détaillée de cette décision, V. par exemple, Vincent COUSSIRAT-COUSTÈRE, « Le Conseil constitutionnel et l'élection au suffrage universel direct de l'Assemblée européenne », *Annuaire Français de droit international* 1976, 22, n° 1, pp. 805-821.

157. Dominique BERLIN, *Politique fiscale – Volume I*, 3<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2012, p. 8.

158. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 189.

159. Fabrice BIN, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, pp. 205-230, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81, Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, pp. 471-527,



cale européenne conduit à reconsidérer le principe du consentement de l'impôt qui, sans être transféré aux autorités européennes, n'est plus exercé librement par les Parlements nationaux. Il ressort une forme d'eupéanisation<sup>160</sup> du consentement de l'impôt, c'est-à-dire sa mise en œuvre dans la perspective des contraintes imposées par les dispositions européennes, ce qui conduit à sa disparition.

## **B. La protection européenne du contribuable national**

**35. La citoyenneté effacée par l'approche économique de l'intégration fiscale européenne.** Ces développements prouvent que l'intégration fiscale européenne conduit à reconsidérer la portée politique de l'impôt au profit du bon fonctionnement du marché. La signification politique du devoir fiscal s'efface derrière ses conséquences économiques sur le marché. Le contribuable, du fait de la fonction économique qu'il occupe sur le marché, est avant tout appréhendé comme un acteur de ce marché. Ainsi, comme l'explique Monsieur Fabrice Pezet, « le contribuable est défini à travers sa fonction de marché, par nature variable : il peut être un producteur (libre circulation des marchandises), un salarié (libre circulation des travailleurs), un entrepreneur (liberté d'établissement et libre prestation de services), un investisseur (libre circulation des capitaux) ou un consommateur. C'est sa participation au marché intérieur qui lui permet de bénéficier des garanties qu'apportent les libertés de circulation »<sup>161</sup>. C'est pour cela qu'il doit bénéficier, notamment dans l'exercice de ses libertés de circulation, d'une protection à l'encontre des contraintes imposées par les politiques fiscales nationales, dont la légitimité politique repose pourtant sur le consentement des citoyens. Ainsi, « la centralité du citoyen, dans le mouvement qui va du consentement au contrôle, c'est-à-dire dans le mouvement de l'impôt à la dépense »<sup>162</sup>, est concurrencée par la centralité de l'acteur économique au sein du marché intérieur et la protection dont il doit bénéficier en tant que contribuable.

---

Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 342 p., p. 316-333.

160. La première définition de l'eupéanisation a été donnée par le Professeur Robert Ladrech comme « un processus incrémental réorientant la direction et la forme des politiques, dans la mesure où les dynamiques politiques et économiques communautaires deviennent une partie de la logique organisationnelle des politiques et du policy-making national » V. Robert LADRECH, « Europeanization of domestic politics and institutions : The case of France », *Journal of Common Market Studies* 1994, 32, n° 1, pp. 69-88 cité par Gaëlle HARDY, *L'eupéanisation de la surveillance bancaire. Étude du mécanisme de surveillance unique (MSU) de l'Union bancaire*, Institut Francophone pour la Justice et la Démocratie, Varenne, 2021, 888 p. V. aussi Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 76. à 85.

161. Fabrice PEZET, *La fiscalité et le marché. De l'Etat fiscal à la fiscalité de marché*, thèse de doct., Université Paris Est Créteil, 2017, p. 57. V. aussi Fabrice PEZET, « La «fiscalité de marché» : vers un nouveau concept de la Cour de justice », *Gestion & Finances Publiques* 2019, n° 2, pp. 45-50.

162. Franck WASERMAN, « Le citoyen et la prise de décision financière publique », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 80.

La fiscalité ne doit pas conduire à altérer les choix qu'il fait en tant qu'acteur économique, et au-delà à troubler le fonctionnement du marché lui-même. La décomposition de la notion de « citoyen-contribuable » se poursuit sur le terrain du droit de l'Union européenne puisque l'intégration fiscale nécessaire au bon fonctionnement du marché intérieur ne se fonde que sur la personne du contribuable, aux dépens, de la figure du citoyen pourtant inhérente à la légitimité de l'impôt en droit interne. Il en résulte un déséquilibre entre les droits et les obligations reconnus en matière fiscale à partir de la fiscalité, et dont découle la portée politique de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt.

**36. La fonction politique de l'impôt écartée.** Alors que dans le cadre des principes constitutionnels, l'impôt se construit à partir de la citoyenneté ; l'intégration fiscale européenne répond à une logique économique où les contribuables sont avant tout appréhendés comme des agents économiques. Cette évolution conduit à affaiblir la fonction de l'impôt en ce qu'il permet normalement de financer les charges publiques et de mener des politiques économiques et sociales, au profit de la recherche d'une neutralité fiscale<sup>163</sup> favorisant les échanges économiques et le développement d'une concurrence libre et non faussée nécessaire au bon fonctionnement du marché. D'un point de vue européen, les conséquences économiques de l'impôt l'emportent sur sa seule signification politique : la mise en œuvre d'une solidarité au sein de la collectivité<sup>164</sup>. Or, pour témoigner de l'expression de la citoyenneté, le consentement de l'impôt est exercé dans la perspective des finalités politiques de l'impôt. À défaut, il se vide de sa substance : la nécessité de l'impôt se trouvant perturbée par l'individualisme attaché au contribuable. C'est sans doute là le principal danger auquel se trouve exposé l'impôt dans le contexte européen. Dans ces conditions, la citoyenneté, au fondement de l'impôt et de sa justification, se trouve largement ignorée par la politique fiscale européenne, aux dépens du discours de légitimation de l'impôt portée par la citoyenneté fiscale. Monsieur André Barilari explique qu'« une fiscalité à la carte (au sens géographique) [...] aboutirait à fragmenter la citoyenneté, à affaiblir les solidarités plus globales et plus larges [...] »<sup>165</sup>. Paradoxalement, l'intégration européenne pour se poursuivre nécessite donc que les conséquences économiques et fiscales qui en résultent soient compensées par la mise en œuvre d'une solidarité européenne.

---

163. Fabrice BIN, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, p. 8.

164. Jean-Baptiste DUCLERCQ, « L'identification de la fonction réelle de l'impôt : une gageure ? », *La semaine juridique administrations et collectivités territoriales* 2015, n° 51-52.

165. André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, p. 114.

37. La conséquence principale est l'utilisation par les contribuables nationaux des dispositions de droit primaire ou de droit dérivé pour limiter<sup>166</sup>, contester<sup>167</sup>, voire contourner<sup>168</sup> leurs obligations fiscales, car elles constituent des obstacles à l'exercice de leurs libertés économiques, même si de telles obligations sont reconnues nécessaires par les citoyens, à travers le consentement de l'impôt, pour assurer le financement des dépenses publiques.

Les deux versants du consentement fiscal, déjà distingués, se rejoignent ici, pour y voir l'illustration de l'abaissement de la légitimité de l'impôt du fait du déséquilibre né de l'intégration fiscale européenne. La protection européenne du contribuable national, en redéfinissant les rapports du contribuable à son devoir fiscal, conduit à insérer le consentement à l'impôt, c'est-à-dire l'acceptation individuelle de l'impôt par le contribuable, dans une dimension européenne, alors même que le consentement de l'impôt, c'est-à-dire le fondement du devoir fiscal, reste exclusivement national. La protection européenne du contribuable national est une expérience transformatrice qui fait échapper l'appréhension de la légitimité de l'impôt du cadre politique national. Le refus de la Cour de justice de considérer certaines justifications avancées par les États membres comme des raisons impérieuses justifiant la mise en œuvre de législations fiscales entravantes, renvoie indirectement à cette difficulté. La protection individuelle du contribuable au niveau européen l'emporte sur la participation solidaire des contribuables à un système fiscal permettant de financer l'État démocratique et social<sup>169</sup>, sans que cette situation soit compensée par l'existence d'un système fiscal européen de portée équivalente. La relation entre le paiement de l'impôt et l'appartenance à la collectivité<sup>170</sup>, mise en avant par la citoyenneté fiscale, se trouve en danger au-delà d'être concurrencée. Comme l'indique parfaitement Monsieur Fabrice Bin, « il est inutile d'insister sur l'impossibilité radicale de construire une quelconque société commune, une quelconque citoyenneté fiscale sur la base d'une logique parfaitement contraire à la solidarité qu'implique l'impôt »<sup>171</sup>. L'impôt en plus

---

166. Cette situation correspond à l'utilisation avantageuse des libertés de circulation ou des dispositions des directives européennes par les contribuables.

167. Cette situation correspond à la sanction par la Cour de justice de l'Union européenne d'une législation fiscale nationale jugée contraire aux dispositions européennes.

168. Cette situation correspond à l'utilisation abusive de ses libertés de circulation par le contribuable.

169. Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « The Ambivalence of European Integration : Between Proto-Citizenship and a Shared Nationality » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 72.

170. Selon l'une des définitions proposées par Gaston Jèze, l'impôt peut être considéré comme « la cotisation ou contribution obligatoire demandée aux différents membres de la collectivité, pour subvenir aux dépenses de l'État ». V. Gaston JÈZE et Max BOUCARD, *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, 2<sup>e</sup> éd., Giard & E. Brière, Paris, 1902, p. 611, cité par Olivier NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2008, n° 1, pp. 139-152.

171. Fabrice BIN, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, p. 10.

d'être une expression de la participation des citoyens à la vie politique, doit être l'expression d'une appartenance commune fondée sur la contribution de chacun à la vie économique et sociale de la communauté.

## §2. Les rapports entre la citoyenneté européenne et la fiscalité

38. La citoyenneté européenne entraîne des conséquences fiscales en ce que les contribuables nationaux sont protégés dans l'exercice de leur liberté de circulation. Est-il possible d'en déduire l'émergence d'une forme de citoyenneté fiscale européenne, c'est-à-dire la construction d'un lien fiscal entre le citoyen européen et l'Union européenne ? La réponse est ambiguë : s'il est admis que la citoyenneté européenne a une portée fiscale (A), la participation politique du citoyen européen en matière fiscale demeure inexistante (B), compromettant l'expression d'une légitimité politique européenne, à partir du consentement de l'impôt européen.

### A. La portée fiscale de la citoyenneté européenne

39. **La construction ambitieuse d'une citoyenneté européenne.** Appréhendé comme « l'un des projets les plus symboliques de l'Union européenne »<sup>172</sup>, le traité sur l'Union européenne (TUE) institue une citoyenneté européenne accordée automatiquement aux personnes ayant la nationalité d'un État membre qui s'ajoute aux citoyennetés nationales sans les remplacer. L'article 9 du traité sur l'Union européenne et l'article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, instituent un modèle de citoyenneté à deux niveaux<sup>173</sup>, faisant de la citoyenneté européenne une citoyenneté « additionnelle » ou de « superposition », dont la na-

---

172. Daniel SARMIENTO et Eleanor SHARPSTON, « European Citizenship and Its New Union : Time to Move On ? » in *Citizenship and Federalism*, sous la dir. de Dimitry KOCHENOV, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, p. 226 : « one of the European Union's most symbolic endeavours' ». Traduction par nos soins. V. aussi Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 1. et Nathan CAMBIEN, Dimitry KOCHENOV et Elise MUIR, *European Citizenship Under Stress : Social Justice, Brexit and Other Challenges*, 16, Brill, Leyde, 2020, p. 2. et 4.

173. La doctrine parle également de « citoyenneté multiniveaux ». V. Teresa PULLANO, *La citoyenneté européenne : un espace quasi étatique*, Presses de Sciences Po, Paris, 2014, p. 42. et svt. Cette approche est intéressante dans le cadre de la citoyenneté fiscale puisque l'exercice de la compétence fiscale peut être partagé entre plusieurs niveaux de gouvernements. Nous y reviendront dans la seconde partie de cette thèse.

tionalité est la condition d'accès<sup>174</sup> qui confère des droits « supplémentaires » au citoyen<sup>175</sup>. Il en ressort un modèle de citoyenneté original, difficile à appréhender conceptuellement<sup>176</sup> et juridiquement<sup>177</sup>, à la fois transnational<sup>178</sup> tout en étant dépendant des États membres<sup>179</sup>.

Bien qu'embryonnaire à ses débuts, le cadre juridique contemporain de la citoyenneté européenne s'est peu à peu renforcé au cours des différentes négociations européennes<sup>180</sup>,

---

174. Marianne DONY, « La citoyenneté européenne à la croisée entre les États membres et l'Union européenne » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 41-89.

175. Louis DUBOIS et Claude BLUMANN, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 7<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2019, p. 40.

176. Bertrand MATTHIEU, « Le Parlement européen face aux défis de la démocratie », *Petites affiches* 2009, n° 116, p. 18.

177. Christoph SCHÖNBERGER, « La citoyenneté européenne en tant que citoyenneté fédérale. Quelques leçons sur la citoyenneté à tirer du fédéralisme comparatif », *Annuaire de l'Institut Michel Villey* 2009, 1, p. 255.

178. Anastasia ILIOPOULOU, « The Transnational Character of Union Citizenship » in *Empowerment and disempowerment of the European citizen*, sous la dir. de Dougan MICHAEL, Niamh NIC SHUIBHNE et Eleanor SPAVENTA, Hart Publishing, Oxford, 2012, pp. 15-35, Richard BELLAMY, *A Republican Europe of States. Cosmopolitanism, Intergovernmentalism and Democracy in the EU*, Cambridge University Press, Cambridge, 2019, 260 p., Flora GOUDAPPEL, « From national citizenship to European Union citizenship ; The re-invention of citizenship ? » in *Citoyenneté dans l'Union européenne*, LXXXV, Esperia, Milan, 2006, pp. 21-24. Le professeur Olivier Beaud fait lui référence au concept d' « intercitoyenneté » pour « désigner l'effet principal de la double appartenance d'un individu à l'Etat membre et à la fédération », manière de marquer la différence entre la citoyenneté nationale et la citoyenneté européenne. V. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 218. Pour les auteurs Agustin José Menéndez et Espen Dh Olsen, il s'agit d'une « proto-citoyenneté » entendue comme un statut personnel européen comme politiquement déterminé et complémentaire du statut de citoyenneté nationale. V. Agustin José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « The Ambivalence of European Integration : Between Proto-Citizenship and a Shared Nationality » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, pp. 47-83 et Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « From Proto-Citizenship to Proto-nationality ? The European Personal Status Conceptualised as a Shield of Private Autonomy » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, pp. 63-72. Enfin, le Professeur Edouard Debout met quant à lui en garde face aux difficultés d'une citoyenneté européenne fondée sur une conception transnationale de la démocratie et de la justice. V. Edouard DUBOUT, « L'échec de la citoyenneté européenne ? Les mutations d'une citoyenneté complexe en période de crise identitaire », *Jus politicum* 2017, n° 18.

179. Ce lien de dépendance est mis en évidence par la doctrine et tout particulièrement à travers la formule de Randall Hansen qui considère la citoyenneté européenne comme « un sous ensemble de la citoyenneté nationale ». V. Randall HANSEN, « A European citizenship or a Europe of citizens ? Third country nationals in the EU », *Journal of Ethnic and Migration Studies* 1998, 24, n° 4, p. 761. Le Professeur Anastasia Illiopoulou explique que « les États membres détiennent le contrôle et l'accès à la citoyenneté de l'Union. En effet, cette dernière est définie par renvoi à la jouissance de la condition nationale d'un États membre. De surcroît, les États membres gardent intacte leur compétence pour définir le mode d'attribution de leur nationalité ». V. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 21. La jurisprudence *Rottman* a néanmoins contribué à largement relativiser ce lien de subordination puisqu'en retenant que la perte de la nationalité ne peut pas entraîner la perte de la citoyenneté européenne et des droits qui l'accompagnent elle s'arroe le droit de limiter la faculté des États membres de retirer leur nationalité. V. CJUE, 2 mars 2010, aff. C-135/08, *Janko Rottman c/ Freistaat Bayern*, Rec. p. I-01449. V. aussi Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 90. et 91 et Flora GOUDAPPEL, « From national citizenship to European Union citizenship ; The re-invention of citizenship ? » in *Citoyenneté dans l'Union européenne*, LXXXV, Esperia, Milan, 2006, pp. 21-24.

180. Annette SCHRAUWEN, « European Union citizenship in the Treaty of Lisbon : any change at all ? », *Maas-*

chaque nouveau traité, du traité d'Amsterdam (1997) au traité de Lisbonne (2007), reconnaissant de nouveaux droits et devoirs à ses titulaires. Inscrits à l'article 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ils comprennent la liberté de circulation et de séjour, le droit de vote et d'éligibilité aux élections au Parlement européen ainsi qu'aux élections municipales dans l'État membre où ils résident, le droit à la protection diplomatique et le droit d'adresser des pétitions au Parlement européen et s'intègrent dans la reconnaissance d'un « espace européen, de liberté, de sécurité et de justice »<sup>181</sup>, objectif désormais considéré comme supérieur à la réalisation d'un marché intérieur<sup>182</sup>.

**40. La reconnaissance jurisprudentielle d'un statut juridique du citoyen européen.** Le principal attribut juridique de la citoyenneté européenne est la liberté de circulation, laquelle confère à ce statut un rôle important dans le processus d'intégration européenne. La Cour de justice joue un rôle majeur dans le développement et la sophistication d'une citoyenneté européenne reconnue et mise en avant comme « destinée à être le statut fondamental des ressortissants des États membres permettant à ceux parmi ces derniers qui se trouvent dans la même situation et sans préjudice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique »<sup>183</sup>. Le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire d'un État membre, sous réserve des limitations prévues par les dispositions européennes, est lié au principe de non-discrimination contenu à l'article 18 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne<sup>184</sup>, ce qui offre une large portée politique et juridique à la citoyenneté européenne et renforce la dimension sociale du principe de non-discrimination<sup>185</sup>. L'Avocat général Madame Eleanor Sharpston a indiqué, à l'occasion de l'affaire *Ruiz Zombrano*, que

---

*tricht Journal of European and Comparative Law* 2007, 15, n° 1, pp. 55-64; Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, p. 10.

181. Axel MARION, « Une citoyenneté sans territoire ? », *Relations internationales* 2009, n° 139, pp. 65-72.

182. Dans la rédaction de l'article 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, l'objectif de réalisation d'un espace européen, de liberté, de sécurité et de justice est cité avant celui de la réalisation d'un marché intérieur, ce qui attribue une priorité plus élevée.

183. CJCE, 20 septembre 2001, aff. C-184/99, *Rudy Grzelczyk c/ Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve.*, Rec., p. I-11613, pt. 31. Dans cette affaire la Cour devait déterminer si un étudiant qui ne pouvait pas prétendre au titre de travailleurs au regard des dispositions du règlement n°1612/68 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, pouvait de ce fait être écarté du bénéfice de certaines prestations sociales à caractère non contributif. La cour considère alors que compte tenu de l'égalité de traitement dont jouissent les personnes en tant que citoyens européens et notamment dans l'exercice de leur liberté de circulation, il n'est pas possible pour un État membre d'exclure du bénéfice de ces prestations les personnes qui ne rentrent pas dans le champ d'application de ce règlement, alors même qu'aucune condition de cette nature ne s'applique aux ressortissants de l'État membre d'accueil.

184. Pour une étude détaillée sur les relations entre la liberté de circulation et le principe de non-discrimination dans le formation du statut de citoyenneté européen, V. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, 795 p. V. aussi

185. La première affaire dans laquelle la Cour a associé l'égalité de traitement et la notion de citoyenneté est l'affaire *Martinez Sala*. V. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-85/96, *María Martínez Sala contre Freistaat Bayern*, Rec., p. I-02691.

« les conséquences de cette déclaration sont, (...), aussi importantes et d'une aussi grande portée que celles constituant les pierres angulaires de la jurisprudence de la Cour. En effet, (...) la description que la Cour a faite de la citoyenneté de l'Union dans l'arrêt Grzelczyk est susceptible d'avoir une importance comparable à celle de sa déclaration fondamentale, contenue dans l'arrêt van Gend & Loos, selon laquelle "la Communauté constitue un nouvel ordre juridique de droit international, au profit duquel les États ont limité [...] leurs droits souverains et dont les sujets sont non seulement les États membres, mais également leurs ressortissants" »<sup>186</sup>.

41. S'engageant dans la construction du statut de citoyen européen, la Cour de justice a permis l'ouverture de ce statut à de nouvelles personnes, élargissant la protection européenne aux ressortissants des États membres économiquement inactifs<sup>187</sup>, conduisant à une « "dualisation" non seulement du statut personnel européen (économiquement actif vs économiquement inactif) »<sup>188</sup>. Ainsi, comme l'indique le Professeur Annie Gruber, « il y a là incontestablement un progrès, en ce sens que la construction européenne se poursuit désormais sur des bases qui ne sont plus, comme avant Maastricht, exclusivement économiques. L'Union

---

186. Point 68 des conclusions de l'Avocat général Madame Eleanor Sharpston, présentées le 30 septembre 2010, dans l'affaire CJUE, 8 mars 2011, aff. C-34/09, *Gerardo Ruiz Zambrano c/ Office national de l'emploi (ONEm)*, Rec., p. I-1177. A ce titre, la doctrine considère largement que l'arrêt *Van Gend & Loos* en constatant la création d'un nouvel ordre juridique « dont les sujets sont non seulement les États membres mais également leurs ressortissants » est aux origines du concept de citoyenneté européenne. V. CJCE, 5 février 1963, aff. C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos c/ Administration fiscale néerlandaise*, Rec., p. 3. V. aussi par exemple, Astrid EPINEY, « L'arrêt Van Gend en Loos et la citoyenneté de l'Union » in *50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos : 1963-2013. Actes du colloque, Luxembourg, 13 mai 2013*, Office des publications de l'Union européenne, 2013, pp. 135-154 ; Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 40. ; Agustin José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « European Citizenship : Between Formal Status and Practice » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 47. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 3. et Paul MAGNETTE, *La citoyenneté européenne*, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 1999, p. 21.

187. CJCE, 7 septembre 2004, aff. C-456/02, *Michel Trojani c/ Centre public d'aide sociale de Bruxelles (CPAS)*, Rec., p. I-07573 et CJCE, 15 mars 2005, aff. C-209/03, *The Queen, à la demande de Dany Bidar c/ London Borough of Ealing et Secretary of State for Education and Skills*, Rec., p. I-02119. Il faut néanmoins noter que la jurisprudence de l'Union européenne a durci la possibilité pour les citoyens européens inactifs de se prévaloir de la protection attachée à ce statut, notamment dans le cadre de l'exercice de leur liberté de circulation. Cette tendance a eu pour principale conséquence de limiter l'accès des citoyens européens inactifs migrants aux prestations sociales non contributives dans leur État membre d'accueil. V. CJUE, 11 novembre 2014, aff. C-333/13, *Elisabeta Dano et Florin Dano c. Jobcenter Leipzig*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:2358 et CJUE, 15 septembre 2015, aff. C-67/14, *Jobcenter Berlin Neukölln contre Nazifa Alimanovic e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:597.

188. Agustin José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « European Citizenship : Between Formal Status and Practice » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 188 : « we documented the extent to which the evolution of a European citizenship propelled by the right to freedom of movement has resulted in the "dualisation" not only of the European personal status (economically active vs. economically inactive) ». Traduction par nos soins. V. aussi Gerald L. NEUMAN, « Fédéralisme et citoyenneté aux États-Unis et dans l'Union européenne », *Critique internationale* 2003, n° 21, p. 166.

européenne n'est plus seulement un marché commun, mais une Europe des citoyens »<sup>189</sup>. La participation, en tant qu'acteur de marché, au processus économique, n'est plus le seul critère pour invoquer la protection du droit européen.

**42. La protection fiscale du « contribuable-citoyen européen ».** La protection européenne du contribuable national va s'étendre sur la base de ce statut personnel transnational élargi et non plus façonné uniquement à partir de l'acteur de marché. L'effet direct des articles 20 et 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne permet à la Cour de justice d'étendre à la fiscalité les droits reconnus aux citoyens européens. C'est à l'occasion de l'arrêt *Egon Schempp* du 12 juillet 2005<sup>190</sup> que la Cour va reconnaître pour la première fois l'invocabilité des dispositions relatives à la citoyenneté européenne et ainsi admettre le principe selon lequel une législation fiscale nationale ne doit pas être constitutive d'une « entrave à la libre circulation des citoyens de l'Union »<sup>191</sup>. Autrement dit, les droits attachés au statut de citoyen européen doivent être garantis face aux législations fiscales nationales. Dans cette affaire, il était question de la compatibilité d'une législation fiscale allemande qui interdisait à Monsieur Schempp de déduire de son revenu imposable en Allemagne la pension alimentaire versée à son ancienne épouse, car elle était domiciliée en Autriche et non en Allemagne. En l'espèce, la Cour a refusé de faire droit à la demande de Monsieur Schempp au motif que ce n'était pas lui qui avait exercé sa liberté de circulation, mais son ancienne épouse. Ce dernier ne pouvait valablement prétendre être victime d'une différence de traitement en raison de l'exercice de sa liberté de circulation. Suite à cette décision, plusieurs arrêts vont protéger l'exercice de la liberté de circulation et de séjour des citoyens face à des mesures fiscales opérant une différence de traitement<sup>192</sup>. La conséquence conduit à une extension de la protection européenne

---

189. Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, p. 10. Madame Dominique Schnapper rattache cette évolution à un effet d'engrenage à partir duquel « les institutions européennes ont d'abord développé les instruments de l'unité économique, puis le droit social : elle définissent, par exemple, la qualité de "salarié" et les droits qui lui sont attachés, elle garantissent la liberté du travail, les droits sociaux des immigrés, l'égalité entre les sexes. Mais la constitution d'une unité économique a entraîné, par sa logique propre, l'unité politique : de la baisse des tarifs douaniers on est passé nécessairement au Marché commun, à la monnaie unique, qui va imposer une politique économique commune, donc au pouvoir politique commun ». V. Dominique SCHNAPPER, *Qu'est-ce que la citoyenneté ?*, Gallimard, Paris, 2000, p. 252. Sur les différentes approches théoriques de l'intégration européenne, V. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 61. à 68.

190. CJCE, 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Egon Schempp c/ Finanzamt München V.*, Rec., p. I-6421.

191. CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-76/05, *Herbert Schwarz et Marga Gootjes-Schwarz c/ Finanzamt Bergisch Gladbach*, Rec., p. I-6849, entre les points 82 et 83 et CJUE, 20 mai 2010, aff. C-56/09, *Emiliano Zanotti c/ Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2*, Rec., p. I-4517, entre les points 66 et 67.

192. CJCE, 26 octobre 2006, aff. C-345/05, *Commission c/ Portugal*, Rec., p. I-10633; CJCE, 9 novembre 2006, aff. C-520/04, *Pirkko Marjatta Turpeinen*, Rec., p. I-10685; CJCE, 18 janvier 2007, aff. C-104/06, *Commission c/ Suède*, Rec., p. I-671; CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-76/05, *Herbert Schwarz et Marga Gootjes-Schwarz c/ Finanzamt Bergisch Gladbach.*, Rec., p. I-6849; CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-318/05, *Com-*



du contribuable national qui, à défaut d'exercer une des libertés économiques garanties par les Traités, peut se prévaloir, en tant que citoyen européen, de l'utilisation de sa liberté de circulation et de séjour en matière fiscale. En définitive, en matière fiscale, c'est la citoyenneté européenne dans sa dimension horizontale, c'est-à-dire à partir du rapport qu'entretiennent les citoyens européens avec les autres États membres de l'Union européenne<sup>193</sup> qui s'exprime, élargissant la protection du contribuable national au-delà de la sphère économique.

**43. La citoyenneté européenne statut en dernier ressort dans la protection fiscale du contribuable national.** Si l'extension de la protection européenne du contribuable au citoyen européen implique de nouvelles potentialités politiques, notamment, selon l'hypothèse développée par Monsieur Théodore Georgopoulos, la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne comprise comme le « statut composé de droits et obligations du citoyen européen en matière fiscale, fixé par l'ordre juridique de l'Union, et contribuant à son appartenance à l'Union »<sup>194</sup>, l'application des dispositions relatives à la citoyenneté européenne en matière fiscale demeure « subsidiaire et marginale »<sup>195</sup>. Avant d'être des citoyens européens, les contribuables sont prioritairement perçus à travers leur fonction économique sur le marché. Les libertés économiques ne sont entendues que comme des déclinaisons d'un principe général de libre circulation des citoyens européens. La protection européenne du contribuable national continue malgré tout de se définir substantiellement par référence à ces libertés économiques au regard du fonctionnement du marché intérieur. En définitive, ce n'est pas tellement l'appartenance à l'Union européenne en tant que communauté politique qui impose la protection du contribuable en tant que citoyen européen, mais la protection permise dans

---

*mission des Communautés européennes c/ République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-6957; CJCE, 17 janvier 2008, aff. C-152/05, *Commission c/ Allemagne*, Rec., p. I-39; CJCE, 23 avril 2009, aff. C-544/07, *we Rüffler v Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu.*, Rec., p. I-3389; CJUE, 20 mai 2010, aff. C-56/09, *Emiliano Zanotti c/ Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2*, Rec., p. I-4517; CJUE (huitième chambre), 30 avril 2020, aff. jointes C-168/19 et C-169/19, *HB et IC c/ Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2020:338.

193. Paul MAGNETTE, *La citoyenneté européenne*, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 1999, 249 p.

194. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 477.

195. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 149. Dans sa tentative de démontrer l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne qui produirait déjà ses effets, l'auteur Théodore Georgopoulos nuance la portée politique du recours subsidiaire à la citoyenneté européenne dans la jurisprudence fiscale de la Cour européenne de justice. Selon lui, « d'un point de vue jurisprudentiel, la citoyenneté européenne n'est explicitement mobilisée que lorsque les libertés fondamentales économiques ne sont pas applicables dans un cas d'espèce. Cette applicabilité dans la citoyenneté dans la jurisprudence n'est "subsidiaire" qu'en trompe l'oeil. La portée de la citoyenneté européenne dépasse largement l'application limitée des dispositions du TFUE qui y font référence. En réalité la citoyenneté européenne est le fondement pour opposer des droits issus du cosmopolitisme européen à la compétence fiscale nationale ». V. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 480.

le cadre du fonctionnement du marché intérieur qui s'étend au citoyen européen en tant que contribuable<sup>196</sup>, lorsque celui-ci ne peut pas se prévaloir de « dispositions plus spéciales »<sup>197</sup>. L'utilisation de la citoyenneté européenne semble davantage relever d'une démarche fonctionnaliste de la part de la Cour de Justice. Cette dernière vise à poursuivre la recherche de la neutralité fiscale, notamment en matière d'impôt direct, inhérente au bon fonctionnement du marché intérieur, les libertés économiques étant entendues comme une déclinaison spécifique du principe général de libre circulation des citoyens européens. Ainsi apparaît « la première figure du citoyen européen, un " citoyen " saisi en tant qu'agent économique et mis au service d'une finalité fonctionnelle dépassant de très loin la simple défense de ses droits »<sup>198</sup>. La relation qui se crée entre l'Union européenne et le contribuable national s'organise davantage autour du marché et des conséquences économiques de l'obligation fiscale qu'au regard de la citoyenneté européenne et de la fonction politique de l'impôt.

**44.** La portée fiscale de la citoyenneté européenne contribue de façon indirecte, c'est-à-dire par le biais des fiscalités nationales, et très limitée au sentiment d'appartenance des « citoyens européens-contribuables » à l'Union européenne. La citoyenneté européenne peut constituer une nouvelle exigence supranationale pesant sur la compétence fiscale nationale et *in fine* sur le principe du consentement de l'impôt. Cependant, en l'absence de compétence fiscale européenne, l'extension de la protection du contribuable national permise par la citoyenneté européenne n'implique pas la reconnaissance réciproque de devoirs en matière fiscale ; lesquels justifieraient l'exercice d'un consentement européen de l'impôt, qui rappellerait la portée fiscale des citoyennetés fédérales<sup>199</sup>.

---

196. Ekkehart REIMER, « Taxation-an Area without Mutual Recognition ? » *in Allocating Taxing Powers within the European Union*, sous la dir. de Isabelle RICHELLE, Wolfgang SCHÖN et Edoardo TRAVERSA, Springer, Berlin, 2013, pp. 197-220.

197. Point 24 des conclusions de Madame l'Avocat général Madame Juliane Kokott présentée le 30 mars 2007, dans l'affaire CJCE, 7 septembre 2006, aff. C-470/04, *N c/ Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rec., p. I-7409.

198. Julien BARROCHE, « La citoyenneté européenne victime de ses propres contradictions : de la nationalité étatique à la rationalité économique », *Jus politicum* 2018, n° 19.

199. La comparaison entre la citoyenneté européenne et la citoyenneté fédérale est largement analysée par la doctrine, notamment à partir du modèle américain, sans toutefois qu'il n'y ait un réel consensus sur la véritable nature de cette citoyenneté. A ce titre, le Professeur Anastasia Iliopoulou a pu considérer dans sa thèse qu'« il ne faut en aucun cas confondre ce modèle avec celui de la double citoyenneté existant au sein des États fédéraux ». V. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 20. Christophe Schonberger indique lui que « les principales composantes d'une citoyenneté fédérale émergente - la liberté de circulation et l'égalité de traitement - ont ainsi été mises en place ». V. Christoph SCHÖNBERGER, « La citoyenneté européenne en tant que citoyenneté fédérale. Quelques leçons sur la citoyenneté à tirer du fédéralisme comparatif », *Annuaire de l'Institut Michel Villey* 2009, 1, p. 267. Pour d'autres contributions à ce sujet, V. notamment, Robert SCHÜTZE, *From dual to cooperative federalism : the changing structure of European law*, Oxford University Press, Oxford, 2009, 430 p., Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles,

En matière de fiscalité, la citoyenneté européenne est une notion incomplète qui n'inclut pas un principe de nécessité de l'impôt et un principe de consentement de celui-ci<sup>200</sup>. Si, dans le cadre de son appartenance à l'Union européenne, le citoyen européen dispose de certains droits dont il peut tirer une protection face à l'impôt national, il ne dispose en contrepartie d'aucun devoir vis-à-vis de la collectivité, comme celui de payer un impôt européen.

## **B. L'absence de participation politique du citoyen européen en matière fiscale**

**45. La fiscalité absente des droits politiques attachés à la citoyenneté européenne.** La citoyenneté européenne a été proclamée pour contribuer à la légitimité politique de l'Union européenne<sup>201</sup>. Elle devait permettre le passage d'une intégration économique fonctionnelle attachée à la réalisation du marché intérieur, à la concrétisation d'une véritable union politique<sup>202</sup> dans laquelle les sentiments d'appartenance nationaux seraient transcendés par l'appartenance européenne. Toutefois, dans le domaine de la fiscalité, cette évolution reste mitigée. L'influence réelle de la consécration de la citoyenneté européenne en matière fiscale demeure paradoxale puisque si le découplage entre le statut personnel européen et l'engagement dans des activités économiques permet d'accorder une protection européenne aux contribuables nationaux en tant que citoyen européen, les droits politiques attachés à la citoyenneté européenne

---

2006, p. 224. et svt, Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 90. et svt; Florence DELOCHE-GAUDEZ et François VERGNOLLE DE CHANTAL, « Citoyenneté et fédéralisme aux États-Unis et en Europe », *Critique internationale* 2003, n° 21, pp. 118-120; Gerald L. NEUMAN, « Fédéralisme et citoyenneté aux États-Unis et dans l'Union européenne », *Critique internationale* 2003, n° 21, pp. 151-169; Jacques-Yvan MORIN, « La citoyenneté européenne comparée avec la citoyenneté dans les unions de type fédéral » in sous la dir. de Christian PHILIP et Panayotis SOLDATOS, Presses de Sciences Po (PFNSP), Paris, 2000; Dimitry KOCHENOV, *EU citizenship and federalism : the role of rights*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, 852 p.; Federico FABBRINI, « The political side of EU citizenship in the context of EU federalism » in *EU Citizenship Rights Shaping EU Federalism*, sous la dir. de Dimitry KOCHENOV, Oxford University Press, Oxford, 2015, pp. 216-221.

200. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La construction de l'Europe fiscale et la citoyenneté de l'Union », *Revue des affaires européennes - Law & European affairs* 2011, n° 1, p. 63.

201. Céline BELOT, « Les logiques sociologiques de soutien au processus d'intégration européenne : éléments d'interprétation », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, p. 12. V. aussi Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 15.; Richard BELLAMY, « The 'Right to Have Rights' : Citizenship Practice and the Political Constitution of the European Union » in *Citizenship and governance in the European Union*, sous la dir. de Richard BELLAMY et Alex WARLEIGH, Continuum, Londres, 2001, pp. 41-66 et Christopher LORD, « An indirect legitimacy argument for a directly elected European Parliament », *European Journal of Political Research* 2017, 56, n° 3, pp. 512-528. Pour une étude plus générale sur les rapports entre la citoyenneté et la légitimité politique, V. Dominique SCHNAPPER, *Qu'est-ce que la citoyenneté ?*, Gallimard, Paris, 2000, p. 23. et svt.

202. Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, p. 10.

restent minces<sup>203</sup> et leur portée en matière fiscale quasi inexistante. En l'occurrence, le droit de vote et d'éligibilité aux élections du Parlement européen n'emporte pas la reconnaissance d'un consentement parlementaire de l'impôt européen qui permettrait aux citoyens européens de voter l'impôt par le biais de leurs représentants européens.

**46.** Comme l'indique le Professeur Edouard Dubout, « le droit de vote et d'éligibilité du citoyen européen est probablement l'un des plus symptomatiques de l'existence d'une structure fédérale au sens d'un double niveau de gouvernement à l'égard d'une même population »<sup>204</sup>, la portée de cette analogie, en l'absence de consentement de l'impôt européen, reste limitée en matière fiscale. Dans ce domaine, la citoyenneté européenne n'a pas permis l'exercice de nouveaux droits consubstantiels de l'appartenance à une nouvelle communauté politique, mais assuré que les droits reconnus aux contribuables nationaux soient étendus aux contribuables des autres États membres.

Ainsi, « le traité garantit aux citoyens européens d'autres droits que ceux qui sont attribués par le titre spécial relatif à la souveraineté »<sup>205</sup>, notamment en matière de fiscalité. Dans ces conditions, le contenu substantiel de la citoyenneté européenne, c'est-à-dire les droits (et devoirs)<sup>206</sup> découlant du statut personnel européen, n'est pas un complément de la citoyenneté fiscale nationale, dont l'existence permettrait l'exercice au niveau européen d'un consentement de l'impôt européen, et justifierait réciproquement de mettre un devoir fiscal à la charge des contribuables européens. Il s'agit seulement d'une alternative à la portée uniquement nationale de celle-ci, permettant d'élargir la protection des contribuables nationaux dans les situations transfrontalières. Le constat est le suivant : l'appartenance des citoyens à l'Union européenne ne se définit par référence à aucun droit et devoir en matière fiscale, dont il résulterait l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne. Le contenu politique et juridique de la citoyenneté européenne demeure extrêmement modeste en matière de fiscalité.

**47. La citoyenneté européenne éclipsée par la « citoyenneté de marché » en matière fiscale.** En matière de fiscalité, la citoyenneté européenne ne semble pas ajouter grand-chose au droit

---

203. Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « Introduction » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 7. et svtes.

204. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 93. V. aussi Christoph SCHÖNBERGER, « La citoyenneté européenne en tant que citoyenneté fédérale. Quelques leçons sur la citoyenneté à tirer du fédéralisme comparatif », *Annuaire de l'Institut Michel Villey* 2009, 1, p. 255.

205. Louis DUBOIS, « Citoyenneté européenne et droits fondamentaux de la personne » in *L'intégration européenne au XXIe siècle. En hommage à Jacques Bourrinet*, La documentation française, Paris, 2004, p. 90.

206. A ce titre le, Professeur Anastasia Iliopoulou indique que « si les droits composant la citoyenneté sont visibles, il n'en va pas de même pour les devoirs, auxquels se réfère l'article 18 CE, devenu 17 CE (désormais article 20 TFUE) ». V. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 33. V. aussi Dimitry KOCHENOV, « EU citizenship without duties », *European Law Journal* 2014, 20, n° 4, pp. 482-498.

à la libre circulation et à la non-discrimination qui était en vigueur avant la création de la citoyenneté européenne<sup>207</sup>. Malgré les analogies possibles de cette double citoyenneté avec certains modèles fédératifs<sup>208</sup>, l'identification des citoyens européens à une véritable communauté politique européenne demeure limitée puisque « le noyau substantiel de la citoyenneté européenne est défini par référence aux soi-disant « quatre libertés économiques » au cœur du marché unique européen »<sup>209</sup>. Il est difficile de distinguer la citoyenneté européenne au sens politique de la simple « citoyenneté de marché »<sup>210</sup>. Monsieur Tony Venables indique que pour une partie de la doctrine, « la citoyenneté n'était rien d'autre qu'un tour de passe-passe, une opération de communication qui n'ajoutait pour ainsi dire rien aux droits des individus en matière de liberté de circulation, droits qui vont de paire avec le marché intérieur »<sup>211</sup>. Ce constat perdure dans le domaine particulier de la fiscalité. La « citoyenneté de marché » a contribué à projeter au niveau supranational la protection dont doit bénéficier le contribuable face au pouvoir fiscal national. Il est possible d'affirmer que le statut européen du contribuable ne se façonne pas à partir de la participation politique du citoyen européen, mais à partir de sa participation au marché. La construction européenne, mais aussi la fiscalité, repose avant tout sur une logique économique. Il est difficile de détacher le statut de contribuable de la qualité de consommateur, d'investisseur, de travailleur, pour lui faire rencontrer celle de citoyen. Par conséquent, si la citoyenneté européenne a bien une portée fiscale, ce sont les contribuables nationaux dans l'exercice de leur liberté de circulation qui bénéficient directement des prin-

---

207. Martijn VAN DEN BRINK, « EU citizenship and (fundamental) rights : Empirical, normative, and conceptual problems », *European Law Journal* 2019, 25, n° 1, pp. 21-36.

208. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, 456 p.

209. Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « European Citizenship : Between Formal Status and Practice » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 2 : « The fact of the matter is that the substantive core of European citizenship is defined by reference to the so-called “four economic freedoms” at the core of the Single European Market ». Traduction par nos soins.

210. Pour quelques ouvrages traitant de l'utilisation et de l'évolution de ce terme : V. Hanneke VAN EIJKEN, *EU citizenship & the constitutionalisation of the European Union*, 1<sup>re</sup> éd., Europa Law Publishing, Zutphen, 2014, 324 p., p. 15-17., Michelle EVERSON, « The Legacy of the Market Citizen. In New Legal Dynamics of European Union » in sous la dir. de Jo SHAW et Gilian MORE, 1<sup>re</sup> éd., Oxford University Press, Oxford, 1995, pp. 73-89, Tony DOWNES, « Market citizenship : functionalism and fig-leaves » in *Citizenship and governance in the European Union*, sous la dir. de Richard BELLAMY et Alex WARLEIGH, Continuum, Londres, 2001, pp. 93-106, Michelle EVERSON, « A Very Cosmopolitan Citizenship; but Who Pays the Price? » in *Empowerment and Disempowerment of the European Citizen*, sous la dir. de Micheal DOUGAN, Niamh NIC SHUIBHNE et Eleanor SPAVENTA, 1<sup>re</sup> éd., Hart Publishing, Oxford, 2012, pp. 145-167, Espen D H OLSEN, *Transnational citizenship in the European Union : Past, present, and future*, Continuum international, Londres, 2012, 208 p., Hans Ulrich Jessurun D'OLIVEIRA, « Union citizenship : pie in the sky? » in *A citizens' Europe : in search of a new order*, sous la dir. de Allan ROSAS et Esko ANTOLA, Sage, New York, 1995, pp. 58-84 et Percy B. LEHNING, « European Citizenship : Beween Facts and Norms », *Constellations* 1998, 4, n° 3, pp. 346-367. Sur la relation entre la citoyenneté européenne et la construction du marché, V.spé. Julien BARROCHE, « La citoyenneté européenne victime de ses propres contradictions : de la nationalité étatique à la rationalité économique », *Jus politicum* 2018, n° 19.

211. Tony VENABLES, *Vers un citoyen européen*, Charles Léopold Mayer, Paris, 2016, p. 53.

cipes qu'elle garantit, et non les citoyens européens eux-mêmes.

**48. Une citoyenneté fiscale européenne introuvable.** Si la protection du contribuable national participe incontestablement de la portée juridique de la citoyenneté européenne (en l'absence de participation politique du citoyen européen à la décision fiscale), la portée fiscale de la citoyenneté européenne demeure incomplète et par delà le statut de citoyen européen inachevé. Malgré l'octroi de ces différents droits et prérogatives, l'instauration d'une citoyenneté européenne ne permet pas l'émergence d'une véritable communauté politique européenne fondée sur l'impôt, sa création restant du « quasi monopole des États-nations et de leurs parlements en application des principes constitutionnels les plus fondamentaux »<sup>212</sup>. Si l'élection directe du Parlement européen a été saluée dans les années 1970 comme une percée structurelle et démocratique majeure dans le processus vers une « Europe des citoyens »<sup>213</sup>, ses effets en matière fiscale restent limités, le citoyen européen n'étant pas amené à consentir l'impôt par le biais de ses représentants. Pour que la citoyenneté européenne prenne tout son sens en matière fiscale, il faut établir au niveau européen les conditions inhérentes des démocraties modernes. Les citoyens européens doivent être en mesure de constater, 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 : autrement dit de créer un impôt européen.

## **Section III La redéfinition incertaine de la citoyenneté fiscale par l'intégration fiscale européenne**

**49.** Sans doute est-il d'ores et déjà possible d'affirmer que les rapports qui existent entre la citoyenneté fiscale et l'intégration fiscale européenne sont fondés sur un déséquilibre entre la protection européenne du contribuable national et le consentement de l'impôt par les citoyens. Les conséquences de ce déséquilibre ne sont pas sans ambivalence au regard de la portée politique de la citoyenneté fiscale et de ses effets juridiques en droit fiscal. Dès lors,

---

212. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1086.

213. par exemple, Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 7. et Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, p. 10.

il convient d'en définir les enjeux (A) avant de présenter la démarche qui sera proposée pour étudier ce phénomène et ses implications (B.).

## **§1. Les enjeux posés par le déséquilibre entre la protection européenne du contribuable national et le consentement de l'impôt par les citoyens**

**50. Le consentement de l'impôt tourmenté par l'intégration des règles européennes au sein des droits fiscaux nationaux.** Fondée sur des objectifs et une méthodologie spécifique, l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale ne répond pas aux principes fondamentaux à l'origine des droits fiscaux nationaux. Les rapports entre la citoyenneté et la fiscalité ne fondent à ce jour l'existence d'aucune compétence fiscale qui pourrait être exercée directement par les autorités européennes et dont la légitimité serait tirée des citoyens européens. Ce décalage témoigne de la difficulté de préserver l'intégrité du consentement national de l'impôt, dans le cadre du respect du droit de l'Union européenne. L'existence même de limites à l'exercice de la compétence fiscale nationale témoigne d'une profonde altération du consentement de l'impôt exercé par les citoyens via leurs représentants et à partir duquel ils constatent la nécessité de la contribution publique. Les enjeux de la confrontation entre la protection européenne du contribuable national et la participation politique du citoyen sont importants. L'intégration fiscale européenne affaiblit les fondements politiques de l'impôt moderne à partir desquels se noue le contrat social<sup>214</sup> et sur lesquels repose le statut juridique du contribuable; sans que ces principes aient au niveau européen une valeur équivalente à celle dont ils disposent au sein des États membres<sup>215</sup>. Or, « l'enracinement (du droit fiscal) dans les principes constitutionnels de chaque État lui donne à la fois une certaine rigidité et une grande sensibilité politique »<sup>216</sup>. La portée de la citoyenneté fiscale nationale est affaiblie, sans pour autant être complétée par une citoyenneté fiscale de nature comparable au niveau européen.

**51.** Ce modèle de citoyenneté fiscale, historiquement né de la figure du citoyen-contribuable, est indissociable de l'exercice de la souveraineté politique dont l'État tire sa compétence et son pouvoir fiscal. Si le constat d'une érosion de la souveraineté fiscale des États membres par le

---

214. Robert HERTZOG, « La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante », *Revue de Droit fiscal* 2006, n° 24.

215. Fabrice BIN, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, p. 3.

216. Pierre BELTRAME et G MONTAGNER, « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », *Revue Française de Finances Publiques* 1999, n° 68, p. 245.

contrôle de plus en plus étendu et approfondi des systèmes fiscaux nationaux a été démontré, celui de ses effets sur la citoyenneté fiscale pose d'autres questions. Celles-ci portent, en particulier, sur le fondement et la justification de l'impôt, et plus largement du devoir fiscal, dont la logique semble en contradiction avec celle qui anime l'intégration fiscale européenne principalement fondée sur le fonctionnement du marché intérieur. La perturbation de la citoyenneté fiscale nationale par l'application du droit de l'Union européenne emporte le risque que la légitimité politique de l'impôt soit niée, en particulier comme l'expression d'une forme de solidarité et de justice sociale au sein de la collectivité. Réciproquement, l'intégration fiscale européenne contribue à la construction d'un statut de contribuable dans le contexte transnational qui n'est pas directement légitimé par les citoyens eux-mêmes. Cette critique renouvelle sur le terrain de l'impôt, le débat théorique et idéologique sur le caractère démocratique de l'Union européenne<sup>217</sup> alors même qu'il en est l'une des valeurs fondatrices<sup>218</sup>, permettant, sous l'angle fédérale, de « préserver l'unité de l'ensemble en l'absence d'un souverain unique »<sup>219</sup>.

**52. L'intégration fiscale européenne en dehors du consentement de l'impôt.** Selon les articles 113 et 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, l'harmonisation des fiscalités nationales requiert un vote à l'unanimité du Conseil. Cependant, les citoyens n'y sont représentés que de manière indirecte par le biais des États membres. L'article 10 du traité sur l'Union européenne précise que « les États membres sont représentés au Conseil européen par leur chef d'État ou de gouvernement et au Conseil par leurs gouvernements, eux-mêmes démocratiquement responsables, soit devant leurs parlements nationaux, soit devant leurs citoyens ». Les autorités européennes sont en mesure de produire des normes fiscales en dehors de tout consentement des citoyens européens, et aussi sans que les citoyens nationaux aient expressément consenti l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne. Au-delà, l'encadrement des conditions d'exercice de la compétence fiscale nationale par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne ne fait aucunement intervenir les citoyens<sup>220</sup>. En définitive, comme l'observent les Professeurs Dieter Grimm et Olivier

---

217. Pour quelques exemples de contributions juridiques sur ce sujet, V. Catherine HAGUENAU-MOIZARD et Christian MESTRE (dir.) *La démocratie dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2017, 300 p., Richard BELLAMY, *A Republican Europe of States. Cosmopolitanism, Intergovernmentalism and Democracy in the EU*, Cambridge University Press, Cambridge, 2019, 260 p., Didier BLANC, « L'Europe démocratique : récit des récits ou matrice d'îlots narratifs ? » in *Les récits judiciaires de l'Europe*, sous la dir. de Antoine BAILLEUX, Elsa BERNARD et Sophie JACQUOT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, pp. 127-144, Eric CARPANO et Gaëlle MARTI (dir.) *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 480 p.

218. Article 2 du traité sur l'Union européenne.

219. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 184.

220. A ce titre, l'action de la Cour de Justice a déjà été rapprochée de la notion de « gouvernement des juges » qui sera traitée dans la première partie de cette thèse.



Beaud, matière fiscale, comme dans d'autres domaines, « l'intégration européenne ne dépend plus d'un consentement, mais devient une affaire des institutions exécutives et juridiques de l'Union européenne »<sup>221</sup>.

53. L'idée selon laquelle, en démocratie, le législateur fiscal tire sa légitimité directement du consentement des citoyens<sup>222</sup> disparaît peu à peu sous l'effet de l'intégration fiscale européenne. D'une part, parce que le législateur national ne peut plus exercer sa compétence librement, et d'autre part, parce que cette compétence n'est pas corrélativement transférée au législateur européen<sup>223</sup>. Comme l'exprime Monsieur Nicolas Tenzer, « l'idée de légitimité exprime le soubassement de toute société politique »<sup>224</sup>, elle renvoie aux fondements démocratiques des ordres juridiques et à la question de l'exercice de la souveraineté<sup>225</sup>.

La protection européenne du contribuable national qui résulte de l'intégration fiscale, conduit paradoxalement à remettre en cause la légitimité politique de l'impôt et procède à une transformation fondamentale du lien politique qui unit le citoyen à l'État par la fiscalité, mais aussi du lien social qui unit les citoyens entre eux et plus largement les contribuables au sein d'une même communauté. La régression de la logique représentative qui anime le consentement de l'impôt, conduit à modifier l'équilibre porté par la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt entre « les aspirations individuelles et les nécessités collectives »<sup>226</sup> et duquel découle le statut spécifique de contribuable.

Cet équilibre propre au fonctionnement des démocraties représentatives (dont l'Union européenne se réclame selon l'article 10 du TUE), ne se recrée pas dans le cadre politique et juridique dessiné à partir de la citoyenneté européenne. En effet, « alors que la démocratie parlementaire est née de la volonté des citoyens de faire voter l'impôt par leurs représentants, le financement du budget européen est soustrait au contrôle démocratique »<sup>227</sup>. L'article 311 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, s'il affirme que l'Union européenne

---

221. Dieter GRIMM et Olivier BEAUD, « Démocratie européenne : les raisons de la défiance », *Esprit* 2015, n° 7, p. 85.

222. Le principe de légalité fiscale (Article 34 de la Constitution de 1958) étant la traduction juridique du principe politique de consentement de l'impôt (Article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789).

223. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 65.

224. Nicolas TENZER, *Philosophie politique*, PUF, Paris, 1994, p. 159. V. aussi Jürgen HABERMAS, *Raison et légitimité. Problèmes de légitimation dans le capitalisme avancé*, Payot, Paris, 1988, 208 p.

225. Bertrand MATTHIEU, « Le Parlement européen face aux défis de la démocratie », *Petites affiches* 2009, n° 116, p. 16.

226. André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, p. 34.

227. Alain LAMASSOURE, « Le budget communautaire : instrument de la construction de l'Europe ? », *Les petites affiches* 2006, n° 229, p. 230.

dispose de ressources propres pour atteindre ses objectifs et mener à bien ses politiques, ne fait pas directement dépendre leur création de la représentation des citoyens européens au Parlement européen, mais, comme pour la procédure d'harmonisation fiscale, d'une décision unanime du Conseil. La situation est la suivante : « alors que l'autorisation de lever l'impôt fut la première attribution des parlements et qu'ils portent une responsabilité spécifique dans les régimes constitutionnels, le Parlement européen est la seule assemblée au monde à voter les dépenses sans voter les recettes. Cette singularité montre l'ambiguïté de la construction communautaire et de la citoyenneté européenne, addition superflue de la citoyenneté nationale sur le plan budgétaire »<sup>228</sup>. Les ressources propres de l'Union européenne ne sont pas légitimées par le vote du Parlement européen en tant que représentant ultime de la totalité des citoyens européens<sup>229</sup>, mais par le Conseil en tant que représentant des États membres. C'est parce que l'exclusivité de la compétence et du pouvoir fiscal qu'exercent les États membres sur les contribuables dépend des citoyens que ces deniers sont paradoxalement largement écartés du processus décisionnel en matière fiscale. Les ressources propres sont alors une contrainte pesant principalement sur les budgets nationaux et non directement sur les contribuables européens au sens strict du terme.

**54. Le droit de vote des citoyens européens aux élections municipales : prémisse d'un consentement européen de l'impôt.** Si les insuffisances du processus décisionnel européen sont importantes en matière fiscale, elles ne doivent pas conduire à ignorer la relation politique qui tend à se créer entre la citoyenneté européenne et la fiscalité, par le biais du droit de vote reconnu aux citoyens européens aux élections locales. Il faut au contraire remarquer que « la citoyenneté de l'Union permet à un résident européen de se présenter et de voter aux élections municipales d'un État dont il n'est pas ressortissant. Cet apport de la citoyenneté européenne permet de créer un lien de citoyenneté entre un résident contributeur et destinataire des dépenses locales. Elle offre ainsi le droit "aux ressortissants des États membres d'être incorporés, sous certaines conditions, à une communauté politique et sociale étrangère (...) et d'être intégrée dans la société d'un État membre »<sup>230</sup>. Se forment ici les contours du discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale. La nécessité des dépenses publiques locales et leur financement par les impôts locaux doivent être collectivement acceptés par les

---

228. Jean-François BOUDET, « Les compétences budgétaires du Parlement européen relèvent-elles d'une démarche constitutionnelle ? », *Les petites affiches* 2015, n° 116, p. 71.

229. Robert HERTZOG, « L'avenir du pouvoir financier du Parlement : miroir des ombres ou garant de l'équilibre du «Gouvernement général » in *L'exercice du pouvoir financier du parlement ; Théorie, pratique et évolution*, sous la dir. de Loïc PHILIP, PUAM, Marseille, 1996, pp. 121-145.

230. Audrey ROSA, « La place du citoyen européen dans les finances publiques européennes » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 254., citant Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 14.

citoyens européens à travers leurs représentants locaux afin qu'une obligation fiscale puisse être mise à la charge du contribuable local, dont le citoyen européen sera redevable en tant que résident. Cette logique demeure pourtant inachevée sur deux points. Tout d'abord, le paiement des impôts nationaux par les citoyens européens ne justifie pas qu'ils puissent, en tant que résidents, participer aux élections nationales dans leur État membre d'accueil. Plus discutabile encore, la participation des citoyens européens aux élections européennes ne fonde pas l'obligation de payer un impôt européen, qui permettrait l'identification de contribuables européens *stricto sensu*, voire la transformation des citoyens européens en contribuables si l'impôt s'adressait directement à ces derniers. Si la citoyenneté européenne peut contribuer à forger une citoyenneté fiscale européenne, elle n'est pour le moment qu'embryonnaire. Ses effets ne permettent pas de saisir un réel sentiment d'appartenance des Européens à l'Union européenne.

**55. La nécessité d'affirmer politiquement la portée fiscale de la citoyenneté européenne.** Les différentes crises survenues dans l'Union européenne depuis 2008 (crise bancaire, crise économique, crise des dettes souveraines et récemment la crise sanitaire) ont mis en exergue les incompatibilités structurelles, entre, d'une part, une union monétaire et un marché économique de plus en plus intégré et, d'autre part, une compétence fiscale exclusivement nationale. Ainsi, en matière fiscale, la citoyenneté européenne est un statut purement formel, que les citoyens européens sont incapables de s'approprier à travers leur participation politique et à partir de la solidarité qu'elle est susceptible de créer du fait d'une appartenance commune. En raison du rapport que l'impôt entretient avec la monnaie, l'économie, et le budget, il n'est plus concevable de s'interroger sur la construction européenne sans envisager la place de l'impôt. De crise en crise, le lien politique entre citoyenneté européenne et fiscalité semble s'imposer comme une nécessité dans l'achèvement du projet européen visant à la création d' « une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe, dans laquelle les décisions sont prises le plus près possible des citoyens »<sup>231</sup>.

Une véritable politique fiscale européenne qui couvre la fiscalité indirecte, mais aussi directe, voire la création d'un impôt européen, se justifie au regard du niveau de l'intégration européenne et de l'étendue des politiques qu'elle doit mener. À défaut, la répartition des compétences et des ressources entre les États membres et l'Union européenne est déséquilibrée, les secondes n'étant pas constitutionnellement corrélées à l'étendue des premières. Même si ces

---

231. Préambule du traité sur l'Union européenne. Sur cette question, V.aussi, Olivier BEAUD, « Déficit politique ou déficit de la pensée politique? », *Le débat* 1995, n° 87, p. 34. et Viviane de BEAUFORT et Camille TOUMELIN, « Une réflexion autour de la notion de citoyenneté européenne », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2017, n° 4, pp. 5-12.

crises successives en tant que « vecteur essentiel de toutes les stratégies de refondations »<sup>232</sup> ont permis des avancées politiques majeures, comme en témoigne l'évolution significative du financement des ressources propres suite à la crise pandémique<sup>233</sup>, l'achèvement politique de la construction européenne exige désormais le renouvellement du contrat social au niveau européen.

La réorganisation de l'ensemble de la politique fiscale européenne à partir du discours de légitimation portée par la citoyenneté fiscale permettrait de recréer au sein de l'Union européenne les caractéristiques de « l'alliance du citoyen et de l'impôt »<sup>234</sup>, autour d'un ordre fiscal européen autonome<sup>235</sup> se superposant aux ordres fiscaux nationaux. C'est-à-dire une organisation dans laquelle chacun des systèmes fiscaux reposerait sur des normes autonomes, mais la hiérarchisation de ces normes se fonde sur la participation réciproque de chacun des ordres l'un à l'autre. Ainsi, la mise en œuvre de politiques fiscales cohérentes à ces deux niveaux se fonderait sur les garanties constitutionnelles offertes aux citoyens dans le cadre d'un contrat social renouvelé<sup>236</sup>.

En sens inverse, « l'histoire a montré (...) que les finances publiques pouvaient jouer un rôle majeur dans le déclenchement des transformations en profondeur, voire même des révolutions qu'ont pu connaître les sociétés. C'est dans ces moments là en effet qu'il apparaît de la ma-

---

232. Antoine MÉGIE et Antoine VAUCHEZ, « Crise, crises et crisologie européenne », *Politique européenne* 2014, 44, n° 2, p. 11., cité par Rostane MEHDI, « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne* 2018, n° 621, p. 502. Vincent Dussart exprime également cette idée au sujet de l'impôt européen en indiquant qu' « il faudrait envisager la remise en cause globale du fonctionnement financier de l'Union européenne dont les équilibres politiques sont très fragiles dans une conjoncture de crise économique profonde qui peut cependant également servir de déclencheur à des changements importants ». V. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1091.

233. Décision (UE, EURATOM) 2020/2053 du Conseil, du 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, *JOUE L* n°424 du 15 décembre 2020, pp.1-10.

234. Michel BOUVIER, « Le recours à l'impôt est inévitable : mais avec quelle légitimité ? », *Revue Française de Finances Publiques* 2021, n° 155, p. 213.

235. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 357. et Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 200 p. Pour une définition de la notion d'ordre fiscal, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 41. et svt. Selon l'auteur il s'agit d' « un système juridique dans lequel les sources [notamment du droit fiscal] sont autonomes et hiérarchisées ». A ce titre, il identifie l'existence d'un « ordre fiscal commun ». *Ibid.*, p. 42.

236. A ce titre, il est intéressant de remarquer que les auteurs Olivier Costa et Nathalie Brack pensent la fédération comme le cadre politique du renouvellement du contrat social. En effet, pour eux, « la liberté des citoyens n'est pas mise en cause car la fédération s'adresse directement à eux et leur offre des garanties dans le cadre d'un contrat social renouvelé ». V. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 344.

nière la plus évidente qu'elles représentent un facteur essentiel de changement »<sup>237</sup>. Comme l'observe le Professeur Michel Borgetto, « à côté de la citoyenneté financière nationale menacée de devenir de plus en plus fictive, pourrait se développer ainsi, une autre citoyenneté contre-balançant cette menace tout en favorisant le sentiment d'appartenance à l'Union : une citoyenneté fiscale et (donc) financière européenne »<sup>238</sup>. Si le développement du projet européen entraîne un affaiblissement de la citoyenneté fiscale nationale par l'encadrement du consentement national de l'impôt que nécessite l'élimination de tous les obstacles fiscaux, son achèvement suppose la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne, qui permettrait, de manière apparemment paradoxale, de renforcer la consistance de la première.

**56.** Pour s'affirmer, la citoyenneté fiscale européenne exige de produire ses effets dans un espace de participation politique qui dépasse celui des États membres. Si la citoyenneté européenne est comprise comme un statut spécifique relevant de l'appartenance à une communauté politique, elle doit désormais impliquer plus largement la participation des citoyens européens, à travers la participation politique à la décision fiscale, grâce au consentement de l'impôt et la solidarité que son paiement implique. En effet, « les citoyens font partie d'un collectif, formé par l'appartenance commune à un régime territorial. L'appartenance commune n'est cependant pas simplement formelle. Le collectif délibère non seulement sur des questions d'intérêt commun, mais est également censé avoir une influence décisive sur les lois communes et les politiques communes, y compris la production de biens communs et la répartition des charges telles que les impôts »<sup>239</sup>. Dans ces conditions, « si historiquement les compétences financières ont été un moyen pour les assemblées de conquérir un pouvoir politique, aujourd'hui cette conquête se situe au niveau européen »<sup>240</sup>.

L'étude doit donc porter sur les rapports entre la citoyenneté fiscale nationale et la citoyenneté fiscale européenne. Plus précisément, elle doit permettre d'appréhender les conséquences du déséquilibre entre la protection européenne du contribuable national et la participation po-

---

237. Michel BOUVIER, « Un quart de siècle de révolution des finances publiques », *Revue française de finances publiques* 1999, n° 68, p. 3.

238. Michel BORGETTO, « Brèves remarques sur la notion de citoyenneté financière » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 312.

239. Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « The Concept and the Conception of Citizenship » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 22 : « Citizens are part of a collective, formed through common membership in a territorial polity. Common membership is, however, not merely formal. The collective not only deliberates on issues of common concern, but is also expected to have a decisive influence on the common laws and common policies, including the production of common goods and the distribution of burdens such as taxes (Musgrave 1959) ». Traduction par nos soins. Les auteurs font ici référence aux travaux de Richard Musgrave. V. Richard Abel MUSGRAVE, *The theory of public finance : a study in public economy*, McGraw-Hill, New York, 1959.

240. Pascal JAN, « L'exercice du pouvoir financier du Parlement. Théorie, pratique et évolution », *Les Petites Affiches* 1997, n° 34, p. 22.

litique du citoyen et les conditions dans lesquelles cet équilibre peut être rétabli au sein de l'Union européenne. Dans quelle mesure est-il possible d'affirmer que l'intégration fiscale européenne affaiblit la citoyenneté fiscale nationale ? Inversement, dans quelle mesure la portée politique de la citoyenneté fiscale nationale freine-t-elle la mise en œuvre d'une fiscalité européenne juste et équitable<sup>241</sup>, incarnant davantage des principes démocratiques que des normes juridiques attachées au fonctionnement du marché<sup>242</sup> ? Si une telle évolution peut paraître lointaine, voire utopique, elle nécessite d'être débattue sur le terrain théorique.

57. L'objet de l'étude est la conciliation difficile entre la pérennité des principes traditionnellement utilisés en droit interne pour fonder et organiser l'impôt, et plus largement la norme fiscale, avec leur transposition au niveau européen, dans le cadre d'un modèle politique européen fondé sur la participation et l'appartenance des citoyens à deux ordres juridiques distincts, l'un étatique l'autre européen<sup>243</sup>. La citoyenneté fiscale ne constitue pas un enjeu autonome, mais un enjeu qui doit être appréhendé en fonction des rapports spécifiques et originaux qu'entretiennent ces deux ordres, dans lesquels « les souverainetés laissent la place à une "mise en commun" de leurs prérogatives »<sup>244</sup>, sauf, pour l'instant, en matière fiscale. En conséquence, dans quelle mesure la citoyenneté fiscale nécessite-t-elle autant qu'elle le permet l'achèvement politique de l'Union européenne ?

---

241. François VILLEROY DE GALHAU, « Justice et fiscalité : Refonder un pacte de solidarité pour les réformes ? », *Etudes* 2007, 406, n° 4, p. 473.

242. John TILEY, « The Law of Taxation in a European Environment », *The Cambridge Law Journal* 1992, 51, n° 3, p. 472.

243. Dans l'arrêt *Van Gend en Loos*, la Cour de justice des Communautés Européennes a affirmé que « la Communauté constitue un nouvel ordre juridique de droit international au profit duquel les États ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains ». V. CJCE, 5 février 1963, aff. C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos c/ Administration fiscale néerlandaise*, Rec., p. 3. Sur la notion d'ordre juridique et les rapports entre les ordres juridiques nationaux et l'ordre juridique européen, V. Baptiste BONNET (dir.) *Traité des rapports entre ordres juridiques*, 1<sup>re</sup> éd., LGDJ, Paris, 2016, 1824 p., et COLLECTIF (dir.) *Entre les ordres juridiques. Mélanges en l'honneur de François Hervouët*, LGDJ, Paris, 2016, 760 p. Sur la notion particulière d'ordre juridique européen, V. par exemple, Pierre PESCATORE, *L'ordre juridique des Communautés européennes. Étude des sources du droit communautaire*, Presses Universitaires de Liège, Liège, 1975, 315 p., Jean-Victor LOUIS et Thierry RONSE, *L'ordre juridique de l'Union européenne*, Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 1988, 458 p., Waleter HALLSTEIN, *La Communauté européenne : nouvel ordre juridique*, Bureau d'Information des Communautés Européennes, Paris, 1964, 11 p., Robert KOVAR, « L'ordre juridique communautaire », *Juris-classeur Europe*, n° 410, Francesco MARTUCCI, *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2016, 1274 p.

244. Olivier BEAUD, « Déficit politique ou déficit de la pensée politique ? », *Le débat* 1995, n° 87, p. 33.

## §2. La démarche suivie

**58. Les conséquences politiques des rapports juridiques attachés à deux conceptions de l'organisation de l'impôt.** La situation européenne se caractérise par la cohabitation de deux approches conceptuelles différentes de l'organisation de l'impôt relevant elles-mêmes de la coexistence de deux ordres juridiques aux finalités distinctes<sup>245</sup>. La présente étude reposera principalement sur l'analyse des interactions fiscales qu'entretiennent ces deux ordres, dont les conséquences seront discutées au regard de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt.

En droit interne prévaut une conception fondée sur la participation politique du citoyen grâce au consentement, en ce qu'elle légitime l'obligation fiscale imposée au contribuable et nécessaire à la couverture des charges publiques. En droit européen prévaut une conception fondée sur la protection du contribuable, en tant que titulaire de libertés de circulation, afin de favoriser la construction d'un espace économique sans frontières. L'influence de l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale s'accompagne alors d'une profonde transformation des fondements essentiels du droit fiscal, lesquels doivent désormais être repensés dans la perspective de l'Union européenne, et plus précisément du fonctionnement du marché intérieur. L'appréhension de la portée politique et juridique de ce phénomène est d'autant plus complexe qu'il n'existe « aucun précédent dans l'histoire mondiale d'une union économique et monétaire dans laquelle la politique fiscale consist(era)it uniquement en une libre concurrence sans entraves sur le marché imposée par une Cour suprême, combinée à une interdiction des incitations fiscales sous la forme d'aides d'État »<sup>246</sup>. La mise en perspective de ces deux conceptions l'une au regard de l'autre, permettra de saisir l'évolution dans laquelle s'inscrit la citoyenneté fiscale face au droit de l'Union européenne.

**59.** La pertinence de la notion de citoyenneté fiscale a pu être discutée. La définition retenue ici présente l'intérêt de mettre en avant la portée structurante du lien intrinsèque entre citoyenneté et impôt, dont dépend la légitimité du devoir fiscal qui s'impose au contribuable. Traiter de la citoyenneté fiscale ne doit pas alors se limiter à étudier les effets de la construction européenne sur les fondements structurels au cœur de l'organisation des systèmes fiscaux nationaux, mais permettre de saisir dans le même mouvement les influences réciproques de

---

245. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, pp. 60-68.

246. Frans VANISTENDAEL, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, n° 3, p. 143 : « It suffices to say that there is no precedent in world history of an economic and monetary union in which the tax policy consisted only of unfettered free competition in the market enforced by a Supreme court, combined with a prohibition of tax incentives in the form of state aid ». Traduction par nos soins.

la confrontation de ces fondements avec l'application des dispositions européennes, avant de concevoir les modalités de leur conciliation et les évolutions qui en résulteraient.

**60.** Il apparaît que les rapports entre l'intégration européenne et la citoyenneté fiscale ne doivent pas être appréciés comme un processus unilatéral dont la seule conséquence serait l'affaiblissement de cette dernière, mais comme un processus transversal dans lequel les effets de l'application du droit de l'Union européenne sur la citoyenneté fiscale rétroagissent sur le niveau de l'intégration fiscale européenne et au-delà sur l'organisation politique de l'Union européenne. Il s'agit d'identifier la portée politique de ces interactions afin de faire ressortir la nature du lien qui se dissimule derrière les rapports spécifiques qu'entretiennent les États membres et l'Union européenne en matière fiscale. La problématique générale fait donc appel à la portée légitimatrice de la citoyenneté fiscale et à sa transposition au niveau européen.

**61. Proposition de plan.** Pour qu'une citoyenneté fiscale européenne émerge, l'intégration fiscale européenne ne doit plus reposer sur la seule protection des droits subjectifs du contribuable, mais doit donner la possibilité aux citoyens européens de participer, par le biais de leurs représentants, au consentement d'un impôt européen. L'analyse de ce mouvement repose nécessairement sur l'étude de la citoyenneté fiscale au regard de la protection européenne du contribuable national (**Première partie**) ; laquelle devrait permettre d'appréhender la citoyenneté fiscale à partir de la participation politique du citoyen européen (**Seconde partie**). Tout en s'inspirant du modèle de pensée attaché à la citoyenneté fiscale nationale, il émergerait de cette complémentarité, un nouveau paradigme de citoyenneté fiscale, qui permettrait la redéfinition du statut de citoyen européen et la définition d'un nouveau statut de contribuable européen, résultant de la reconnaissance de droits et de devoirs en matière fiscale dont la portée se placerait en complémentarité et non en contradiction de la citoyenneté fiscale nationale. La citoyenneté fiscale nationale complétée par une citoyenneté fiscale européenne, l'équilibre entre la protection du contribuable et le consentement de l'impôt pourrait se rétablir, contribuant à révéler la double appartenance des citoyens comme expression d'une participation politique, sociale et économique à deux ordres juridiques distincts et caractéristique des formes constitutionnelles fédérales, dans lesquelles la volonté des États membres reste fondamentale à la progression du processus d'intégration.





**Première Partie :**  
**La citoyenneté fiscale et la protection  
européenne du contribuable national**



**62. L'organisation de l'impôt autour du droit collectif des citoyens de le consentir.** L'étude des principes fondant l'organisation des systèmes fiscaux nationaux témoigne du rôle central joué par les citoyens. À ce sujet, l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 fait explicitement référence aux « citoyens », leur garantissant, en tant que membres d'une même communauté politique, « 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 »<sup>1</sup>.

Le principe du consentement de l'impôt repose sur l'idée selon laquelle la nécessité de financer les dépenses publiques par l'impôt doit être collectivement acceptée par les citoyens avant qu'il soit mis à la charge individuelle de chaque contribuable. L'impôt, tel qu'il est compris dans le cadre national, est indissociable des citoyens en ce qu'ils sont titulaires de droits collectifs, dont celui de le consentir. Dans les démocraties modernes, la mise en œuvre de ce principe a conduit au développement du régime représentatif, faisant historiquement des Parlements nationaux l'unique organe de représentation de la volonté des citoyens en matière fiscale. Par conséquent, l'obligation fiscale individuelle qui s'impose au contribuable résulte de l'appartenance du citoyen à une communauté politiquement organisée, lui reconnaissant le droit de consentir l'impôt. Aussi, la problématique du consentement de l'impôt, entendu en tant que droit reconnu à l'ensemble des membres d'une même communauté, concerne directement la question de son existence<sup>2</sup>. De la même façon que les citoyens se voient garantir des droits relatifs à leur appartenance, les contribuables se voient réciproquement imposer des obligations attachées à cette appartenance. En contrepartie d'impôts nécessaires au financement des dépenses publiques, ils bénéficient de la prise en charge des activités d'intérêt général par l'État<sup>3</sup>. Dans ces conditions, le principe du consentement de l'impôt est l'expres-

---

1. Article 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen.

2. Philippe GÉRARD, *L'esprit des droits. Philosophie des droits de l'homme*, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2016, p. 154.

3. En pratique ce principe se met en œuvre à travers le rôle et les différentes fonctions reconnues à l'État, dont la première est d'assurer la protection des individus. En effet, comme l'affirme le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel, « la nécessité ordinaire de l'impôt ne pouvait donc résulter, en dehors d'une situation de crise permanente, que d'une exaltation du rôle de l'État dans l'établissement et la permanence du lien social, au point qu'il devienne l'acteur principal, voire unique, de l'existence d'un corps politique. L'impôt s'en trouvait doublement légitimé : dans son but, puisqu'il finance l'action d'un État, unique garant du lien social ; et dans ses modalités, puisqu'il émane du corps social tout entier. À ce problème, les théories du contrat social apportaient une réponse satisfaisante. En effet, société civile et État y sont perçus comme des créations venues modifier l'état de nature. Que l'état de nature soit a-social ou faiblement social, il est par définition aétatique. Or c'est de l'institution d'une autorité souveraine que dépend la viabilité d'une société civile. Seul l'établissement d'une autorité souveraine permet la sortie de l'état de nature et la constitution d'un corps social. C'est ainsi que pour Hobbes, l'homme, dans son état de nature, vit isolé dans la crainte de son prochain. Faute d'une autorité supérieure garantissant la sûreté de chacun, le lien social ne peut se créer. (...) L'impôt trouve ainsi sa légitimité parce qu'en finançant l'action de l'État il est une condition d'existence de la société ». V. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz* 2002, 46, p. 40. et 41. V. aussi Alexandre MAITROT DE

sion de la volonté générale en matière fiscale. Son exercice collectif par les citoyens permet de transcender les intérêts individuels pour ne décider de mettre à la charge des contribuables un impôt qu'au regard de la nécessité de couvrir les charges publiques. Cet équilibre fonde la légitimité politique de l'impôt portée par la notion de citoyenneté fiscale, à la base du contrat social<sup>4</sup>. Les exigences d'un régime démocratique, en l'espèce, d'un débat collectif sur la nécessité de la contribution publique, justifient de limiter la liberté des contribuables au profit de l'intérêt général.

**63. La protection européenne du contribuable national par la prohibition des entraves fiscales aux libertés économiques de circulation.** L'application du droit de l'Union européenne dans le cadre de la création d'un marché intérieur sans frontières perturbe cet équilibre. L'impôt est l'expression de la nécessité, reconnue collectivement par les citoyens, de faire participer les contribuables au financement des charges publiques. Néanmoins, ce devoir ne doit pas constituer une entrave fiscale, perturbant l'utilisation par le contribuable national de ses libertés de circulation et le développement d'une concurrence libre et non faussée sur le marché<sup>5</sup>. Ainsi, « la conséquence évidente est que les entraves fiscales, qui ont pour origine les impôts des États membres, ne peuvent qu'être prohibées »<sup>6</sup>. Sont par suite sanctionnées les mesures fiscales nationales en matière de fiscalité indirecte<sup>7</sup> et de fiscalité directe<sup>8</sup> qui empêchent ou dissuadent<sup>9</sup> les contribuables d'exercer une ou plusieurs de leurs libertés économiques de

---

LA MOTTE, « La construction de l'Europe fiscale et la citoyenneté de l'Union », *Revue des affaires européennes - Law & European affairs* 2011, n° 1, p. 62.

4. Jean-Jacques ROUSSEAU, *Du contrat social*, Marc Michel Rey, Paris, 1762.

5. Dans l'arrêt *Gaston Schul*, la Cour de justice rappelle que « la notion de marché commun telle que la Cour l'a dégagée dans une jurisprudence constante, vise à l'élimination de toutes les entraves aux échanges intracommunautaires en vue de la fusion des marchés nationaux dans un marché unique réalisant des conditions aussi proches que possible de celles d'un véritable marché intérieur. Il importe que les avantages de ce marché soient assurés, en dehors du commerce professionnel, également aux particuliers qui sont dans le cas de poursuivre des opérations économiques au-delà des frontières nationales ». V. CJCE, 5 mai 1982, Aff. C-15/81, *Gaston Schul Douane Expéditeur BV c/ Inspecteur des droits d'importation et des accises, de Roosendaal*, Recueil CJCE p. 1409, point 33.

6. Jacques BUISSON, « La notion d'entrave fiscale », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, p. 13.

7. Dans le domaine des impôts indirects, la prohibition des entraves fiscales avec le droit de l'Union européenne se fonde sur l'application des articles 30 et 110 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

8. Dans le domaine des impôts directs, la prohibition des entraves fiscales se fonde sur l'application du principe selon lequel si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire. V. CJCE, 14 février 1995, Aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Recueil CJCE p. I-225, pt. 21.

9. Ces entraves peuvent être mises en oeuvre à l'entrée des contribuables sur le territoire des États membres. Il s'agit alors d'une « entrave fiscale à l'entrée ». Elles peuvent également être mises en oeuvre à la sortie des contribuables du territoire national. Il s'agit dans ce cas, d'une « entrave fiscale à la sortie ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'entrave fiscale » in *L'entrave dans le droit du Marché intérieur*, sous la dir. de Loïc AZOULAI, Bruylant, Bruxelles, 2011, pp. 97-133.

circulation, c'est-à-dire de vendre des marchandises<sup>10</sup> ou des services<sup>11</sup>, de placer des capitaux<sup>12</sup>, de travailler<sup>13</sup> ou de s'établir<sup>14</sup> au sein de l'Union européenne. Dans ces conditions, l'application du droit de l'Union européenne conduit à offrir au contribuable national une protection face à l'impôt, dans le cadre de l'exercice de ses libertés de circulation au sein du marché intérieur.

**64. La protection européenne du contribuable national par la prohibition des entraves fiscales à la citoyenneté européenne.** Au-delà de la logique économique portée par les libertés de circulation, le droit européen s'est également enrichi d'une dimension politique. L'article 9 du traité sur l'Union européenne et l'article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne reconnaissent la citoyenneté européenne à « toute personne ayant la nationalité d'un État membre ». Ce statut permet à tout citoyen européen « de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, sous réserve des limitations et conditions prévues par les traités et par les dispositions prises pour leur application »<sup>15</sup>. Les modalités de l'intégration européenne, y compris fiscale, évoluent autour de la construction du statut personnel du citoyen européen, titulaire de droits individuels. D'une part, les citoyens européens se voient reconnaître des droits sociaux dans leurs États membres d'accueil alors même qu'ils ne sont pas en mesure de contribuer au financement des dépenses publiques. D'autre part, la Cour de justice admet la possibilité de sanctionner les législations fiscales nationales susceptibles d'entraver la liberté de circulation des citoyens européens, même s'ils n'exercent aucune activité économique au sein du marché intérieur. La citoyenneté européenne complète les libertés économiques de circulation en faisant entrer de nouvelles situations dans le champ du droit de l'Union européenne, élargissant la protection européenne individuelle dont bénéficie le citoyen européen en tant que contribuable national. Dès lors, « cet espace ne se conçoit plus comme une réalité économique et physique qui se construit sur des rivalités (un marché), mais plutôt comme un espace politique et social, lieu d'expression, de mobilisation et de participation des citoyens de l'Union. L'accent se déplace de l'intégration marchande à l'intégration civile et sociale »<sup>16</sup>. Finalement, les libertés économiques sont entendues comme la déclinaison du principe général de libre circulation des citoyens européens énoncé à l'article 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Cette dernière peut être invoquée par tous

---

10. Article 26 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

11. Article 56 traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

12. Article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

13. Article 45 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

14. Article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

15. Article 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

16. Loïc AZOULAI, « Le rôle constitutionnel de la Cour de justice des Communautés européennes tel qu'il se dégage de sa jurisprudence », *Revue trimestrielle de droit européen* 2008, 44, n° 1, p. 33.

les citoyens européens qui n'exercent pas d'activités économiques au sein du marché intérieur. Si la portée fiscale des premières s'inscrit dans le cadre économique du fonctionnement du marché intérieur, la portée fiscale de la seconde est avant tout de nature politique. Elle offre une protection au citoyen-contribuable face à son devoir fiscal, dans le cadre de l'exercice de sa liberté de circulation au sein de l'Union européenne.

**65. La redéfinition européenne de l'obligation fiscale du contribuable national.** La mise en œuvre de la protection individuelle du contribuable national permise par l'application du droit de l'Union européenne représente ainsi une série de contraintes s'imposant aux systèmes fiscaux nationaux, susceptible de redéfinir le rapport du contribuable à son devoir fiscal. Dans le cadre des régimes représentatifs, la légitimité de l'obligation fiscale dépend uniquement du consentement de l'impôt exprimé par les représentants des citoyens lors du vote annuel de la loi de finances. Condition essentielle de la légalité fiscale, le consentement de l'impôt implique que la fiscalité relève de la compétence exclusive du législateur national, seul à même de créer, modifier ou supprimer un impôt<sup>17</sup>, et ainsi autoriser l'administration fiscale à le collecter. Or, la citoyenneté européenne ne comportant aucune dimension relative à la nécessité et au consentement de l'impôt, la protection européenne du contribuable national s'exerce en dehors de la reconnaissance d'une compétence européenne en matière fiscale<sup>18</sup>. D'un point de vue politique, les effets de cette situation conduisent à interroger la légitimité des systèmes fiscaux nationaux, lesquels sont soumis à l'application simultanée de deux séries d'exigence conflictuelles : l'une relative au respect du droit collectif des citoyens nationaux de consentir l'impôt et l'autre relative à la protection européenne dont bénéficient le contribuable national face à l'impôt.

**66.** C'est pourquoi, si en l'absence de consentement européen de l'impôt, l'affirmation selon laquelle la citoyenneté fiscale serait reconsidérée par le droit de l'Union européenne peut *a priori* surprendre, elle se justifie néanmoins, car la légitimité de l'impôt se trouve exposée à être remise en cause par la protection européenne du contribuable national, dont la situation au regard de l'obligation fiscale nationale doit être traitée en conformité avec les dispositions européennes. Cela conduit à modifier la place du contribuable face à l'impôt. Or, celle-ci repose sur la citoyenneté dans le sens où elle fonde et justifie l'impôt. Il ressort de ce déséquilibre que le consentement de l'impôt par les citoyens nationaux est perturbé par la protection européenne économique (Titre 1), et politique (Titre 2) du contribuable national, ce qui rend la portée politique de la citoyenneté fiscale incertaine.

---

17. Article 34 de la Constitution française du 4 octobre 1958.

18. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 200 p.

## **Titre I**

# **La perturbation du consentement de l'impôt par la protection économique du contribuable national**





**67. La légitimation collective de l'impôt face aux libertés individuelles du contribuable.** « À l'origine de l'idée d'une citoyenneté des contribuables se trouve le problème de la légitimation de l'impôt comme ressource ordinaire de l'État »<sup>1</sup>. Le principe du consentement de l'impôt, porté par les révolutions fiscales, répond alors au défi paradoxal de permettre aux citoyens de consentir collectivement ce qui leur est imposé individuellement en tant que contribuable, « cette expression sonn(ant) comme un oxymore tant l'impôt est assimilé à la contrainte »<sup>2</sup>.

**68.** Il offre une garantie avant tout politique. Il justifie l'apparition de l'État parlementaire<sup>3</sup>, et fonde la légitimité du pouvoir fiscal national en tant qu'expression de la souveraineté nationale. Dès lors, ce sont les citoyens, en tant que souverain, qui imposent collectivement, parce que nécessaire au financement des charges publiques, une obligation fiscale individuelle au contribuable. Pour être légitime, le devoir fiscal qui s'impose à eux doit être voté par les représentants des citoyens, c'est-à-dire par le Parlement élu, de sorte que le principe du consentement de l'impôt inscrit à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 justifie l'attribution d'une compétence exclusive aux Parlements nationaux en matière fiscale. Le consentement de l'impôt, par l'appréciation collective de la nécessité de l'impôt qu'il impose, légitime l'obligation fiscale individuelle en ce qu'il répond à l'intérêt général national.

**69.** Il offre également une garantie procédurale puisque, comme le montre sa traduction contemporaine à l'article 34 de la Constitution de 1958, la légitimité politique de l'impôt se traduit juridiquement par le recours au principe de légalité fiscale. Le principe du consentement, fondement de la légitimité politique de l'impôt, est formalisé par la loi seule à même de fixer les règles concernant « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Ainsi absorbé par le pouvoir législatif, l'impôt devient l'expression de la volonté générale, tout en étant, dans le même temps, tempéré en faveur du respect des libertés individuelles du contribuable<sup>4</sup>.

**70. L'évolution de la place des citoyens face à celle du contribuable.** Dès lors, la légitimité politique de l'impôt repose sur l'équilibre délicat, exprimé à travers le consentement de

---

1. Emmanuel de CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz* 2002, 46, p. 40. Pour l'auteur Maxime Chrétien, « un État ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement ». V. Maxime CHRETIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun. Étude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales*, Sirey, Paris, 1955, 246 p.

2. André BARILARI, « Le consentement à l'impôt », *Revue française de finances publiques* 2019, n° 147, pp. 191-195. V. aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81.

3. Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs* 2014, n° 4, p. 5.

4. *Ibid.*, p. 13.

l'impôt, entre la nécessité de la contrainte exercée sur les libertés individuelles du contribuable face au respect de la souveraineté nationale en tant qu'expression de la volonté générale. Cependant, la prise en compte croissante des libertés individuelles, notamment dans le contexte du droit de l'Union européenne, modifie cet équilibre et renouvelle le débat de la légitimité politique de l'impôt au-delà des frontières étatiques. L'application des dispositions européennes fait ressortir la nécessité de protéger les libertés économiques du contribuable face à l'obligation fiscale nationale. Comme l'explique clairement René Barents, « dès lors que, tant que les activités économiques sont concernées, le champ du marché unique est illimité, tous les impôts, quels que soient leur nom, leur finalité, leur structure ou leur forme, et toutes les dispositions fiscales, qu'elles soient substantielles ou procédurales, nationales ou fondées sur des traités bilatéraux, sont couverts par les dispositions fondamentales du marché intérieur sur les libertés de circulation, les aides d'État et l'harmonisation »<sup>5</sup>. Dans ces conditions, les dispositions européennes fondent, d'une part, la possibilité de contrôler les législations fiscales nationales à travers un processus dit d'intégration négative, et, d'autre part, la mise en œuvre d'une convergence des législations fiscales nationales, dans le cadre d'un processus d'intégration positive<sup>6</sup>. Le consentement de l'impôt par les citoyens, en ce qu'il répond à l'intérêt général national<sup>7</sup>, n'est plus un argument suffisant pour justifier la légitimité politique de l'impôt. L'influence des dispositions européennes sur les systèmes fiscaux nationaux conduit à affaiblir la portée politique du consentement de l'impôt, en revenant sur l'exercice par le citoyen de ce droit collectif, au profit de la protection européenne individuelle du contribuable national. Compris ainsi, la principale difficulté de l'intégration fiscale européenne repose sur le fait qu'elle poursuit un objectif *a priori* inconciliable avec la volonté générale exprimée par le consentement national de l'impôt. Le développement d'une concurrence libre et non faussée implique de limiter la contrainte fiscale pesant sur le contribuable, mais pour les représentants des citoyens, elle se justifie, car elle est nécessaire au fonctionnement de la collectivité nationale. Cette confrontation fait évoluer la relation politique entre les citoyens et le contribuable, à l'origine de la souveraineté fiscale nationale.

---

5. René BARENTS, « The single market and national tax sovereignty » in *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal market*, sous la dir. de Sjaaj J.J.M. JANSEN, 28, Alphen-sur-le-Rhin : Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2011, p. 59 : « *But what is the legal value of this 'speciality' argument in the light of Community law ? It results from the concept of the single market outlined above that the answer to this question is clear : almost nothing. Since, as far as economic activities are concerned, the scope of the single market is unlimited, all taxes, whatever their name, purpose, structure or form, and all tax law, be it substantive or procedural, national or based on bilateral treaties, are covered by the basic provisions of the single market on free movement, state aids and harmonization* ». Traduction par nos soins.

6. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p.

7. Philippe GÉRARD, *L'esprit des droits. Philosophie des droits de l'homme*, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2016, p. 156.

71. Au-delà de l'érosion de la souveraineté fiscale des États membres déjà largement constatée par la doctrine<sup>8</sup>, les effets de l'intégration fiscale européenne doivent dès lors être appréhendés à partir du principe constitutionnel qui en est à l'origine, celui de consentir librement l'impôt. L'exercice de la compétence fiscale nationale dans le respect du droit de l'Union européenne<sup>9</sup> conduit à revenir sur la volonté générale des citoyens telle qu'elle s'exprime à travers la législation fiscale nationale. Si la finalité politique et sociale des systèmes fiscaux nationaux se heurte à la logique économique à l'origine de l'intégration fiscale européenne. La remise en cause de la légitimité de l'impôt n'a pas la même portée politique que l'encadrement du devoir fiscal par le droit de l'Union européenne se fasse par le biais de l'intégration négative ou positive des droits fiscaux nationaux. Si dans le premier cas le consentement national de l'impôt se trouve contesté par l'application des dispositions européennes (Chapitre 1), dans le second cas il y est subordonné (Chapitre 2).

---

8. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p. ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p. ; Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, 410 p. ; Ben J. M. TERRA et Peter J. WATTEL, *European tax law*, 6<sup>e</sup> éd., Kluwer Law International, Amsterdam, 2012, 1144 p. ; Louis CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, Paris, 1981, 280 p.

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



# Chapitre 1

## La contestation du consentement de l'impôt par l'intégration fiscale négative

**72. L'intégration fiscale négative justifiée par la construction d'un marché intérieur européen.** À l'image de la théorie classique relative à la construction des organisations internationales économiques<sup>1</sup>, la construction de l'Union européenne, à partir de la création d'un marché intérieur, fonde et justifie l'existence d'un processus d'intégration négative des fiscalités nationales<sup>2</sup>, par lequel « les droits fiscaux nationaux font l'objet d'un contrôle qui se limite à l'examen de leur compatibilité avec les interdictions qui émanent de l'organisation internationale à laquelle ils appartiennent »<sup>3</sup>. Dans un premier temps, la nécessité de garantir et de renforcer le fonctionnement du marché intérieur européen qui a motivé le traitement des fiscalités nationales au niveau européen, tout en préservant la compétence exclusive des Parlements nationaux en matière fiscale. En effet, la nécessité de tendre vers un marché intérieur efficient au sein duquel l'égalité entre les différents acteurs économiques est assurée impose *a minima* de limiter les entraves résultant de l'application de règles juridiques différentes, notamment en matière fiscale. En raison de l'effet perturbateur que la fiscalité peut avoir en matière économique, notamment en influençant les échanges commerciaux entre les États membres, la mise en œuvre d'un marché commun implique la garantie d'une certaine neutralité fiscale, traduite juridiquement par l'obligation pour le législateur fiscal de respecter certaines obligations de ne pas faire, dans une logique d'unification des droits fiscaux nationaux favorisant la protection du contribuable national impliqué dans des activités économiques transnationales.

---

1. Bela A BALASSA, *The theory of economic integration*, Georges Allen et Unwin Ltd, 1961, 318 p.

2. Dans son ouvrage le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte résume très clairement la théorie unifiée de l'intégration économique dégagée par Béla A Balassa et dont découle la méthode de l'intégration négative. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 44. et suivantes.

3. *Ibid.*, p. 53.

73. L'ensemble de ces obligations est issu des dispositions de droit primaire, lesquelles ont une influence considérable sur l'organisation de l'impôt, offrant à l'Union européenne une autorité en matière fiscale. Il apparaît alors que si certaines de ces obligations sont spécifiques à la fiscalité indirecte, d'autres sont de nature générale, leur portée ayant été étendue à la fiscalité directe dans le cadre des objectifs poursuivis par l'Union européenne. Un contrôle de l'obligation fiscale nationale, dont les modalités varient selon la prohibition concernée, peut être mis en œuvre par les autorités européennes. L'exercice de la compétence fiscale nationale est ainsi limité par un ensemble d'obligations négatives afin d'empêcher que l'impôt porte atteinte au fonctionnement du marché intérieur.

74. Ce phénomène soulève des difficultés d'ordre politique puisqu'en dépit de tout consentement explicite et volontaire de la part des citoyens nationaux d'attribuer une compétence fiscale générale à l'Union européenne, le champ d'application de ces dispositions, et l'autorité fiscale de l'Union européenne qui en résulte, dépasse la répartition des compétences établies par les traités européens<sup>4</sup>. Il en résulte une atteinte au principe du consentement de l'impôt, dès lors que les représentants des citoyens ne peuvent pas adopter ou maintenir une loi fiscale qui, bien que conforme à la volonté générale, serait contraire aux dispositions de droit primaire (Section I). Cela étant, la portée de cette atteinte doit être relativisée puisqu'en pratique l'aménagement des relations juridiques entre l'ordre européen et les ordres nationaux contribue à préserver l'exclusivité du consentement national de l'impôt (Section II).

## **Section I Le consentement de l'impôt atteint par le droit primaire**

75. Le Professeur Dominique Berlin relevait qu'en matière fiscale « les contraintes les plus importantes (...), émanent des dispositions non fiscales du traité, dont la Cour a su révéler et révèle encore aujourd'hui toutes les potentialités fiscales »<sup>5</sup>. Dans ces conditions, l'application des dispositions de droit primaire et le contrôle des législations fiscales qu'elle implique, conduit à une évidente remise en cause du consentement de l'impôt. Si la portée fiscale croissante des libertés de circulation conduit à éroder le consentement de l'impôt (§1), le régime

---

4. A ce titre, il convient de relever qu'il n'y a aucune disposition dans les traités européens selon laquelle les règles de droit matériel s'appliqueraient uniquement en fonction des compétences attribuées par les États membres à l'Union européenne.

5. Dominique BERLIN, Fasc. 1610 : « Interdiction des impositions discriminatoires ou protectrices », Jurisclasseur Europe, 2015, Fasc. 1610.

des aides d'État conduit quant à lui à la captation du consentement de l'impôt par les autorités européennes (§2).

## **§1. L'érosion du consentement l'impôt par les libertés de circulation**

76. Selon le paragraphe 2 de l'article 26 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités ». Le bon fonctionnement du marché intérieur implique la protection du contribuable national dans l'exercice de ses libertés de circulation justifiant une atteinte au consentement de l'impôt. Pour le démontrer, il convient d'étudier successivement la portée politique de l'emprise de la liberté de circulation des marchandises sur les impôts indirects (A) puis celle des libertés de circulation des personnes, des services et des capitaux sur les impôts directs (B).

### **A. L'emprise de la liberté de circulation des marchandises sur les impôts indirects**

77. Dès le début de la construction européenne, « l'action de la Cour de justice a, (...), tendu à affirmer la spécificité et l'autonomie de l'ordre juridique communautaire par rapport à toute tradition préexistante »<sup>6</sup>. Ce phénomène a conduit à régler tout conflit normatif entre les ordres juridiques nationaux et l'ordre juridique européen au profit de la protection économique du contribuable national (1) posant la question du respect de la légitimité politique de l'impôt indirect (2).

#### **1. Un conflit normatif profitant à la protection économique du contribuable national**

78. **La consécration de l'effet direct du droit de l'Union européenne, reconnaissance de la protection européenne individuelle.** L'idée selon laquelle la protection des contribuables au sein de l'Union européenne justifie de limiter la compétence fiscale nationale trouve son origine dès les arrêts *Van Gend en Loos*<sup>7</sup> et *Costa c/ ENEL*<sup>8</sup>. En effet, dans l'arrêt *Van Gend &*

---

6. Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, « Droit au juge, accès à la justice européenne », *Pouvoirs* 2001, n° 1, p. 162.

7. CJCE, 5 février 1963, aff. C-26/62, *Algemene Transport en Expeditie Onderneming Van Gend en Loos c/ Administration fiscale néerlandaise*, Rec., p. 3.

8. CJCE, 15 juillet 1964, aff. C-6/64, *Flaminio Costa c/ ENEL*, Rec., p. 1141.



*Loss*, la Cour de justice constatant que « la Communauté constitue un nouvel ordre juridique de droit international au profit duquel les États ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains, et dont les sujets sont non seulement les États membres mais également leurs ressortissants »<sup>9</sup>, en déduit l'existence de droits subjectifs des individus<sup>10</sup> puisque « le droit communautaire indépendant de la législation des États membres, de même qu'il crée des charges dans le chef des particuliers, est aussi destiné à engendrer des droits qui entrent dans leur patrimoine juridique ; que ceux-ci naissent non seulement lorsqu'une attribution explicite en est faite par le traité, mais aussi en raison d'obligations que le traité impose d'une manière bien définie tant aux particuliers qu'aux États membres et aux institutions communautaires »<sup>11</sup>. Cette formule, qui peut être considérée comme à l'origine de la protection européenne du contribuable national<sup>12</sup>, impose la reconnaissance de l'effet direct des dispositions européennes<sup>13</sup>. Après l'avoir consacré, la Cour appliquera directement ce principe à la réglementation douanière néerlandaise, en considérant que « le texte de l'article 12 (désormais article 30 du TFUE) énonce une interdiction claire et inconditionnelle qui est une obligation non pas de faire, mais de ne pas faire ; que cette obligation n'est d'ailleurs assortie d'aucune réserve des États de subordonner sa mise en œuvre à un acte positif de droit interne ; que cette prohibition se prête parfaitement, par sa nature même, à produire des effets directs dans les relations juridiques entre les États membres et leurs justiciables »<sup>14</sup>. Il ressort de la protection européenne accordée aux ressortissants des États membres, en tant que membres de l'ordre juridique européen, la possibilité d'un conflit entre les normes européennes et les normes nationales, auxquels la fiscalité n'échappe pas. En effet, l'identification de l'Union européenne comme un « ordre juridique », implique qu'elle s'organise autour d'une structure institutionnelle et de règles juridiques qui lui sont propres, tout en entretenant des rapports avec les autres ordres juridiques que sont les États membres.

**79. La consécration de la primauté du droit de l'Union européenne, affirmation de la protection européenne individuelle.** La régulation des rapports normatifs entre ces deux ordres juridiques se dénoue à l'occasion de l'affaire *Costa c/ ENEL*<sup>15</sup>, par la consécration par la Cour

---

9. Arrêt *Van Gend en Loss*, précité, Rec., p. 3.

10. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 219.

11. Arrêt *Van Gend en Loss*, précité, Rec., p. 3.

12. Bruno de WITTE, « The Impact of Van Gend en Loos on Judicial Protection at European and National Level : Three Types of Preliminary Questions » in *50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos : 1963-2013. Actes du colloque, Luxembourg, 13 mai 2013*, Office des publications de l'Union européenne, Luxembourg, 2013, pp. 93-101.

13. Monica CLAES, « Van Gend en Loos, de autonomie van de Europese rechtsorde en het leerstuk van de rechtstreekse werking », *Ars Aequi* 2010, pp. 122-125.

14. Arrêt *Van Gend en Loss*, précité, Rec., p. 3.

15. Arrêt *Costa c/ ENEL*, précité, Rec., p. 1141.

de justice du principe de primauté du droit européen<sup>16</sup>. La formulation de ce principe conduit la Cour à affirmer la supériorité des normes européennes sur les normes étatiques puisque « le droit né du traité ne pourrait donc en raison de sa nature spécifique originale, se voir judiciairement opposer un texte interne quel qu'il soit »<sup>17</sup>. Dans son raisonnement fondé sur le « système des traités »,<sup>18</sup> la Cour met en avant le caractère particulier du droit européen en jugeant que « le transfert opéré par les États, de leur ordre juridique interne au profit de l'ordre juridique communautaire, des droits et obligations correspondant aux dispositions du traité, entraîne donc une limitation définitive de leurs droits souverains contre laquelle ne saurait prévaloir un acte unilatéral ultérieur incompatible avec la notion de communauté »<sup>19</sup>. C'est la nature spécifique<sup>20</sup> du droit européen qui justifie le principe de primauté et assure l'autonomie et l'autorité supérieure des normes européennes sur les normes internes. Il en ressort la primauté de la protection européenne dont peuvent bénéficier les particuliers, sur les normes nationales.

**80. La protection européenne individuelle dans le domaine de la fiscalité.** Le principe de primauté agit ainsi de manière complémentaire au principe d'effet direct<sup>21</sup>, en permettant l'applicabilité immédiate des normes européennes, lesquelles sont reconnues comme supérieures dans les ordres juridiques nationaux. À travers ces principes, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne œuvre, d'une part, à la reconnaissance d'une protection européenne individuelle<sup>22</sup> et d'autre part, à la mise en œuvre effective de cette protection au sein des États membres<sup>23</sup>. Toutefois, aucun de ces deux principes n'est expressément prévu par

16. La primauté du droit européen, avait déjà été affirmé dans la décision *Humblet c/ État belge* dans laquelle les juges européens avaient considéré que « si la Cour constate dans un arrêt qu'un acte législatif ou administratif émanant des autorités d'un État membre est contraire au droit communautaire, cet État est obligé, en vertu de l'article 86 du traité CECA (désormais article 102 du TFUE), aussi bien de rapporter l'acte dont il s'agit que de réparer les effets illicites qu'il a pu produire; que cette obligation résulte du traité et du protocole qui ont force de loi dans les États membres à la suite de leur ratification et qui l'emportent sur le droit interne ». V. CJCE, 16 décembre 1960, aff. C-6/60, *Jean-E. Humblet contre État belge*, Rec., p. 1125.

17. Arrêt *Costa c/ ENEL*, précité, Rec., p. 1160.

18. Joël RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 6<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2010, p. 815.

19. Arrêt, *Costa c/ ENEL*, précité, Rec., p. 1160.

20. Bruno de WITTE, « Retour à Costa : la primauté du droit communautaire à la lumière du droit international », *Badia Resolana : European University Institute* 1983, pp. 257-289.

21. Sabine SAURUGGER et Fabien TERPAN, « La Cour de justice au cœur de la gouvernance européenne », *Pouvoirs* 2014, n° 2, p. 62.

22. Fabrice PICOD, « Le statut des particuliers, désormais titulaires de droits individuels » in *50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos : 1963-2013. Actes du colloque, Luxembourg, 13 mai 2013*, Office des publications de l'Union européenne, Luxembourg, 2013, pp. 81-92 et Joseph Halevi Horowitz WEILER, « Van Gend en Loos : the Individual as Subject and Object and the Dilemma of European Legitimacy » in *Revisiting Van Gend en Loos*, sous la dir. de Hélène RUIZ FABRI, Guy F. SINCLAIR et Arie ROSEN, 36, Société de législation comparée, Paris, 2014, pp. 15-27

23. Sabine SAURUGGER et Fabien TERPAN, « La Cour de justice au cœur de la gouvernance européenne », *Pouvoirs* 2014, n° 2, p. 62.

les traités constitutifs. Selon le Professeur Philippe Manin, « la Cour les a donc "dégagés" à partir d'une interprétation globaliste et finaliste des traités »<sup>24</sup>. Également appelée méthode de l'« interprétation téléologique », cette analyse est aussi partagée par Monsieur Pierre Pescatore pour qui « les traités instituant les Communautés sont entièrement pétris de téléologie : [...] les traités instituant les Communautés sont entièrement fondés sur la notion d'objectifs à atteindre »<sup>25</sup>. Ainsi, « la Cour a manifesté en de multiples occasions qu'elle se fait une conception large et forte de son rôle. Dès ses débuts, elle a essayé d'échapper au légalisme pur, pour situer son action jurisprudentielle au niveau d'une compréhension globale du contexte communautaire, c'est-à-dire de son système, de sa structure, de ses objectifs »<sup>26</sup>. Dans un premier temps, ce sont donc les objectifs assignés aux traités européens, pris dans leur globalité, qui justifient la primauté de la protection européenne des particuliers. Dans un second temps, ce sont les objectifs spécifiques de ces dispositions qui justifient une protection européenne individuelle dans des domaines spécifiques, comme la fiscalité.

**81. L'affirmation de la protection économique du contribuable national en matière de fiscalité indirecte.** En matière de fiscalité indirecte, la primauté et l'effet direct du droit européen dont émane la protection individuelle du contribuable national se conçoivent assez facilement. Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne contient des dispositions visant expressément l'élimination des entraves fiscales sur le marché, à partir desquelles la Cour de justice de l'Union européenne peut directement se fonder<sup>27</sup>. La protection européenne du contribuable national est alors essentiellement de nature économique. L'objectif européen, attaché à la construction du marché intérieur, repose en grande partie sur la libre circulation des marchandises et justifie que le droit européen organise les conditions douanières et fiscales nécessaires à son fonctionnement. À cet égard, les dispositions fiscales présentes dans les traités européens sont limitées puisqu'elles s'inscrivent principalement dans le cadre général de l'union douanière définie à l'article 28 du TFUE<sup>28</sup> et portent essentiellement sur la fiscalité

---

24. Philippe MANIN, « Les effets des juridictions européennes sur les juridictions françaises », *Pouvoirs* 2001, n° 1, p. 54.

25. Pierre PESCATORE, « Les objectifs de la Communauté Européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de Justice », *Miscellanea W. J. Ganshof van der Meersch : Studia ab discipulis amicisque in honorem egregii professoris edita* 1972, n° 2, pp. 325-363.

26. Pierre PESCATORE, « Rôle et chance du droit et des juges dans la construction de l'Europe », *Revue internationale de droit comparé* 1974, 26, n° 1, p. 10.

27. Il en va différemment pour la fiscalité directe qui n'est pas directement appréhendée par les traités. L'adoption de ce même raisonnement téléologique a permis aux juges de faire entrer le contrôle des fiscalités directes nationales dans leur champ de compétence. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p., p. 59-63.

28. Selon l'article 28 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 1. 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

indirecte. Il est possible d'identifier deux catégories de dispositions : celles concernant les taxes d'effet équivalent au droit de douane et celles concernant les impositions intérieures discriminatoires ou protectionnistes. Les premières sont regroupées sous le titre II consacré à la libre circulation des marchandises et comprennent l'article 30, dont il était question dans la décision *Van Gend en Loos*, selon lequel « 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 ». Le fonctionnement de l'Union douanière, effective depuis le 1er juillet 1968, interdit aux Parlements nationaux d'introduire de nouveaux droits de douane à l'importation et à l'exportation, mais aussi des taxes dont l'effet serait équivalent à ces droits. En effet, « il serait vain d'avoir supprimé les droits de douane existants et d'avoir prohibé leur réintroduction s'il n'était pas interdit de les réinstaurer sous une apparence fiscale »<sup>29</sup>. Toutefois, en l'absence de définition de la notion de taxe « d'effet équivalent », la Cour de justice l'a élaborée. Sont considérées comme telles, les taxes « frappant spécifiquement les produits importés »<sup>30</sup> et les taxes « perçues du fait du franchissement d'une frontière »<sup>31</sup>. « La Cour de justice a fait de l'interdiction des TEE une interdiction fondatrice de l'Union douanière et d'une manière plus générale du marché intérieur par une définition extensive de celle-ci et une recherche de sa pleine effectivité »<sup>32</sup>. S'y

---

que l'adoption d'un tarif douanier commun dans leurs relations avec les pays tiers. 2. 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 ».

29. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 86.

30. CJCE, 14 février 1962, aff. jointes, C-2/62 et C-3/62, *Commission de la Communauté économique européenne c/ Grand-Duché de Luxembourg et Royaume de Belgique*, Rec., p. I-815. Dans cette décision la Cour de justice considère que constitue une taxe d'effet équivalent, « quelles que soient son appellation et sa technique, (...) 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 ».

31. CJCE, 2 juillet 1969, aff. C-24/68, *Commission c/ Italie*, Rec., p. 193. - et CJCE, aff. C-2/69 et C-3/69, *Sociaal fonds voor de diamantarbeider c/ Brachfeld*, Rec., p. 211. La Cour considère qu'« une charge pécuniaire, fût-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique et frappant les marchandises nationales ou étrangères à 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, 12, 13 et 16 du traité, alors même qu'elle ne serait pas perçue au profit de l'État, qu'elle n'exercerait aucun effet discriminatoire ou protecteur et que le produit imposé ne se trouverait pas en concurrence avec une production nationale ». Pour étude détaillée sur la notion de taxe d'effet équivalent et la complémentarité des deux critères retenus par la Cour de justice pour les identifier, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 85 et suiv. Pour une contribution résumant l'évolution jurisprudentielle relative à l'interdiction des taxes d'effet équivalent, V. Eric CARPANO, « L'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droits de douanes dans l'Union européenne : bilan jurisprudentiel », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 2, pp. 216-224.

32. *Ibid.*, p. 216.

ajoutent les articles 34<sup>33</sup> et 35<sup>34</sup> du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne interdisant les mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives qui s'entendent comme « toute réglementation commerciale des États membres susceptible d'entraver directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement le commerce intracommunautaire »<sup>35</sup>.

Les secondes sont regroupées sous le titre VII consacré aux règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations. Il s'agit de l'article 110 selon lequel « aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions ». Enfin, selon l'article 111, « les produits exportés vers le territoire d'un des États membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement ». Autrement dit, les subventions fiscales à l'exportation sont interdites.

**82.** Les Parlements nationaux sont donc tenus d'exercer leur compétence législative de manière compatible avec les dispositions européennes. À défaut, la supériorité normative de l'ordre juridique européen impose au juge européen de faire primer la législation européenne sur les législations nationales, c'est-à-dire la protection économique du contribuable national sur l'obligation fiscale. L'objectif est de résoudre de manière cohérente, au regard des objectifs européens, les difficultés juridiques posées par l'appartenance des contribuables à deux ordres juridiques distincts. Toutefois, si d'un point de vue juridique, cette conciliation normative justifie de limiter le principe de légalité fiscale, d'un point de vue politique, elle soulève un conflit de légitimité puisque l'expression de la volonté générale portée par la loi fiscale, à partir du consentement de l'impôt, peut être remise en cause par l'application du droit européen et la protection économique du contribuable national qu'elle permet.

---

33. Selon l'article 34 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Les restrictions quantitatives à l'importation ainsi que toutes mesures d'effet équivalent, sont interdites entre les États membres ».

34. Selon l'article 35 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Les restrictions quantitatives à l'exportation, ainsi que toutes mesures d'effet équivalent, sont interdites entre les États membres ».

35. CJCE, 11 juillet 1974, aff. C-8/74, *Procureur du Roi c/ Benoît et Gustave Dassonville*, Rec., p. I-837, pt. 5 et CJCE, 20 février 1979, aff. C-120/78, *Rewe-Zentral AG c/ Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon)*, Rec., p. I-649.

## 2. Une conciliation normative questionnant la légitimité de l'impôt indirect

**83. L'emprise de la liberté de circulation des marchandises sur le droit collectif de consentir l'impôt.** Si la libre circulation des marchandises est la parfaite illustration de la protection européenne économique dont bénéficie le contribuable lorsqu'il évolue sur le marché, son respect et les interdictions qui s'y rattachent contribuent largement à restreindre l'exercice par le législateur national de sa compétence en matière fiscale dont l'exclusivité repose pourtant sur le principe du consentement de l'impôt exercé par les Parlements nationaux en tant que représentants des citoyens. L'obligation de ne pas adopter ou maintenir un impôt indirect qui restreigne la libre circulation des marchandises agit comme une contrainte juridique sur le principe de légalité fiscale, dont les conséquences sont avant tout politiques. En effet, « si les Parlements sont libres de fixer les règles relatives aux champs, aux assiettes, aux taux ou aux modalités de recouvrement des impôts indirects, c'est à la condition toutefois de ne pas instaurer ou maintenir des taxes d'effet équivalent à des droits de douane, de ne pas créer ou laisser subsister des impositions intérieures discriminatoires ou protectrices, et de ne pas accorder des subventions fiscales aux exportations au moyen d'un remboursement des impôts indirects qui soit supérieur au montant antérieurement supporté par les produits exportés »<sup>36</sup>. L'encadrement du principe de légalité fiscale aboutit *de facto*, à une érosion du consentement de l'impôt, puisque bien qu'il soit un droit reconnu « à tous les citoyens »<sup>37</sup>, il n'est plus exercé « librement ».

**84.** De surcroît, même si dans les traités, les dispositions fiscales sont peu nombreuses, l'articulation qui en est faite par la Cour de justice permet d'étendre l'emprise de la liberté de circulation sur le consentement de l'impôt. La complémentarité dégagée par la Cour des articles 30 et 110 du TFUE, en est l'illustration. « L'article 110, placé à la fois dans la partie du traité consacrée à la "politique de la Communauté" et dans le chapitre réservé aux dispositions fiscales, tend, par l'interdiction de frapper les produits importés d'impositions intérieures supérieures à celles qui frappent la production nationale, à colmater les brèches qu'un procédé fiscal pourrait ouvrir dans les interdictions prescrites »<sup>38</sup>. Autrement dit, dans le cadre du marché intérieur l'article 110 du TFUE se comprend comme complémentaire de l'article 30 du TFUE, « en ce qu'il empêche un État membre d'imposer des droits de douane déguisés sous la forme de taxes internes qui discriminent à l'endroit des importations »<sup>39</sup>.

---

36. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81.

37. Article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

38. CJCE, 1er juillet 1969, aff. C-24/68, *Commission c/ Italie*, Rec., p. 193, pt. 5.

39. Alex J EASSON, *Taxation in the European Community*, 5, The Athlone Press, Londres, 1993, p. 22 : « Article 95 [article 110] complements and supplements these provisions in that it prevents a Member State from

L'utilisation complémentaire des articles 30 et 110 illustre parfaitement les enjeux spécifiques liés à la matière fiscale, dont seul le consentement peut fonder la légitimité du prélèvement fiscal dont les contribuables ont à s'acquitter. En effet, si les taxes douanières sont interdites, « les taxes fiscales sont licites dans leur principe et ne sont prohibées que si leurs effets se révèlent être incompatibles avec les exigences de l'article 110 et suivants du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne »<sup>40</sup>. En pratique, la complémentarité dégagée entre les articles 110 et 30 permet d'élargir le champ d'application du contrôle du juge européen et d'éviter que le pouvoir fiscal du Parlement, tiré du principe de consentement de l'impôt, permette au législateur fiscal de contourner l'interdiction inscrite à l'article 30 et en instaurant une imposition intérieure, dont la finalité serait la même qu'un droit de douane.

**85.** Conceptualisée ainsi, l'obligation fiscale ne peut émaner que de la volonté de l'ensemble des citoyens, seule source de la législation fiscale. À l'évidence, l'enjeu du consentement de l'impôt par les citoyens, qui est de légitimer le devoir de payer l'impôt indirect en le fondant sur la volonté générale, est menacé par l'application de la liberté de circulation des marchandises. Cela revient à reconsidérer l'idée selon laquelle le pouvoir supérieur d'imposer émane des citoyens en ce qu'ils sont les titulaires de la souveraineté, puisque la protection économique du contribuable national peut évincer le droit collectif des citoyens d'imposer une obligation fiscale individuelle. Autrement dit, les intérêts particuliers des contribuables, dans le cadre de l'exercice de la liberté de circulation des marchandises, s'insèrent dans le discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale. Face au respect des dispositions de droit primaire, c'est donc la légitimité du processus fiscal qui est en jeu.

**86. L'érosion nuancée du consentement de l'impôt.** Cependant, les interdictions relatives à la libre circulation des marchandises résultent de dispositions figurant expressément dans le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Les contraintes auxquelles sont soumis les Parlements nationaux sont principalement « l'œuvre du traité pour les impôts indirects et en ce qui concerne en particulier la liberté de circulation des marchandises »<sup>41</sup>. Ces dispositions indiquent explicitement que les impôts indirects doivent ne pas restreindre la liberté de circulation des marchandises. Le consentement de l'impôt est finalement limité par des dispositions qui ont été elles-mêmes consenties par les Parlements nationaux lors de la procédure constitutionnelle de ratification des traités par les États membres. Cette spécificité confère une

---

*imposing disguised customs duties in the form of internal taxes that discriminate against import* ». Traduction par nos soins.

40. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 85.

41. Benoît DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *Revue française de finances publiques* 2014, n<sup>o</sup> 126, p. 54.

originalité à la mise en œuvre du consentement de l'impôt en matière de fiscalité indirecte. Il devient un principe de légitimation de l'impôt exercé dans le cadre du marché intérieur. L'engagement collectif des citoyens de ne pas rendre les contribuables débiteurs d'une obligation fiscale individuelle serait contraire à la liberté de circulation des marchandises.

## **B. L'emprise de la liberté de circulation des personnes et des capitaux sur les impôt directs**

87. Le contrôle juridique du principe de légalité fiscale mis en œuvre en matière de fiscalité indirecte s'est progressivement étendu à la fiscalité directe. Toutefois, si le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne contient des dispositions traitant explicitement de la fiscalité indirecte, cela n'est pas le cas en matière de fiscalité directe. Dans ce domaine, la portée fiscale des dispositions européennes a été dégagée à travers l'interprétation extensive de ces dernières, donnée par la Cour de justice dans un mouvement d'objectivation des traités européens. À travers la reconnaissance préalable de la portée fiscale des dispositions européennes (1), la cour étend leur fonction normative pour permettre un contrôle généralisé des fiscalités directes, lequel a des conséquences politiques étendues sur le principe du consentement de l'impôt (2).

### **1. La reconnaissance préalable de la portée fiscale des dispositions européennes**

88. **L'affirmation de la portée fiscale des libertés de circulation.** Au-delà de la fiscalité indirecte, la Cour de justice de l'Union européenne va également justifier la nécessité d'éliminer les mesures fiscales incompatibles avec le fonctionnement du marché intérieur en matière de fiscalité directe. En 1986, les juges européens vont s'exprimer pour la première fois à ce sujet, à partir de la question de la compatibilité avec les dispositions européennes du régime français de l'« avoir fiscal »<sup>42</sup>. Le but de ce mécanisme était de limiter le montant de la double imposition subit par les bénéficiaires des sociétés, résultant du fait que ces bénéficiaires étaient frappés par l'impôt sur les sociétés deux fois : une première fois au niveau de la société distributrice et une seconde fois au niveau de la société récipiendaire. Cette double imposition était compensée à l'aide d'un crédit d'impôt (l'« avoir fiscal »), dont seules les personnes morales domiciliées ou ayant leur siège social en France pouvaient obtenir le bénéfice.

C'est à cette occasion et pour la première fois que la Cour de justice va condamner un dispositif relatif à la perception d'un impôt direct du fait de son incompatibilité avec les libertés de circulation. En l'espèce, la Cour considère qu'« il résulte de ce qui précède qu'en

---

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



refusant aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre le bénéfice de l'avoir fiscal pour les dividendes de sociétés françaises que les succursales et agences perçoivent, l'article 158 ter du code général des impôts n'accorde pas à ces sociétés les mêmes conditions que celles définies par la législation française pour les sociétés d'assurances ayant leur siège en France. Cette discrimination constitue, pour les sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre, une restriction à leur liberté d'établissement qui est contraire à l'article 52, alinéas 1 et 2, du traité CEE »<sup>43</sup>. En retenant cette solution, la Cour de justice pose les jalons d'un contrôle généralisé de la compatibilité des législations fiscales nationales sur le fondement des libertés de circulation, qui sera formalisée dans la décision Schumacker de 1995<sup>44</sup>.

**89. La consécration de la portée fiscale des liberté de circulation.** En l'espèce, la situation était la suivante. Monsieur Schumacker était salarié d'un salon de kinésithérapie en Allemagne, mais résidait avec sa femme en Belgique, pays dont il avait la nationalité. De ce fait, le bénéfice de *splitting tarif* applicable aux couples mariés résidant en Allemagne, lui avait été refusé par l'administration fiscale allemande. Sa situation familiale n'étant pas prise en compte en Allemagne, il devait s'acquitter d'un montant d'impôt supérieur à celui payé par des résidents allemands ayant la même situation familiale et la même rémunération que lui. Saisie de la question de savoir si Monsieur Schumacker subissait une discrimination contraire à la liberté de circulation des travailleurs (article 45 du TFUE), la Cour de justice donne raison au requérant et indique que « si, en l'état actuel du droit communautaire (désormais droit de l'Union européenne), la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire »<sup>45</sup>.

Par cette formulation inédite, la Cour renouvelle la portée de l'arrêt *Avoir fiscal* et abandonne définitivement sa jurisprudence issue des arrêts *Bachmann*<sup>46</sup> et *Werner*<sup>47</sup> selon laquelle les États membres pouvaient pleinement justifier l'existence de normes fiscales contraires aux droits et libertés reconnus par les traités européens<sup>48</sup>.

---

43. CJCE, 28 janvier 1986, aff. C-270/83, *Commission des Communautés européennes c/ République française*, Rec., p. 273, § 27.

44. CJUE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt / Roland Schumacker*, Rec. p. I-225. V. *Droit fiscal*, 1995, n° 20, Comm. 1089. V. aussi Dominique BERLIN, *Politique fiscale – Volume II*, 3<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2012, 496 p., p. 31-43.

45. Arrêt *Finanzamt Köln-Altstadt / Roland Schumacker*, précité, Rec., p. I-225, pt. 21.

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

47. CJCE, 26 janvier 1993, aff. C-112/91, *Hans Werner c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-429.

48. Par la suite, la décision *Wielockx* viendra confirmer l'abandon définitif de la jurisprudence issue des arrêts *Bachmann* et *Werner*. V. CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx c/ Inspecteur der directe belastingen*, Rec., p. I-2493. V. aussi Frans VANISTENDAEL, « The Consequences of Schumacker and Wielo-

La « formule Schumacker », depuis systématiquement reprise par la Cour, étend les conséquences du principe de primauté du droit de l'Union européenne sur les normes issues du droit national telle que proclamée par l'arrêt *Costa c/ ENEL*, à la fiscalité directe. En conséquence, comme l'explique René Barents, « il n'existe pas de souveraineté fiscale au sens où les pouvoirs des États membres pour définir et répartir leur compétence fiscale se trouveraient hors du droit européen »<sup>49</sup>. Autrement dit, « pour la Cour de justice, il n'y a pas de différence de nature entre une règle fiscale et une autre règle juridique dès lors qu'il s'agit de donner plein effet aux libertés fondamentales du traité »<sup>50</sup>. En pratique, cette jurisprudence conduit à reconnaître aux contribuables une protection européenne individuelle par le biais des libertés économiques de circulation dont ils peuvent se prévaloir à l'encontre de l'obligation fiscale nationale qui leur est imposée. Tout comme en matière de fiscalité indirecte, le consentement de l'impôt direct doit être exercé en tenant compte, et non en dépit, des dispositions européennes, et cela alors même qu'aucune disposition européenne ne concerne explicitement la fiscalité directe, ce qui soulève des difficultés d'ordre politique.

**90. La combinaison des libertés de circulation et du principe de non-discrimination : méthode d'appréciation de l'« entrave fiscale ».** Dans ces conditions, sans revenir en détail sur l'étendue de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de fiscalité indirecte, il convient néanmoins d'en présenter les caractéristiques principales ainsi que la méthode de contrôle utilisée par la Cour. Si l'utilisation des libertés de circulation témoigne d'une jurisprudence constructive et audacieuse, permettant à la Cour de la justice de s'affranchir du silence des traités, lesquels sont parfois « peu disert sur des points capitaux »<sup>51</sup> ; la spécificité de la portée fiscale des libertés de circulation est largement fondée sur l'utilisation complémentaire du principe de non-discrimination<sup>52</sup> dans la caractérisation des entraves fiscales présentes sur le marché intérieur.

---

ckx : *Two Steps Forward in the Tax Procession of Echternach* », *Common Market Law Review* 1996, 33, n° 2, pp. 255-269 ; Bruno NGUYEN, « Bachmann, Werner, Schumacker, Wielockx et les autres...ou quand la Cour de Justice harmonise la fiscalité européenne », *Europe* 1995, n° 12, p. 1 et Olivier FOUQUET, « Jurisprudence fiscale : L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge », *La Revue administrative* 2002, 55, n° 325, pp. 55-57.

49. René BARENTS, « The single market and national tax sovereignty » in *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal market*, sous la dir. de Sjaaj J.J.M. JANSEN, 28, Alphen-sur-le-Rhin : Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2011, p. 59 : « *There is no such thing as tax sovereignty in the sense that Member States' powers to define and to allocate their tax jurisdiction would, as a matter of principle, fall outside the scope of Community Law* ». Traduction par nos soins.

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

51. Olivier DORD, « Systèmes juridiques nationaux et cours européennes : de l'affrontement à la complémentarité ? », *Pouvoirs* 2001, n° 1, p. 7.

52. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 150 et suiv.

Le cadre d'appréciation de la discrimination n'est plus la seule nationalité, mais plutôt l'exercice de sa liberté de circulation par le contribuable. Cette affirmation de la portée fiscale du principe de non-discrimination s'accompagne d'une évolution de sa signification. Alors qu'il ressort de la lecture du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne que les discriminations ne sont expressément interdites qu'en matière de fiscalité indirecte<sup>53</sup>, l'utilisation combinée des libertés de circulation et du principe général de non-discrimination permet d'étendre cette interdiction à la fiscalité directe.

À cet égard, l'« importance structurante » du principe de non-discrimination dans la jurisprudence européenne<sup>54</sup> repose sur la mise en œuvre d'un examen combinant la comparabilité des situations au niveau européen et le traitement fiscal correspondant à chacune de ces situations, au regard des objectifs poursuivis par les dispositions fiscales en cause<sup>55</sup>. Pour cela, définir le cadre dans lequel doit se faire cette comparaison est nécessaire. Le choix de ce dernier est essentiel puisque le constat d'une discrimination peut varier selon le point de comparaison retenu. Une différence de traitement n'est pas condamnable en soi dès lors que les contribuables se trouvent dans une situation différente. Ce principe est d'ailleurs rappelé dans la décision *Schumacker*<sup>56</sup>. La Cour de justice de l'Union européenne appuie ainsi sur l'importance d'une « comparaison objective » des situations, c'est-à-dire que « la différence concrète de situation doit avoir un caractère objectif »<sup>57</sup>.

---

53. La question a pu se poser de savoir si le champ d'application de l'article 110 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne recouvrait également la fiscalité directe. A ce sujet Dominique Berlin explique que « l'article [110] n'envisage que les impositions intérieures relatives aux échanges de marchandises. En d'autres termes, il laisse en dehors de son champ d'application la fiscalité des personnes physiques ou morales, de même que l'imposition du capital. Son domaine recouvre donc ce qu'il est convenu d'appeler la fiscalité indirecte des États membres », V. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 120. Se prononçant sur la question, l'Avocat général Monsieur Antonio Saggio a également défendu cette interprétation en se fondant sur des arguments prenant leurs sources dans le « contexte » dans lequel se trouve cette disposition au sein du traité : « l'argument qui peut être tiré de la position systématique de cette disposition est moins pertinent, mais tout aussi significatif aux fins de l'application de la règle en cause aux seuls impôts indirects. Le chapitre 2 du titre (VII) du (TFUE), consacré aux dispositions fiscales, comporte outre l'article (110), des dispositions qui, toutes, font référence aux seuls prélèvements indirects, et qui prévoient, en particulier, à l'article (113), des pouvoirs en matière d'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirects, et ce uniquement dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ». Point 16 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Antonio Saggio, présentées le 1er décembre 1998, dans l'affaire CJCE, 8 juillet 1999, aff. C-254/97, *Société Baxter, Rec.*, p. I-4809. Enfin, la jurisprudence de la Cour de justice va dans le sens de l'application de l'article 110 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne uniquement à la fiscalité indirecte. V. CJCE, 1er juillet 1969, aff. C-24/68, *Commission c/ Italie*, précité, *Rec.*, p. 193.

54. Loïc AZOULAI, « Le rôle constitutionnel de la Cour de justice des Communautés européennes tel qu'il se dégage de sa jurisprudence », *Revue trimestrielle de droit européen* 2008, 44, n° 1, p. 31.

55. CJCE, 27 novembre 2008, aff. C-418/07, *Société Papillon, Rec.*, CJCE p. I-8947, pt. 27.

56. CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Schumacker, préc.*, pts. 31 à 35.

57. René BARENTS et Laurens Jan BRINKHORST, *Grondlijnen van internationaal recht*, 13<sup>e</sup> éd., Kluwer, Denter, 2012, p. 546 : « Wel moet dit onderscheid in het concrete geval een objectief karakter hebben ». Traduction par nos soins. V. aussi Anastasia ILIOPOULOU, « Chapitre VI. - Le principe d'égalité et de non-discrimination »

**91. La prohibition des discriminations fondées sur la nationalité.** À l'origine, le concept de non-discrimination fiscale ne concerne que les discriminations à l'endroit des contribuables en raison de leur nationalité<sup>58</sup>. Il s'agit de l'approche initialement retenue dans la décision *Avoir fiscal*, où selon l'analyse de la Cour, le respect de la libre circulation des personnes « interdit à chaque État membre de prévoir dans sa législation pour les personnes qui font usage de la liberté de s'y établir, des conditions d'exercice de leurs activités différentes de celles définies pour ses propres ressortissants »<sup>59</sup>. Le terme ressortissant fait ici directement référence aux personnes liées à l'État membre par leur nationalité. Le recours au critère de la nationalité sera ensuite confirmé à l'occasion de la décision *Bachmann*<sup>60</sup>. Appliqué de manière stricte, le principe général de non-discrimination contenu dans l'article 18 du TFUE interdit toutes discriminations fiscales dans l'exercice des libertés de circulation, fondées sur la nationalité<sup>61</sup>. La démarche de la Cour est donc d'identifier si, au regard de la loi, les contribuables nationaux et les contribuables non nationaux sont dans la même situation. Si c'est le cas, ils doivent recevoir le même traitement fiscal.

**92. La prohibition des discriminations fondées sur la résidence.** Toutefois, en matière fiscale, fonder la comparaison des situations sur la seule nationalité reste largement insuffisant. Même si historiquement, c'est le consentement de l'impôt par les contribuables, en tant que citoyens, qui pouvait seul fonder la légitimité du prélèvement fiscal dont ils avaient à s'acquitter, « beaucoup de pays ne taxent pas sur la base de la nationalité, mais plutôt sur le fondement de la résidence »<sup>62</sup>. Juridiquement, « l'importance de la notion de résident est double. Dans le droit interne de la plupart des pays, le résident est généralement imposable sur son revenu et sa fortune mondiaux. Ensuite, la résidence conditionne le champ d'application des conventions

---

in *Traité de droit administratif européen*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY et Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 595-623, spé p. 601.

58. Selon le premier paragraphe de l'article 18 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Dans le domaine d'application des traités, et sans préjudice des dispositions particulières qu'ils prévoient, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité ».

59. CJCE, 28 janvier 1986, aff. C-270/83, *Commission des Communautés européennes c/ République française*, Rec., p. 273, pt. 24.

60. Point 9 de l'arrêt *Bachmann*, précité, Rec., p. I- 249 : « il s'ensuit que les dispositions en cause risquent de jouer en particulier au détriment de ces travailleurs qui, en règle générale, sont des ressortissants d'autres États membres ».

61. En matière d'égalité de traitement fiscal des marchandises on retrouve les mêmes critères de discrimination, modifiés bien évidemment pour approprier la libre circulation des marchandises : ainsi, au lieu d'une discrimination fondée sur la nationalité, il y a une discrimination fondée sur l'origine nationale de la marchandise.

62. Vanessa E. ENGLMAIR, « The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation » in *Introduction to European Tax Law : Direct Taxation*, sous la dir. de Michael LANG et al., 4<sup>e</sup> éd., Spiramus, Londres, 2016, p. 57 : « Many countries do not tax on the basis of nationality but rather on the basis of residence ». Traduction par nos soins. V. aussi Alex J EASSON, *Taxation in the European Community*, 5, The Athlone Press, Londres, 1993, p. 82.

fiscales et l'obligation de chacun des deux États contractants d'éliminer les doubles impositions »<sup>63</sup>. Politiquement, le critère de résidence est également le plus pertinent pour établir « le lien privilégié »<sup>64</sup> entre l'accès aux prestations publiques et le paiement d'une contribution nécessaire à leur financement. Dès lors, la nationalité ne permet pas d'appréhender l'ensemble des discriminations fiscales sur le marché intérieur, puisque « les impôts directs prélevés par les États membres peuvent conduire à des inégalités de traitement ayant généralement pour fait générateur la résidence »<sup>65</sup>. L'interdiction des seules discriminations en raison de la nationalité n'est pas adaptée aux spécificités de la fiscalité. De plus, les dispositions relatives à la non-discrimination au sens du modèle OCDE de convention fiscale internationale<sup>66</sup> intègrent la résidence comme critère<sup>67</sup>. Ne retenant que les seules discriminations fondées sur la nationalité, la Cour de justice ne ferait qu'un contrôle limité des législations fiscales nationales, ne sanctionnant que les situations dans lesquelles le législateur met en œuvre un régime fiscal favorisant les seuls nationaux. Or, « notons déjà que la prise en compte de la situation personnelle du contribuable dans son État de résidence se traduit fréquemment par l'attribution de certains avantages fiscaux (déduction, exonération, abattement et autre réduction) qui lui sont réservés par le législateur »<sup>68</sup>.

93. Étudiant plus fondamentalement la question de la compatibilité des fiscalités nationales avec l'exercice des libertés de circulation, l'arrêt *Schumacker* sera également l'occasion pour la Cour de justice d'affirmer que « des avantages fiscaux réservés aux seuls résidents d'un État membre sont susceptibles de constituer une discrimination indirecte selon la nationalité »<sup>69</sup>, dépassant ainsi la prohibition des seules discriminations à raison de la nationalité. Il convient toutefois de remarquer que l'expression « discrimination indirecte selon la nationalité », n'indique pas que le critère de nationalité soit remplacé par le critère de résidence, mais au contraire, qu'il est complété par ce dernier. Il est possible de distinguer deux types de discriminations : celle directement fondée sur la nationalité, et celle indirectement fondée sur

---

63. Jean SCHAFFNER, *Droit fiscal international*, 3<sup>e</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2013, p. 82.

64. Edouard-Jean NAVEZ, « Chapitre II - La résidence fiscale des contribuables : une notion aux contours variables » in *La fiscalité des successions et des donations internationales : théorie générale et applications en droit comparé*, sous la dir. de Edouard-Jean NAVEZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 94.

65. Jacques BUISSON, « La notion d'entrave fiscale », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, p. 16.

66. Article 24 de la convention modèle OCDE.

67. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 152.

68. Edouard-Jean NAVEZ, « Chapitre II - La résidence fiscale des contribuables : une notion aux contours variables » in *La fiscalité des successions et des donations internationales : théorie générale et applications en droit comparé*, sous la dir. de Edouard-Jean NAVEZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 95. V. aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'entrave fiscale » in *L'entrave dans le droit du Marché intérieur*, sous la dir. de Loïc AZOULAI, Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 106.

69. Arrêt *Schumacker*, précité, Rec., p. I-225, pt. 29.

la nationalité, qui « dissimulé (...) par application d'autres critères de distinction (comme la résidence), aboutissent, de facto au même résultat qu'une discrimination fondée directement sur la nationalité »<sup>70</sup>. Procédant ainsi, la Cour, tout en conservant le critère de la nationalité, étend largement le champ des discriminations fiscales à celles fondées sur la résidence alors même qu'elles ne sont pas explicitement mentionnées par les traités. Désormais, le principe général de non-discrimination contenu dans l'article 18 du TFUE interdit les discriminations fiscales dans l'exercice des libertés de circulation, qu'elles soient fondées sur la nationalité ou sur la résidence. Conformément à cette approche, l'existence d'une discrimination en matière fiscale s'articule plus clairement avec l'exercice des libertés économiques de circulation. Dans cette perspective, « dès lors qu'elles entrent dans le champ de la prohibition des restrictions à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux, les normes fiscales des États membres doivent ne pas "interdire, gêner ou rendre moins attrayant l'exercice desdites libertés »<sup>71</sup>.

**94. Le rapprochement de la discrimination fiscale et de l'« entrave fiscale ».** L'extension du principe de non-discrimination conduit à son évolution substantielle dans le sens de son rapprochement avec la notion d'entrave fiscale à l'exercice des libertés de circulation. Dès lors, « même s'il ne s'agit pas de l'un de ses critères, l'existence d'une discrimination permet souvent d'établir l'existence d'une entrave »<sup>72</sup>. La comparabilité des situations dépasse celle du contribuable national par rapport à celle du contribuable étranger, ou celle du contribuable résident par rapport à celle du contribuable non résident, et se place sur le terrain de l'exercice de la liberté de circulation à proprement parler; en d'autres termes, celui de la comparaison des situations « transfrontalières » ou « européennes » avec les situations « internes » ou « nationales ». Ainsi, « l'exigence d'égalité de traitement fiscal se décline, schématiquement, en deux principes directeurs. Dès lors qu'une situation communautaire ne peut en principe faire l'objet d'un traitement fiscal distinct par rapport à une situation purement interne, d'une part, le droit communautaire s'oppose aux mesures fiscales discriminatoires - à l'entrée : le contribuable communautaire se voit ainsi reconnaître le droit au traitement fiscal national dans l'État d'accueil. D'autre part, la réalisation du marché intérieur interdit toute entrave fiscale à l'exercice d'une liberté de circulation à la sortie »<sup>73</sup>.

---

70. Koen LENAERTS et Ludovic BERNARDEAU, « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », *Cahiers de droit européen* 2007, n° 1, p. 36. V. aussi Bruno TRESCHER et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal international et européen*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 260. et 261.

71. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 220., citant CJCE, 28 février 2008, aff. C-293/06, *Deutsche Shell GmbH, Rec.*, p. I-1129, pt. 28.

72. *Ibid.*, p. 105.

73. Koen LENAERTS et Ludovic BERNARDEAU, « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », *Cahiers de droit européen* 2007, n° 1, p. 35.

Finalement, au-delà de la nationalité, de la résidence, en associant clairement l'exercice d'une liberté de circulation à l'existence d'une discrimination fiscale, la Cour de justice donne une portée fiscale à ces dispositions et dégage une interdiction générale : celle de favoriser les seules situations fiscales nationales. Dans le même temps, cette interdiction justifie la soumission et le contrôle généralisé des fiscalités nationales sur la base de dispositions européennes n'ayant initialement pas un objet fiscal<sup>74</sup>.

## 2. L'étendue des conséquences politiques sur le consentement de l'impôt

95. Le principe du consentement de l'impôt reflète le lien privilégié entre l'État et le contribuable, en ce qu'il fonde l'appartenance de ce dernier à la collectivité publique par le paiement de l'impôt. Dans cette mesure, les législations fiscales nationales sont davantage prédisposées à accorder certains avantages fiscaux (déductions, exonérations, abattements, réductions) à partir des critères de rattachement personnel du contribuable comme la nationalité ou la résidence, afin de consolider le contrat social résultant du paiement de l'impôt<sup>75</sup> ; ou *a contrario* certains désavantages fiscaux (imposition des plus-values latentes) afin de maintenir ce contrat social.

96. **Des conséquences politiques visibles suite à la décision *Schumacker*.** À ce titre, la décision *Schumacker*, illustre parfaitement les conséquences politiques liées à ce constat. Bien que la Cour affirme que « la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté », le respect des dispositions européennes imposa au législateur allemand de procéder à la modification de la législation fiscale nationale, faisant voter par les représentants des citoyens allemands, réunie au Bundestag, une réforme du *splitting system*. Ainsi, pour atteindre l'égalité de traitement entre les contribuables résidents et non résidents, la nouvelle législation allemande donnera la possibilité aux contribuables non résidents, dont la source des revenus est principalement située en Allemagne, d'opter pour

---

74. A cet égard, Monsieur Fabrice Layer indique que « le contrôle des fiscalités sur la base de disposition n'ayant pas d'objet fiscal peut soulever des problèmes, notamment dans le cadre de la fiscalité directe largement délaissée par l'harmonisation fiscale normative », V. Fabrice LAYER, « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », *Les Petites Affiches* 2001, n° 238, pp. 12-18.

75. A ce sujet le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte indique que « la première catégorie concerne les personnes physiques, et correspond aux dépenses fiscales incitatives effectuées par les États membres dans un but interventionniste, notamment lorsqu'il s'agit de prendre en compte la situation familiale des contribuables. Lorsqu'ils imposent les revenus ou la fortune de leurs contribuables, les États peuvent en effet aider ou inciter ces derniers à supporter certaines charges financières, en leur proposant en contrepartie des régimes fiscaux intéressants. Une difficulté provient alors souvent de ce que les avantages ne sont conférés qu'aux nationaux ou aux résidents, leur bénéfice étant au contraire exclu pour les non-nationaux ou les non-résidents ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Les entraves fiscales "à l'entrée" et le principe communautaire de non-discrimination », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, p. 26.

une obligation fiscale illimitée en Allemagne, tenant ainsi compte des remarques de la Cour de justice<sup>76</sup>.

97. Les conséquences politiques de la « formule Schumacker », selon laquelle « bien que la matière des impôts directs ne relève pas, en tant que telle, du domaine de la compétence de la Communauté, l'exercice par les États membres de cette compétence retenue ne peut s'affranchir du respect du droit communautaire », sont doubles. Tout d'abord, bien qu'émanant du droit collectif de consentir l'impôt, en tant qu'expression de la volonté générale, une législation fiscale qui restreint l'exercice de ses libertés de circulation par un contribuable ne peut être maintenue dans l'ordre juridique national, exceptée si elle est justifiée par une raison d'intérêt général reconnue par la Cour de justice et respecte le principe de proportionnalité. L'obligation fiscale nationale, bien que consentie collectivement par les citoyens, ne peut plus s'imposer aux contribuables si elle est contraire au droit de l'Union européenne. L'obligation fiscale nationale ne peut être maintenue que si le Parlement en modifie les caractéristiques pour la rendre compatible avec l'exercice par le contribuable de ses libertés économiques de circulation. Il en résulte une érosion du consentement de l'impôt, que l'obligation fiscale soit supprimée<sup>77</sup> ou modifiée, puisque le droit collectif reconnu aux citoyens de mettre à la charge du contribuable une obligation fiscale contraignante se trouve concurrencé par la protection économique dont bénéficie le contribuable national au sein de l'Union européenne.

98. **Le cas représentatif de l'*exit tax* française.** À cet égard, l'étude de la jurisprudence européenne relative au régime français de l'*exit tax* est particulièrement révélatrice des conséquences politiques du respect des dispositions de droit primaire sur le consentement de l'impôt. Ce régime fiscal, intégré à l'article 24 de la loi de finances pour 1999 et voté par les parlementaires à cette occasion, puis codifié à l'article 167 bis du Code général des impôts prévoyait l'imposition immédiate des plus-values latentes sur les valeurs mobilières des contribuables-personne physique<sup>78</sup>, transférant leur domicile fiscal hors de France. Principalement dissuasif, ce mécanisme de taxe à la sortie faisait suite au rétablissement de l'Impôt de solidarité sur la fortune et devait répondre aux problèmes politiques et budgétaires liés à l'augmentation de la

---

76. Pour une étude sur l'influence à court terme qu'à eu la décision *Schumacker* dans l'ordre juridique allemand, V. Otmar THOMMES, « EC Tax Scene; Germany, on the Verge of adapting its Income Tax Act to Requirements of the ECJ Decision in the Schumacker Case », *Intertax* 1995, 23, n° 8/9, p. 458.

77. A l'instar de David W. Williams il est alors possible de considérer que la Cour de justice possède un véritable « pouvoir de destruction » sur les systèmes fiscaux nationaux. V. David WILLIAMS, « Asscher : the European Court and the power to destroy », *EC Tax Review* 1997, 6, n° 1, p. 4.

78. Il convient d'indiquer que les mécanismes d'*exit tax* concernent également les personnes morales. V. CJUE, 29 novembre 2011, aff. C-371/10, *National Grid Indus BV c/ Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, Rec., p. I-12273. V. aussi Katia CEJIE, « Emigration Taxes-Several Questions, Few Answers : From Lasteyrie to National Grid Indus and Beyond », *Intertax* 2012, 40, pp. 382-399.



fuite de capitaux du fait de la multiplication des pratiques d'évasion fiscale. Saisie de la compatibilité de cette mesure avec les dispositions européennes, la Cour de Justice prend position dans l'arrêt *Lasteyrie du Saillant*<sup>79</sup>. Elle affirme que « le principe de liberté d'établissement posé par l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne 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 non encore réalisées, tel que celui prévu à l'article 167 bis du Code général des Impôts français, en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet État »<sup>80</sup>. La Cour considère que l'*exit tax* constitue une entrave fiscale à la liberté d'établissement lorsqu'elle est mise en œuvre à la sortie<sup>81</sup>, ce régime mettant en place une différence de traitement entre les contribuables transférant leur domicile fiscal hors de France et dont les plus-values latentes sont immédiatement taxées et les contribuables maintenant leur domicile fiscal sur le territoire national, lesquels échappent à cette taxation. Suite à cette décision, le Parlement, en tant que représentant des citoyens dans l'exercice du consentement de l'impôt, vote à l'occasion de la loi de finances pour 2005, l'article 19 qui abroge purement et simplement l'article 167 bis du Code général des impôts et met fin au régime de l'*exit tax*, permettant la mise en conformité de la législation fiscale avec les dispositions européennes.

99. L'obligation de respecter la liberté d'établissement empêche le législateur fiscal d'exercer pleinement sa compétence. Le pouvoir fiscal dont disposent les Parlements nationaux s'en trouve *de facto* limité, puisqu'il n'est plus libre de mettre à la charge des contribuables une obligation fiscale à la sortie, alors même que le consentement de l'impôt exprimé lors du vote de ce régime en 1999 avait légitimé la nécessité d'un tel prélèvement. Il en ressort que la liberté individuelle du contribuable de s'établir où il le souhaite dans l'Union européenne prime sur le consentement des citoyens à l'origine du devoir fiscal du contribuable. Finalement, l'équi-

---

79. CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c/ Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.*, Rec., p. I-2409.

80. Arrêt *Hughes de Lasteyrie du Saillant c/ Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.*, précité, Rec., p. I-2406, pt. 69. Lors de la procédure devant le Conseil d'État, le Commissaire au gouvernement M. Goulard avait lui-même estimé dans ses conclusions que la conformité du dispositif en cause était « très douteuse » et affirmait « nous sommes donc à peu près convaincus que les dispositions de l'article 167 bis sont incompatibles avec la liberté d'établissement, telle qu'elle est définie par la jurisprudence actuelle de la Cour de justice ». V. Conclusions du commissaire du Gouvernement Guillaume GOULARD, sous CE 14 décembre 2001, bulletin des conclusions fiscales 2/02, n° 22, p. 29.

81. Il convient de préciser qu'il existe deux types d'entraves à la liberté de circulation, les entraves à l'entrée et les entraves à la sortie, les deux pouvant être condamnées. V. CJCE, 27 septembre 1988, aff. C-81/97, *The Queen contre H. M. Treasury and Commissioners of Irland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc*, Rec., p. I-5483, pt. 16. Pour des références doctrinales sur les entraves à l'entrée, V. notamment Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Les entraves fiscales "à l'entrée" et le principe communautaire de non-discrimination », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, pp. 19-40 et Jacques BUISSON, « La notion d'entrave fiscale », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, pp. 13-18.

libre juridique né de la jurisprudence *Schumacker*, entre l'affirmation de la compétence fiscale exclusive des États membres et le respect des dispositions européennes s'établit moyennant un déséquilibre politique, entre le droit collectif des citoyens de consentir l'impôt et l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable national. Il en résulte un affaiblissement du discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale, ne pouvant être résolu qu'au profit du respect des dispositions européennes, c'est-à-dire en limitant l'exercice du consentement de l'impôt au cadre européen défini par la protection économique du contribuable. Le Parlement votera en 2011 le retour du régime fiscal de l'*exit tax*, selon des modalités juridiques différentes, cette fois conformes à l'exercice par les contribuables de leur liberté d'établissement<sup>82</sup>.

**100. Un consentement de l'impôt subordonné au respect des dispositions européennes.** Si cette difficulté peut être résolue au prix d'une adaptation de la volonté générale exprimée par le consentement de l'impôt aux objectifs économiques portés par les libertés de circulation, l'érosion du consentement de l'impôt qui en résulte n'a pas été explicitement consentie ; aucune compétence fiscale n'étant explicitement reconnue aux autorités européennes en matière fiscale. Comme l'indique très clairement le Professeur Benoît Delaunay, à travers la prohibition des entraves en matière de fiscalité directe, « la Cour affirme dans un même mouvement la déférence pour les souverainetés nationales et la portée limitée de celles-ci tout en s'octroyant un titre de compétence dont elle ne disposait pas. La Cour exerce ainsi une fonction créatrice à l'image d'un "législateur-cadre positif" »<sup>83</sup>. Autrement dit, la Cour endosse indirectement une fonction législative, puisque l'utilisation des dispositions européennes dans l'identification et l'élimination des entraves fiscales matérialise l'existence d'un ordre fiscal européen, dans lequel le juge peut limiter l'action du législateur national en interdisant certaines mesures fiscales nationales, incompatibles avec le fonctionnement du marché européen. Ce phénomène, inhérent au processus d'intégration négative, amenait le Professeur Dibout à s'interroger sur

---

82. La loi du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a institué, à l'article 167 bis du code général des impôts (CGI), une imposition des plus values latentes constatées sur certaines participations, lors du transfert par les contribuables de leur domicile fiscal hors de France. Enfin, le législateur a récemment procédé à une refonte de l'*exit tax*, en maintenant le caractère anti-abus du dispositif tout en allégeant ses conditions d'application. Désormais, l'objectif affiché n'est plus de décourager l'établissement des personnes physiques à l'étranger mais bien, tout en prévenant les risques d'évasion fiscale, de ne pas décourager l'établissement de celles qui le souhaiteraient en France. Aussi, le législateur met en oeuvre sa compétence fiscale en tirant profit de la liberté de circulation, témoignant d'un changement de paradigme. Dans ce cas, les dispositions européennes ne sont pas considérées comme concurrentes à l'exercice de la compétence fiscale nationale mais au contraire comme pouvant favoriser la mise en oeuvre de cette compétence par le législateur.

83. Benoît DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 126, p. 53. Le Professeur Thierry Lambert parle quant à lui de « législateur de substitution ». V. Thierry LAMBERT, « De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne », *Revue Trimestrielle de Droit Commercial et de Droit Economique* 2009, n° 3, p. 265.

le fait de savoir si « la construction d'une fiscalité à l'échelle communautaire ne se fait (...) pas davantage à Luxembourg qu'à Bruxelles ? »<sup>84</sup>, étant désormais visible que la Cour de justice exerce une « influence prépondérante »<sup>85</sup> sur le consentement de l'impôt. La compétence exclusive et étendue du législateur en matière fiscale se transforme en « compétence subordonnée » puisque la mise en œuvre juridique du consentement de l'impôt ne peut se faire que conformément aux dispositions de droit primaire sous peine de censure des dispositifs fiscaux nationaux. Ce constat rejoint l'analyse de Monsieur Loïc Levoyer pour qui, « le recours au principe de non-discrimination permet de plus en plus souvent au juge de déterminer unilatéralement et souverainement les limites que le législateur national ne peut pas dépasser dans l'utilisation de ce qui lui reste de compétence fiscale propre »<sup>86</sup>. En appliquant des dispositions de portée générale à la fiscalité directe, la Cour devient « une autorité susceptible d'harmoniser au-delà de la volonté du Conseil les fiscalités directes »<sup>87</sup>, ce qui en l'absence de consentement européen de l'impôt soulève la question de la légitimité démocratique d'un tel processus.

## §2. La captation du consentement de l'impôt par le contrôle des aides d'Etat

101. Au-delà des prohibitions relatives au respect des libertés de circulation, le consentement de l'impôt est également soumis à une seconde contrainte : celle de ne pas octroyer d'aides d'État sous forme fiscale qui n'aient pas été autorisées par la Commission européenne. Comprise dans le Titre VII relatif aux « règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations », cette obligation emporte deux conséquences. D'une part,

---

84. Patrick DIBOUT, « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux », *Droit fiscal* 2000, 42, p. 1365.

85. Cette formule est reprise au Professeur Sabine Saurugger et à Monsieur Fabien Terpan selon qui par « influence prépondérante, on entend une situation où la Cour modifie l'état du droit, substantiellement et de sa propre initiative, par une interprétation évolutive. Inversement, la Cour n'exerce pas une influence prépondérante si elle ne modifie pas l'état du droit de manière substantielle ou si elle se contente d'une interprétation à la lettre des traités et du droit secondaire ». V. Sabine SAURUGGER et Fabien TERPAN, « La Cour de justice au cœur de la gouvernance européenne », *Pouvoirs* 2014, n° 2, p. 60. Philippe Manin exprime cette même idée en indiquant que « l'imprécision – inévitable au demeurant – ainsi que le caractère lacunaire des traités ont conduit, dans les deux cas, l'organe juridictionnel à "compléter", par sa jurisprudence, de façon extrêmement substantielle, les dispositions conçues par les parties contractantes ». V. Philippe MANIN, « Les effets des juridictions européennes sur les juridictions françaises », *Pouvoirs* 2001, n° 1, p. 53.

86. Loïc LEVOYER, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, thèse de doct., 2002, LGDJ, Paris, p. 150.

87. Fabrice LAYER, « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », *Les Petites Affiches* 2001, n° 238, p. 16.

l'inclusion de la fiscalité dans le champ du contrôle des aides d'État. D'autre part, la limitation des moyens d'intervention du législateur dans les politiques économiques, financières et sociales malgré l'enjeu principalement politique de l'outil fiscal<sup>88</sup>. En effet, « de nombreux avantages fiscaux que les États membres accordent à leurs contribuables sont susceptibles de recueillir la qualification "d'aide d'État" »<sup>89</sup>. Le constat d'un contrôle de la fiscalité sur le fondement de l'article 107 traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (§1), mis en œuvre par le biais de l'article 108 (§2), s'impose.

## **A. Le contrôle des fiscalités nationales sur le fondement de l'article 107 du TFUE**

**102.** Le contrôle des aides d'État s'est étendu à la fiscalité à la faveur de la jurisprudence européenne, la Cour de justice affirmant progressivement la portée fiscale des aides d'État (1). Toutefois, les contours imprécis de la notion d'aide d'État ont favorisé une approche extensive à travers l'analyse jurisprudentielle du critère de sélectivité, ce qui étend la contrainte exercée sur le consentement de l'impôt (2).

### **1. L'affirmation de la portée fiscale du régime des aides d'État**

**103. Une portée fiscale initiée par la jurisprudence.** Selon l'article 107 du TFUE, « sauf dérogation prévue par le présent traité, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre les États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que se soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Il ressort de cette disposition qu'il est interdit aux États membres d'accorder un avantage à une entreprise, ou à un secteur d'activité, dont la mise en œuvre engendrerait des effets déloyaux vis-à-vis de ses concurrents sur le marché européen. Cependant, même s'il apparaît clairement que « l'octroi d'une aide publique est une forme de redistribution du revenu (des contribuables vers les bénéficiaires de l'aide) »<sup>90</sup>, l'article 107 du TFUE ne donne aucune dé-

---

88. Bien que le portée fiscale des aides d'Etat se soit pleinement développée à partir des années 1990 dans le cadre de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, la jurisprudence de la Cour de justice l'avait déjà reconnue dès les années 1970. V. CJCE, 23 février 1961, aff.30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Rec., p. 39; CJCE, 25 juin 1970, aff.47/69, *France c/ Commission*, Rec., p. 427 et CJCE, 2 juillet 1974, aff. C-173/73, *Italie c/ Commission*, Rec., p. 709.

89. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 93.

90. Michaël KARPENSCHIF, *Manuel de droit européen des aides d'État*, 4<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 6.

finition précise de la notion d'aides d'État et ne précise pas plus l'éventualité qu'elles puissent revêtir un caractère fiscal.

**104.** La portée fiscale des aides d'État a été progressivement affirmée par la Cour de justice. L'extension du champ d'application de l'article 107 TFUE à la fiscalité est initiée dans la décision *France c/ Commission* de 1970<sup>91</sup>. En l'espèce, il était question d'une aide nationale accordée par la France à l'industrie textile et financée par une taxe parafiscale. L'objectif était de soutenir financièrement la modernisation de ce secteur industriel, alors lourdement affaibli par la concurrence mondiale, au moyen d'une taxe spécialement affectée à cet effet. La Cour de justice considère que « l'appréciation de la Commission doit tenir compte de tous les éléments directs et indirects qui caractérisent une aide, c'est-à-dire non seulement l'aide proprement dite apportée aux activités nationales favorisées, mais encore l'aide indirecte que peuvent constituer aussi, et son mode de financement, et le lien étroit qui fait dépendre le volume de la première du rendement du second ». La Cour reconnaît le lien entre les aides d'État et la fiscalité à travers la méthode de financement par laquelle la mesure est financée<sup>92</sup>. L'inclusion de la question des aides sous forme fiscale dans le champ d'application de l'article 107 fût ensuite affirmée dans la décision *Italie c/ Commission* de 1974<sup>93</sup>, laquelle porte cette fois sur une aide octroyée à l'industrie textile italienne sous forme d'exonération de charge sociale. A cette occasion, après avoir rappelé que « l'article 92 (désormais article 107 du TFUE) ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions visées, mais les définit en fonction de leurs effets »<sup>94</sup> et que « dès lors, ni le caractère fiscal, ni le but social éventuels de la mesure litigieuse ne suffiraient à la mettre à l'abri de la règle de l'article 92 »<sup>95</sup>; la Cour affirme qu'est constitutive d'une aide d'État « une mesure destinée à exempter partiellement les entreprises d'un secteur industriel particulier des charges pécuniaires découlant de l'appli-

---

91. CJCE, 25 juin 1970, aff.47/69, *France c/ Commission*, Rec., p. 427. V. aussi CJCE, 23 février 1961, aff.30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Rec., p. 39.

92. Plus généralement cette décision introduit la question du contrôle au regard du régime des aides d'Etat, des taxes affectées lorsqu'elles procurent des ressources à leur bénéficiaire. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, ces taxes entrent dans le champ d'application du régime des aides d'Etat lorsqu'elles « constituent le mode de financement d'une mesure d'aide, de sorte qu'elles font partie intégrante de cette mesure ». V. CJCE, 27 octobre 2005, aff.jointes C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-324/04 à C-325/04, *Distribution Casino France SAS*, Rec., 2005, p. I-9481, pt. 34. Néanmoins, Ioanna Papadamaki attire l'attention sur la confusion terminologique qui existe à ce sujet. En effet, selon elle, « il serait erroné de considérer qu'il s'agit d'une aide fiscale proprement dite car l'avantage lui-même n'est pas de nature fiscale ; autrement dit, l'avantage n'est pas le résultat d'un allègement des charges fiscales mais le produit d'une taxe affectée revêtant ainsi la forme d'une aide directe, d'une subvention ». V. Ioanna PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 67. Pour une étude détaillée au sujet des taxes affectées, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 387 et suiv.

93. CJCE, 2 juillet 1974, aff. C-173/73, *Italie c/ Commission*, Rec., p. 709.

94. Arrêt *Italie c/ Commission*, précité, Rec., p. 709. pt. 27.

95. Arrêt *Italie c/ Commission*, précité, Rec., p. 709. pt. 28.

cation normale du système général de prévoyance sociale, sans que cette exemption se justifie par la nature ou l'économie de ce système »<sup>96</sup>. Autrement dit, les mesures fiscales dérogeant à l'application normale d'un système fiscal peuvent constituer une aide d'État au sens de l'article 107 du TFUE. Cette position sera, par la suite, clairement formalisée dans la décision *Banco Exterior de Espana*<sup>97</sup>, où selon les juges européens, « 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 au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité »<sup>98</sup>.

**105.** Finalement, il n'est pas étonnant que le champ d'application des articles 107 et suivants du TFUE s'étende à la fiscalité, alors même que ces dispositions sont incluses au niveau des règles de concurrence et non au niveau des dispositions fiscales du traité. En effet, même si la rédaction de l'article 107 du TFUE témoigne de la recherche d'un compromis entre la préservation de la compétence budgétaire des États membres à laquelle s'attachent l'exercice de la compétence fiscale, et le respect des obligations liées à la concurrence, il est frappant que « le phénomène d'interventionnisme étatique dans l'économie par le biais de la fiscalité soit quasiment aussi ancien que l'impôt lui-même »<sup>99</sup>. Il est évident que l'octroi d'un avantage sous la forme d'une intervention du législateur fiscal, reste une mesure susceptible d'affecter la concurrence. La nature fiscale d'une mesure n'est donc pas susceptible de lui faire perdre son caractère d'aide, mais justifie au contraire que la fiscalité soit incluse dans le champ d'application des articles 107 et suivants. Comme le résume très justement le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « il n'y a certainement pas lieu de distinguer les aides fiscales des autres aides, et il faut incontestablement admettre 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 »<sup>100</sup>.

**106. La portée fiscale généralisée des aides d'Etat.** À l'évidence, bien que la portée fiscale des aides d'État se soit dégagée conjonctuellement à la lutte contre la fiscalité domma-

---

96. Arrêt *Italie c/ Commission*, précité, Rec., p. 709. pt. 33.

97. CJCE, 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco de Credito Industrial SA, devenue Banco Exterior de Espana SA c/ Ayuntamiento de Valencia*, Rec., p. I-877.

98. Arrêt *Banco de Credito Industrial SA, devenue Banco Exterior de Espana SA c/ Ayuntamiento de Valencia*, précité, Rec., p. I-877. pt. 14.

99. Ioanna PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 21. citant, Gilbert ORSONI, « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal » in *Regards croisés sur le système fiscal - Allemagne, France, Italie, Russie*, sous la dir. de Marc LEROY, L'Harmattan, 2005, p. 135.

100. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 356.

geable<sup>101</sup>, le contrôle des aides fiscales ne se limite plus à ce seul objectif<sup>102</sup>. Comme l'indique Claire Michaud, les autorités européennes « se sont détachées de l'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable, objectif qui répond avant tout à des impératifs de politique fiscale européenne. Elles s'efforcent aujourd'hui d'appliquer le droit des aides d'État au domaine fiscal, nonobstant la forme que revêt la mesure litigieuse »<sup>103</sup>. Les articles 107 et 108 du TFUE fondent un contrôle généralisé des aides d'État sous forme fiscale. La Cour de justice l'a d'ailleurs clairement exprimé à l'occasion de l'arrêt *Ladbroke Racing* en indiquant que « s'il est vrai que la fiscalité ainsi que la mise en place des régimes fiscaux nationaux relèvent

---

101. Cette situation s'est révélée dès les années 1990. Le rapport établi, en 1996, par Mario Monti, alors commissaire européen chargé de la concurrence, met en lumière la nécessité que la construction du marché intérieur soit appuyée par une coordination européenne des politiques fiscales nationales. Les disparités entre les législations fiscales nationales conduisent à la mise en oeuvre d'un phénomène de concurrence fiscale dont les effets peuvent être dommageables pour les États membres et fausser les règles de concurrence au sein du marché. Dans ce contexte, le régime des aides d'Etat va se révéler être un outil permettant de contrôler les dispositifs fiscaux nationaux afin de réduire les distorsions de concurrence qui en résultent. Les recommandations présentées par le groupe de travail mis en place par le Conseil Ecofin et adoptées le 1er décembre 1997 sous forme de « paquet fiscal », le confirment. V. Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *JOUE* n°C2 du 6 janvier 1998, pp. 2-5. Ce « paquet » repose sur trois axes de recommandation : un code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, un ensemble de mesures ayant vocation à éliminer les dispositions liées à l'imposition des revenus du capital et un dispositif de recommandations relatives aux retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts de redevance d'entreprise. Selon le point J du Code de conduite, « le Conseil constate qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles 92 à 94 du traité relatives aux aides d'État. Sans préjudice du droit communautaire et des objectifs du traité, le Conseil note que la Commission s'engage à publier les lignes directrices pour l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises pour la mi-1998, après avoir soumis un projet aux experts des États membres dans le cadre d'une réunion multilatérale, et qu'elle s'engage à veiller scrupuleusement à la mise en oeuvre rigoureuse des règles relatives aux aides en cause, en tenant compte, inter alia, des effets négatifs de ces aides que l'application du code mettra en évidence. Le Conseil note aussi l'intention de la Commission d'examiner ou de réexaminer, au cas par cas, les régimes fiscaux en vigueur et les nouveaux projets des États membres en assurant une cohérence et une égalité de traitement dans l'application des règles et des objectifs du traité ». Afin d'identifier, les mesures fiscales susceptibles de rentrer dans le champ d'application du Code de Conduite, le Conseil Econfin crée en 1998 le groupe « Code de conduite », également dénommé « Groupe Primarolo » en référence au nom de sa présente Mme Dawn Primarolo. A l'issue d'un rigoureux travail d'évaluation du caractère dommageable de près de 271 mesures, 66 d'entre elles furent répertoriées comme présentant des aspects dommageables dont quarante étaient directement issues des législations des États membres. V. Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *JOUE* C n°2 du 6 janvier 1998, pp. 2-5, pt. J. Pour des références doctrinales récentes au sujet du groupe Code de conduite, V. par exemple, Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 342 p., p. 306-312. et Benjamin ANGEL et Maxime MONLÉON, « Le code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 22-27.

102. Néanmoins, le régime des aides d'Etat déploie de nouveau ses effets dans le cadre de la concurrence fiscale dommageable. La Commission européenne a récemment exprimé sa volonté de s'assurer que les accords fiscaux passés entre les administrations fiscales et certaines grandes entreprises, aussi dénommés « *rulings fiscaux* », ne constituent pas des aides d'Etat. Cette démarche sera analysée en détail dans la seconde partie de cette thèse.

103. Claire MICHEAU, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité - Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles : Larcier, Bruxelles, 2013, p. 50.

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) paragraphe 1er du traité »<sup>104</sup>. À ce titre, la similitude notable de cette formulation avec celle retenue dans la décision *Schumacker* n'est pas anecdotique, mais révèle au contraire que les difficultés politiques au regard du consentement de l'impôt, liées à la portée fiscale des libertés de circulation, se posent nécessairement s'agissant des aides d'État. La Cour le confirme de nouveau dans sa jurisprudence puisque dans un arrêt de 2021 elle indique que « les interventions des États membres dans les domaines qui n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation dans le droit de l'Union ne sont pas exclues du champ d'application des dispositions du traité FUE relatives au contrôle des aides d'État » et que « les États membres doivent exercer leur compétence en matière de fiscalité directe dans le respect du droit de l'Union et, notamment, des règles instituées par le traité FUE en matière d'aides d'État. Ils doivent, par conséquent, s'abstenir, dans l'exercice de cette compétence, d'adopter des mesures susceptibles de constituer des aides d'État incompatibles avec le marché intérieur, au sens de l'article 107 TFUE »<sup>105</sup>. Il en résulte que les Parlements nationaux ne sont plus libres de consentir l'impôt puisque certains avantages fiscaux peuvent se révéler être des aides d'État soumises au contrôle des autorités européennes. Dès lors, outre sa conséquence procédurale, la question de leur identification à des implications politiques importantes<sup>106</sup>.

---

104. TPICE, 27 janvier 1998, aff.T-67/94, *Ladbroke Racing c/ Commission*, Rec., p. II-1, pt. 54.

105. CJUE (quatrième chambre), 16 septembre 2021, aff.337/19 P, *Commission européenne c/ Royaume de Belgique et Magnetrol International*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:741, pts. 161 et 162. Pour d'autres jurisprudences récentes V. aussi CJUE, 4 mars 2021, aff. C-362/19 P, *Commission européenne contre Fútbol Club Barcelona*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:169 ; CJUE, 16 mars 2021, aff. C-562/19 P, *Commission européenne c/ République de Pologne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:201 ; CJUE, 16 mars 2021, C-596/19, *Commission européenne contre Hongrie*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:202.

106. Edoardo GAMBARO, « The crucial role of the notion of state aid in the european union case law » *in Antitrust between EU Law and national law*, sous la dir. de Enrico Adriano RAFFAELLI, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 103-129.



## 2. L'identification délicate des aides d'Etat à caractère fiscal

**107. Les critères d'identification des aides d'Etat à caractère fiscal.** L'application du régime des aides d'Etat à la matière fiscale nécessite au préalable de pouvoir identifier ce qu'est une aide d'Etat à caractère fiscal. De manière générale, l'article 107 du TFUE ne donne qu'une définition très vague de la notion d'aide d'Etat, essentiellement fondée sur les effets de celle-ci, c'est-à-dire qui « fausse(nt) ou qui menace(nt) de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou productions ». Toutefois, sur la base d'une lecture linéaire de cet article, la Cour de justice a pu dégager dans la décision *Altmark*<sup>107</sup> quatre critères cumulatifs<sup>108</sup> dont la réunion permet l'identification d'une aide d'Etat. Ainsi, selon la Cour, « premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'Etat ou au moyen de ressources d'Etat. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre Etats membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ». Cette démarche, qui conduit dans un premier temps à distinguer l'origine étatique de l'aide puis à identifier les effets de celle-ci, est également retenue en matière fiscale<sup>109</sup> et permet, dans ce cas, l'identification des aides d'Etat à caractère fiscal.

Ces critères sont, à quelques nuances sémantiques, les mêmes que ceux retenus par la Commission européenne dans sa communication relative aux aides d'Etat en matière de fiscalité directe<sup>110</sup>. Selon cette dernière, « en premier lieu, la mesure doit procurer à ses bénéficiaires un avantage qui allège les charges qui normalement grèvent leur budget », puis « l'avantage doit être octroyé par l'Etat ou au moyen de ressources d'Etat », ensuite la mesure doit « affecter la concurrence et les échanges entre Etats membres » et enfin « la mesure doit être spécifique ou sélective au sens qu'elle favorise "certaines entreprises ou certaines productions" »<sup>111</sup>. Finalement, la décomposition plus ou moins littérale, de l'article 107 du TFUE, permet à la Cour, comme à la Commission européenne, de dégager quatre critères dont l'identification constitue la méthodologie à suivre afin de caractériser la nature fiscale d'une aide d'Etat.

---

107. CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg c/ Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Rec., p. I-7747, pt. 75.

108. L'absence de l'un de ces critères suffit donc à exclure la possibilité qu'une mesure relève de la notion d'aide d'Etat.

109. CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-126/01, *Gemo SA*, Rec., p. I-13679, pts. 21 et 22.

110. Communication de la Commission, sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *JOCE* C n°384 du 10 décembre 1998, pp. 3-9.

111. Pour une mise en perspective de ces critères par rapport à ceux retenus dans la jurisprudence, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 242.

**108. L'analyse formelle de la mesure : le critère étatique.** Le critère de l'origine étatique ne pose en soi pas de difficulté particulière en matière fiscale<sup>112</sup>, « dès lors que le droit fiscal est fondé sur le principe de légalité fiscale »<sup>113</sup>. Les incertitudes qu'a pu soulever la distinction opérée par l'article 107 entre les « aides accordées par les États » et les aides accordées « au moyen de ressources d'État » ont été réglées par la jurisprudence<sup>114</sup>. La condition de l'utilisation des ressources de l'État est remplie tant pour les aides accordées directement par les États que pour les aides accordées par des structures publiques ou privées désignées ou établies par l'État<sup>115</sup>. L'idée générale est que les aides soient octroyées au moyen de fonds publics. À ce titre, les modalités utilisées par l'État ou ses composantes territoriales<sup>116</sup> pour déboursier les fonds publics n'ont aucune incidence. Tout instrument financier utilisé par l'État pour subventionner des entreprises peut attester de l'utilisation de ressources publiques. Dans ces conditions, l'utilisation de taxe parafiscale<sup>117</sup> ou le fait pour les États de renoncer à une partie de leurs recettes fiscales, sans constituer un transfert de ressources publiques, témoigne de l'origine étatique de la mesure<sup>118</sup>.

**109. L'analyse substantielle de la mesure : le critère de l'« avantage sélectif ».** Les critères relatifs aux effets de l'aide posent davantage de difficulté en ce qu'ils se rattachent à une analyse matérielle de la mesure pour savoir si elle « favorise certaines entreprises et certaines productions », dont il ressort une distorsion de concurrence. Pour qu'une mesure fiscale soit reconnue comme avantageuse, il faut logiquement qu'elle place son bénéficiaire (l'entreprise ou la production), dans une situation favorable. À cet égard, la particularité de la fiscalité réside dans la diversité des interventions favorables qu'elle permet. Ce constat est la conséquence de la définition extensive donnée de l'avantage, permettant d'appréhender un grand nombre de mesures, y compris en matière de fiscalité ; mais aussi de la compétence exclusive et étendue dont dispose le législateur dans ce domaine, lui permettant de prendre des mesures de nature

---

112. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 146.

113. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 362. V. aussi Flora SICARD, « Droit de l'Union européenne - Le critère de sélectivité en matière d'aides d'État : un « sfumato » savamment entretenu À propos de CJUE, gr. ch., 6 oct. 2021 – affaires du goodwill espagnol », *Revue de droit fiscal* 2022, n° 22.

114. Edoardo GAMBARO, « The crucial role of the notion of state aid in the european union case law » *in Antitrust between EU Law and national law*, sous la dir. de Enrico Adriano RAFFAELLI, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 105 et suiv.

115. CJCE, 17 mars 1993, aff. jointes C-72/91 et C-73/91, *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG c/ Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG*, Rec., p. I-00887, pt. 19. V. aussi CJCE, 17 juill. 2008, aff. C-206/06, *Essent Netwerk Noord BV*, Rec., p. I-5497.

116. CJCE, 14 octobre 1987, aff. C-248/84, *Allemagne c/ Commission*, Rec., p. 4013.

117. CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-126/01, *Gemo SA*, Rec., p. I-13679.

118. CJUE, 21 décembre 2016 aff. jointes C-20/15 P et C-21/15 P, *Commission européenne contre World Duty Free Group SA e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:981, pt. 56.

très variées. Dans le cadre fixé préalablement par le législateur, l'administration fiscale bénéficie également d'un pouvoir discrétionnaire pour assurer l'application de la norme législative au cas par cas. Concrètement, cette intervention avantageuse peut se manifester de façon positive ou négative. Dans le premier cas, la mesure fiscale conduit à ce que la doctrine identifie comme « accroissement d'actif »<sup>119</sup>, c'est-à-dire un enrichissement positif en espèce ou en nature du bénéficiaire de la mesure. *A contrario*, le second cas correspond à une « diminution du passif »<sup>120</sup>, c'est-à-dire à un enrichissement négatif en exemptant le bénéficiaire d'une charge qu'il aurait normalement à supporter. Logiquement, l'outil fiscal se prête davantage à la mise en place de ces dernières, puisque « c'est en exonérant les entreprises d'une charge fiscale qui leur incombe normalement que l'État leur accorde un avantage dont les effets économiques sont équivalents à l'octroi direct de fonds »<sup>121</sup>.

**110.** La Commission<sup>122</sup> met en avant trois types de mesures fiscales pouvant être qualifiées d'aides d'État du fait de l'avantage qu'elles peuvent conférer à leur bénéficiaire. Il s'agit de la réduction de l'assiette taxable, de la réduction du montant de l'impôt ou enfin de la modification de l'impôt à recouvrir. Pour autant, la jurisprudence considère également qu'une taxe parafiscale destinée à financer une aide d'État doit être rapprochée du régime applicable à l'aide en elle-même<sup>123</sup>, puisque finalement elle conduit à un enrichissement indirect du bénéficiaire de l'aide à travers son financement. L'inverse serait surprenant, comme le constate l'Avocat général Monsieur Karl Roemer dans ses conclusions sous l'affaire *Commission c/ France*, cela « pourrait aboutir à ce résultat paradoxal que l'aide serait supprimée, en dépit de sa compatibilité avec les dispositions du traité et avec l'intérêt commun et que seule subsisterait, puisque non critiquable au regard du traité, la taxe parafiscale, c'est-à-dire précisément l'élément qui, selon la Commission, entraîne, dans le cadre du régime d'aides une altération condamnable des conditions des échanges »<sup>124</sup>.

---

119. Erika SZYSZCZAK, *The Regulation of the State in Competitive Markets in the EU*, 11, Hart Publishing, Oxford, 2007, p. 21.

120. *Ibid.*, p. 21.

121. Eric MEIER et Thomas PERROT, « Les aides d'Etat comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Revue de Droit fiscal* 2002, n° 3, p. 3.

122. aussi Marilyne SADOWSKY, *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Larcier, Bruxelles, 2013, p. 394. ; Eric MEIER et Thomas PERROT, « Les aides d'Etat comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Revue de Droit fiscal* 2002, n° 3, p. 137. ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 243. à 282 ; V. António Carlos DOS SANTOS, « Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne », *Revue internationale de droit économique* 2004, 18, n° 1, p. 26.

123. CJCE, 25 juin 1979, aff.47/69, *France c/ Commission*, Rec., p. 427 et CJCE, 20 novembre 2003, aff. C-126/01, *Gemo SA*, Rec., p. I-13679.

124. Point 2 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Karl Roemer, présentée le 14 octobre 1999, dans l'affaire, CJCE, 25 juin 1979, aff. C-47/69, *France c/ Commission*, Rec., p. 427.

111. La condition de sélectivité de l'avantage remplit un rôle fondamental dans la caractérisation de l'aide d'État en matière fiscale. À ce sujet, la formulation d'« avantage sélectif » employée par la Cour révèle les difficultés qu'elle rencontre pour appréhender de manière séparée l'existence d'un avantage et son caractère sélectif, notamment dans le cadre du contrôle des régimes d'aide. Elle a ainsi jugé, dans une affaire relative à la distinction entre les aides individuelles et les aides collectives, que « l'exigence de sélectivité découlant de l'article 107, paragraphe 1, TFUE doit être clairement distinguée de la détection concomitante d'un avantage économique en ce que, lorsque la Commission a décelé la présence d'un avantage, pris au sens large, découlant directement ou indirectement d'une mesure donnée, elle est tenue d'établir, en outre, que cet avantage profite spécifiquement à une ou à plusieurs entreprises. Il lui incombe, pour ce faire, de démontrer, en particulier, que la mesure en cause introduit des différenciations entre les entreprises se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi, dans une situation comparable. Il faut donc que l'avantage soit octroyé de façon sélective et qu'il soit susceptible de placer certaines entreprises dans une situation plus favorable que d'autres »<sup>125</sup>. Elle poursuit en indiquant qu'« il convient, cependant, d'observer que l'exigence de sélectivité diverge selon que la mesure en cause est envisagée comme un régime général d'aide ou comme une aide individuelle. Dans ce dernier cas, l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité. En revanche, lors de l'examen d'un régime général d'aide, il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités »<sup>126</sup>.

Autrement dit, dans le cas des mesures individuelles, la sélectivité de la mesure est présumée puisqu'elle est la conséquence de l'avantage<sup>127</sup>.

Dans le cas d'un régime général, la sélectivité doit être recherchée en ce qu'elle est à l'origine de l'avantage. Selon cette approche, si le rapport entre l'avantage et la sélectivité varie selon le type d'aides, le lien de cause à effet qui unit ces deux critères rend leur distinction

---

125. CJUE, 4 juin 2015, aff. C-15/14 P, *Commission c/ MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt*, préc., pt. 60 et CJCE, 1er décembre 1998, aff. C-200/97, *Ecotrade Srl contre Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS)*, Rec., p. I-7907. V. aussi Nina NIEJAHR, « The ECJ Confirms Limits to the Commission's Expansive Application of the Selectivity Criterion in State Aid Cases », *European State Aid Law Quarterly* 2015, 14, n° 3, pp. 443-448.

126. CJUE, 4 juin 2015, aff. C-15/14 P, *Commission c/ MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt*, préc., pt. 60. V. aussi CJCE, 1er décembre 1998, aff. C-200/97, *Ecotrade Srl contre Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS)*, Rec., p. I-7907.

127. Pour des applications récentes, V. par exemple Trib. UE, 15 juillet 2020, aff.t-778/16 et t-892/17, *Irlande c/ Commission européenne* et *Apple Sales International et Apple Opérations Europe c/ Commission européenne*; Trib. UE, 12 mai 2021, aff.t-516/18 et t-525/18, *Grand-Duché de Luxembourg c/ Commission européenne* et *Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA et Engie c/ Commission européenne* et Trib. UE, 14 juillet, 2021, aff.*Nike European Operations Netherlands BV, Converse Netherlands BV c/ Commission européenne*.

peu évidente<sup>128</sup>. Le caractère général de la mesure fiscale ne présume pas de son absence de sélectivité, qui pour être prouvée impose la mise en œuvre d'un « test de sélectivité »<sup>129</sup>.

**112.** Pour ce faire, la Cour de justice a progressivement dégagé une méthodologie en trois étapes<sup>130</sup>, qu'elle a clairement réaffirmée dans les considérations liminaires de l'arrêt *World Duty Free II*<sup>131</sup>, tout en confirmant par la même occasion sa « conception englobante de la sélectivité », « compte tenu de l'amalgame entre sélectivité et avantage qui découle de la superposition des notions de sélectivité et de discrimination »<sup>132</sup>. En présence d'une mesure envisagée comme un régime d'aide, il doit être établi que la mesure fiscale en cause déroge au système fiscal « normal » applicable de l'État membre en introduisant des différenciations entre les opérateurs économiques lesquels se trouvent, au regard de l'objectif du système, dans une situation factuelle et juridique comparable, sans que cette dérogation ne soit justifiée par la nature ou l'économie générale du système. L'appréciation de la sélectivité à l'origine d'une aide d'État repose essentiellement sur la détermination du cadre de référence en ce qu'elle implique la réponse à la question de savoir si la dérogation apportée à ce cadre constitue un traitement discriminatoire. Autrement dit, c'est au regard de l'objectif du système de référence (ou système « normal ») que s'apprécie la discrimination<sup>133</sup>. Dès lors, « lorsque la mesure en cause est envisagée comme un régime d'aides et non comme une aide individuelle,

---

128. A ce sujet la notion d'« avantage sélectif » soulève des controverses doctrinales. L'utilisation de cette notion est admise par de nombreux auteurs, V. par exemple, Bernard GENESTE et Claire VANNINI, « Fiscalité et concurrence : une problématique renouvelée par le droit des aides d'Etat ? », *Concurrences* 2009, n° 3, pp. 69-77 ; Claire MICHEAU, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité - Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles : Larcier, Bruxelles, 2013, 268 p. ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p. Toutefois, sa pertinence est largement critiquée par certains auteurs pour qui l'avantage et la sélectivité doivent être distingués car ils n'ont pas la même finalité. L'appréciation d'un avantage implique un examen de la norme fiscale proprement dite, tandis que celle de la sélectivité est liée à la mise en œuvre et aux conséquences de la norme fiscale. V. Pierpaolo ROSSI-MECCANICO, « The specificity criterion in fiscal aid review : proposals for state aid control of direct business tax measures », *EC Tax Review* 2007, 16, n° 2 et Luca RUBINI, *The definition of subsidy and state aid : WTO and EC Law in comparative perspective*, Oxford University Press, Oxford, 2009, 296 p.

129. Au regard de la méthodologie qui l'implique, le test de sélectivité est également envisagé par la doctrine comme un « test de dérogation » ou « test d'égalité » V. notamment, Begoña PÉREZ-BERNABEU, « Refining the Derogation Test on Material Tax Selectivity : The Equality Test », *European State Aid Law Quarterly* 2017, n° 4, pp. 582-597 et Luca RUBINI, *The definition of subsidy and state aid : WTO and EC Law in comparative perspective*, Oxford University Press, Oxford, 2009, 296 p.

130. TPICE, 18 décembre 2008, aff.jointes T-211/04 et T-215/04, *Government of Gibraltar et Royaume-Uni c/ Commission*, Rec., p. II-3745, pts. 143 et 144 et CJUE, 15 novembre 2011, *Commission et Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, Rec., p. I-11113.

131. CJUE, 6 octobre 2021, aff.jts C-51/19 P et C-64/19 P, *World Duty Free Group et Royaume d'Espagne contre Commission européenne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:793.

132. Flora SICARD, « Droit de l'Union européenne - Le critère de sélectivité en matière d'aides d'État : un « sfumato » savamment entretenu À propos de CJUE, gr. ch., 6 oct. 2021 – affaires du goodwill espagnol », *Revue de droit fiscal* 2022, n° 22.

133. CJCE, 15 novembre 2011, aff. C-106/09 P et C-C-107/09 P, *Commission européenne et Royaume d'Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Rec., p. I-11113.

il incombe à la Commission d'établir que cette mesure, bien qu'elle prévoie un avantage de portée générale, en confère le bénéfice exclusif à certaines entreprises ou à certains secteurs d'activité »<sup>134</sup>.

**113. Incidence sur le consentement de l'impôt.** La notion « globalisante » de la sélectivité et sa méthode d'identification conduisent à étendre le champ d'application de l'article 107 du TFUE en matière de fiscalité, resserrant les contraintes pesant sur les fiscalités nationales. Si, comme le constate le Professeur Martin Collet « la distribution des aides d'État constitue l'un des derniers leviers par lesquels les pouvoirs publics parviennent à agir efficacement sur le tissu économique »<sup>135</sup>, ce procédé reste largement limité par le respect des dispositions européennes de droit primaire. En plus d'empiéter sur « la souveraineté économique des États membres, car la capacité d'établir, de financer, de subventionner et d'influencer fiscalement les entreprises industrielles et commerciales est historiquement fondamentale pour l'intégrité de l'État industrialisé moderne »<sup>136</sup>, elle limite l'exercice de sa compétence par le législateur, fragilisant un peu plus le consentement national de l'impôt dont il est la traduction, en le soumettant au contrôle des autorités européennes.

## **B. La mise en œuvre du contrôle des fiscalités nationales sur le fondement de l'article 108 du TFUE**

**114.** La portée fiscale de la réglementation relative aux aides d'État affirmée, et les aides d'États à caractère fiscal identifiées, les effets des dispositions européennes se déploient ensuite à travers le contrôle étendu qu'elles permettent sur la législation fiscale nationale. En plus d'être déclarées compatibles avec le marché intérieur par la Commission européenne (1) les aides d'États doivent aussi être considérées comme légales (2). Il ressort de ce contrôle une forme de captation du consentement de l'impôt par les autorités européennes.

---

134. Arrêt *World Duty Free Group et Royaume d'Espagne c/ Commission européenne*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:793, pt. 34.

135. Martin COLLET, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'Etat : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire ? », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2009, n° 5, p. 1312.

136. Erika SZYSZCZAK, *The Regulation of the State in Competitive Markets in the EU*, 11, Hart Publishing, Oxford, 2007, p. 23 : « state aid policy has been described as an encroachment into the economic sovereignty of the Member States since the ability to establish, finance, subsidise and fiscally influence industrial and commercial undertakings is historically fundamental to the integrity of the modern industrialised state ». Traduction par nos soins.

## 1. Le contrôle de la compatibilité des aides d'Etat, compétence exclusive de la Commission européenne

**115. Les fondements du contrôle de compatibilité des aides d'Etat.** L'application de l'article 107 est coordonnée à l'article 108 du TFUE lequel met en œuvre les règles procédurales attachées au régime des aides d'État et reconnaît à la Commission un pouvoir exclusif d'appréciation de la compatibilité d'une aide fiscale avec le marché intérieur<sup>137</sup>. Selon son premier alinéa, « 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 fonctionnement du marché intérieur ». L'alinéa 3 complète cette disposition en précisant 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 ». Aussi, les dispositions européennes distinguent « les régimes d'aides existants »<sup>138</sup>, des « projets tendant à instituer ou modifier des aides » et prévoient, dans les deux cas, un contrôle de leur compatibilité par la Commission européenne. Les mesures fiscales sous forme d'aides d'État, sont soumises au contrôle de la Commission européenne en vertu de l'article 108 du TFUE, puisque si la compétence fiscale appartient aux États membres, elle s'exerce dans la limite de sa compatibilité et de sa légalité avec le régime des aides d'État.

Autrement dit, la Commission européenne doit vérifier le « caractère supportable de l'affectation des échanges »<sup>139</sup>, c'est-à-dire s'assurer que la mesure fiscale ne crée pas un avantage anticoncurrentiel la rendant incompatible avec le fonctionnement du marché intérieur. Pour les « aides existantes », ce contrôle de compatibilité se fait de manière permanente. Pour les « aides nouvelles », il est réalisé après que les États membres lui aient notifié<sup>140</sup> leur vo-

---

137. Sous réserve de l'application du §2 de l'article 108 du TFUE, qui prévoit que « sur demande d'un État membre, le Conseil, statuant à l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet État, doit être considérée comme compatible avec le marché intérieur, en dérogation des dispositions de l'article 107 ou des règlements prévus à l'article 109, si des circonstances exceptionnelles justifient une telle décision ».

138. L'aide existante est définie comme celle « existant avant l'entrée en vigueur du TFUE dans l'État membre concerné, c'est-à-dire les régimes d'aides et aides individuelles mis à exécution avant et toujours applicables après l'entrée en vigueur du TFUE dans les États membres respectifs », ou « autorisée (...) par la Commission ou le Conseil » ou « réputée avoir été autorisée » ou enfin « réputée existante ». V. Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *JOUE* L n°248 du 24 septembre 2015, pp. 9–29, Chapitre 1, article premier, pt. b.

139. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 284.

140. Les aides d'Etat déjà existantes sont bien entendu dispensées de cette exigence de notification, puisqu'elles sont soit préexistantes aux dispositions européennes, soit déjà autorisées donc déjà notifiées.

lonté d'instituer une mesure fiscale relevant du régime des aides d'État. Concrètement, les États membres doivent solliciter et recevoir de la Commission européenne une autorisation pour instituer ou maintenir une aide d'État à caractère fiscal. Si, cette autorisation fonde la légalité de la mesure, sa délivrance dépend directement de l'issue du contrôle de compatibilité mené par la Commission européenne.

**116. L'étendue du contrôle de compatibilité des aides d'Etat.** Le contrôle de comptabilité est mené au regard des dispositions de l'article 107 du TFUE, lesquelles distinguent les aides « compatibles », des aides qui « peuvent être considérées comme compatibles ». Dans le premier cas, la Commission autorise les aides lorsqu'elles remplissent certaines conditions prévues par l'article 107 du TFUE <sup>141</sup>, puisque selon les dispositions européennes ces aides sont considérées comme compatibles de plein droit. Dans ce cas de figure, la Commission ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation de la mesure fiscale en elle-même, mais doit seulement vérifier, après notification, qu'elle correspond bien à l'une des catégories énoncées à l'alinéa 2 de l'article 107.

Dans le deuxième cas, la Commission européenne dispose « d'un pouvoir discrétionnaire dont l'exercice implique des appréciations d'ordre économique et social qui doivent être effectuées dans un contexte communautaire » <sup>142</sup>. Autrement dit, la Commission contrôle les effets

---

141. Selon l'article 107, paragraphes 2 et 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 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 point.

3. 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

»

142. CJCE, 17 septembre 1980, aff. C-730/79, *Philip Morris Holland BV c/ Commission des Communautés*



de la mesure et la pertinence au niveau européen des justifications économiques et sociales retenues par le législateur fiscal national. La portée politique du contrôle de la Commission est alors très étendue puisque la fiscalité est traditionnellement l'outil principal permettant aux États membres, à travers l'exercice de leur compétence, de mener des politiques économiques et sociales. Cet avis, largement partagé par la doctrine<sup>143</sup>, conduit Thierry Lambert à affirmer qu'« accorder des aides fiscales n'est pas sans conséquence sur le budget des États et sur le développement de certains secteurs économiques. La nature du sujet est politique »<sup>144</sup>. L'interprétation globalisante du critère de sélectivité, et la possibilité de considérer qu'un régime fiscal, même d'application générale, soit sélectif, témoigne de l'étendue de ce contrôle et confirme l'importance de ses effets contraignants sur les législations fiscales nationales.

**117. Un contrôle de compatibilité aux effets sur le consentement de l'impôt.** Le contrôle de compatibilité, dont découle l'autorisation pour l'État membre d'instaurer une aide à caractère fiscal, implique que la mise en œuvre du consentement de l'impôt, à travers les limites juridiques posées à l'exercice du principe de légalité fiscale, soit finalement contrôlée par la Commission européenne, voire placée sous sa surveillance constante, pour les aides déjà existantes. Aussi, lorsque la Commission considère que l'aide d'État n'est pas compatible, elle ne donne pas son autorisation et empêche l'exercice par le législateur de sa compétence fiscale aux dépens du consentement national de l'impôt. Comme l'explique Madame Ionna Papadamaki, « dans la pratique, cela signifie que les autorités de l'Union se substituent aux autorités nationales, à savoir le législateur, pour la production normative fiscale »<sup>145</sup>. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte explique d'ailleurs que « tant la nécessité de notifier toutes les aides envisagées à la Commission européenne, que l'interdiction, sévèrement garantie, d'attribuer des aides sans avoir obtenu une autorisation préalable de la part de la Commission, sont en effet susceptibles de remettre en cause une prérogative essentielle des Parlements nationaux : la prérogative de consentir l'impôt. Or il semble que la Commission les prive d'une telle prérogative dès lors qu'elle peut autoriser ou refuser les réformes fiscales nationales avant même leur mise en œuvre. Autrement dit, l'encadrement européen des aides d'État sous forme

---

européennes, Rec., p. 2671 et CJCE, 14 février 1990, aff. C-301/87, *République française c/ Commission des Communautés européennes*, Rec., p. I-307.

143. par exemple, Claire MICHEAU, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité - Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles : Larcier, Bruxelles, 2013, 268 p. et Ioanna PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, 540 p.

144. Thierry LAMBERT, « De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne », *Revue Trimestrielle de Droit Commercial et de Droit Economique* 2009, n° 3, p. 269.

145. Ioanna PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 384.

fiscale met à mal le principe de la légalité fiscale »<sup>146</sup>.

À ce sujet, il est d'ailleurs intéressant de s'interroger sur la terminologie employée dans l'article 108 du TFUE, lequel, tout comme l'article 107, ne fait aucune référence explicite à l'autorisation donnée par la Commission, mais permet seulement à la Commission de procéder « avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existants »<sup>147</sup>, et de « présenter ses observations » concernant les aides nouvelles<sup>148</sup>. À cet égard, la rédaction de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne est significative de la volonté de ses auteurs de trouver un compromis entre le respect de la compétence fiscale nationale et celui des dispositions européennes relatives à la concurrence. L'absence de référence à l'« autorisation », alors même qu'elle demeure être la finalité du contrôle de compatibilité prévu par l'article 108 du TFUE, peut s'analyser comme la volonté de minimiser la portée politiquement sensible du contrôle mené par la Commission européenne en n'indiquant pas explicitement sa principale conséquence : l'autorisation ou le refus d'autorisation de la mesure fiscale. Pour autant, cette précaution n'est pas prise dans le règlement concernant les modalités d'application de l'article 108 du TFUE<sup>149</sup> où l'article 1er donne explicitement la définition d'une « aide existante » comme « toute aide autorisée, c'est-à-dire les régimes d'aides et les aides individuelles autorisés par la Commission ou le Conseil », laissant peu de doute quant à la portée politique du contrôle de compatibilité effectué par la Commission européenne.

#### **118. Le consentement de l'impôt capté par le contrôle de compatibilité des aides d'Etat.**

Sur cette question, la traduction du terme « autorisé » présente dans les différentes versions de ce règlement est révélatrice des conséquences politiques de ce contrôle. La version allemande parle de « *genehmigte* », autrement dit, d'aide d'État non pas autorisée, mais « ap-

---

146. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 355. Il est intéressant que dans les précédentes éditions de son ouvrage, le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte affirmait de manière plus catégorique que « tant la nécessité de notifier toutes les aides envisagées à la Commission européenne, que l'interdiction, sévèrement garantie, d'attribuer des aides sans en avoir obtenu une autorisation préalable de la part de la Commission, sont en effet susceptibles de conférer à cette dernière une prérogative que les États membres, n'ont jamais entendu lui accorder : la prérogative de consentir l'impôt. Or il semble que la Commission dispose d'une telle prérogative dès lors qu'elle peut refuser les réformes fiscales nationales avant même leur mise en œuvre. Autrement dit, l'encadrement européen des aides d'État sous forme fiscale met à mal le principe de légalité fiscale ». En modifiant son analyse le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte semble davantage insister sur le fait que l'application du régime des aides d'Etat repose sur une logique d'intégration négative conduisant à la disparition du consentement de l'impôt, et non sur une logique d'intégration positive impliquant son transfert des États membres vers les autorités européennes. Dès lors, la liberté perdue par les Parlements nationaux n'est pas compensée au niveau européen à travers la reconnaissance d'une véritable compétence fiscale européenne exercée par les autorités européennes Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2012, p. 237.

147. Article 108, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

148. Article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

149. Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *JOUE L* n°248 du 15 septembre 2015, pp. 9-29.

prouvée ». Si, au regard du contexte, ces deux termes sont employés comme des synonymes, cette subtile nuance terminologique révèle toute l'influence de la Commission européenne sur le consentement national de l'impôt. Si l'autorisation s'apparente davantage à la simple permission de faire quelque chose, l'approbation implique un consentement de la part de celui qui la donne<sup>150</sup>. Au-delà d'être autorisées par la Commission européenne, les aides d'États sont approuvées par la Commission européenne. C'est-à-dire qu'elle consent à leur mise en œuvre dans les systèmes fiscaux nationaux, après qu'elle les ait contrôlés et acceptés, c'est-à-dire qu'elle est décidée de leur conformité avec le droit de l'Union. Or, si la compétence fiscale est exclusivement reconnue au législateur c'est parce que, conformément au principe du consentement de l'impôt, l'acceptation collective de l'impôt ne peut s'exprimer qu'à travers les représentants des citoyens au Parlement, en tant qu'ils représentent la volonté générale sur laquelle se fonde la légitimité de l'impôt. Faire dépendre l'acceptation collective d'une aide d'État du contrôle de la Commission revient à permettre à la Commission de se prononcer sur l'intérêt général de la mesure au regard du droit de l'Union européenne. Autrement dit, à en constater la nécessité à la place des représentants des citoyens nationaux. Dès lors, la légitimité politique de la mesure ne dépend plus du consentement de l'impôt, mais de l'autorisation de la Commission européenne. Cela illustre une forme de captation du consentement de l'impôt par cette dernière, sans pour autant qu'une compétence fiscale lui ait été reconnue<sup>151</sup>, affaiblissant inéluctablement la discours de légitimité de l'impôt portée par la citoyenneté fiscale.

Ce processus est également identifié par Madame Ioanna Papadamaki, laquelle voit à travers le contrôle de la Commission européenne, une forme de privation de l'autonomie dont dispose le législateur dans la procédure fiscale. C'est d'ailleurs à partir du concept d'autonomie fiscale qu'elle distingue la portée politique différente, bien que subtile, de l'application des libertés de circulation sur le principe du consentement de l'impôt, par rapport à celle des aides d'État. Selon elle, « il y a par contre une différence de nature entre l'influence décrite sur le concept de loi et l'influence que la compétence normative du législateur connaît sous le régime du contrôle des aides fiscales. En effet, dans le premier cas, si le législateur doit se conformer au droit de l'Union européenne, il le fait d'une manière autonome. Il respecte le cadre normatif et si finalement une loi n'est pas conforme, elle sera écartée dans le cadre du contrôle de conventionnalité. Il s'agit donc d'une sanction du législateur, mais d'une manière

---

150. Dictionnaire, Larousse, disponible en ligne : définition « approbation » : « action d'approuver quelqu'un, quelque chose ; consentement donné ».

151. A ce titre Ioanna Papadamaki s'est interrogée sur les conséquences politiques de contrôle des aides d'Etat à partir de la légitimité démocratique reconnues à la Commission. Elle en conclut que la « légitimité de la Commission n'est pas suffisante pour couvrir sa carence démocratique mais elle lui donne le droit d'intervenir dans la politique fiscale nationale et vérifier qu'elle est conforme au droit de l'Union et cela au nom des besoins d'intégration plutôt positive » V. Ioanna PAPANAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 391.

postérieure, une fois qu'il a pris lui-même la décision (sciemment ou pas) de ne pas respecter le droit de l'Union. Néanmoins, en matière d'aides fiscales, le législateur n'est plus autonome. La loi est adoptée, mais en collaboration avec la Commission. Cette dernière participe à la procédure législative; elle donne son approbation à un projet ou une proposition de loi »<sup>152</sup>.

**119.** En pratique, la captation du consentement de l'impôt a lieu, soit *a priori*, c'est-à-dire au stade de la demande d'autorisation préalable, soit *a posteriori* par la remise en cause d'une aide d'État déjà en vigueur. De plus, l'étendue des effets de cette captation varie selon que la Commission européenne considère l'aide d'État comme purement incompatible, ou qu'elle invite le législateur à modifier sa mesure fiscale sur le fond ou sur la forme, afin de la rendre compatible avec le droit de l'Union européenne. Initialement conçues comme un moyen de limiter les excès d'un interventionnisme étatique exacerbé, les règles relatives aux aides d'État affectent désormais de manière substantielle le cœur des systèmes d'impositions<sup>153</sup>, faisant de la Commission européenne « une réelle autorité de normalisation et de contrôle »<sup>154</sup> en matière fiscale. La dimension politique de la fiscalité n'est plus un frein à l'action de la Commission européenne<sup>155</sup>.

## **2. Le contrôle de légalité des aides d'Etat, compétence partagée de la Commission européenne**

**120. Le respect nécessaire des obligations de notification et d'autorisation avant la mise en oeuvre de l'aide d'Etat.** Le dispositif de contrôle de compatibilité des aides d'État repose sur l'obligation préalable de notification par les États membres des projets d'aide, combinée à l'interdiction de mettre en œuvre ces aides avant que ce contrôle ait abouti à la décision finale de la Commission européenne portant autorisation ou non<sup>156</sup>. Ces obligations témoignent du rôle de gardienne des traités classiquement assigné à la Commission européenne et leur irrespect entraîne *de facto* l'illégalité de l'aide, l'État membre s'étant soustrait à la procédure de contrôle prévue par l'article 108 du TFUE. Soucieuse de contrôler l'ensemble des mesures nationales susceptibles de recouvrir la qualification d'aide d'État, la Commission européenne a publié

---

152. *Ibid.*, p. 388. et 389

153. Raymond LUJA, « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty? », *EC Tax Review* 2016, 25, n° 5, p. 324.

154. Marc WOLF, « Impact de l'Union européenne sur la fiscalité des collectivités territoriales », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 114.

155. A cet égard, les réticences politiques mises en avant par la doctrine et dont a pu faire preuve la Commission européenne à l'égard d'un contrôle des fiscalités nationales par le biais des dispositions relatives aux aides d'État sont désormais largement dépassées. V. par exemple, Claire MICHEAU, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité - Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles : Larcier, Bruxelles, 2013, p. 47.

156. Article 108, paragraphe, 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

des orientations<sup>157</sup> afin de permettre aux autorités nationales et aux opérateurs économiques d'identifier les cas dans lesquels certaines mesures, notamment fiscales, doivent faire l'objet d'une notification. Interprétées au regard de la portée politique du contrôle des aides d'États, ces orientations donnent des indications précises sur les cas dans lesquels le consentement de l'impôt risque d'être capté par la Commission européenne. Le point 122 de cette communication indique, par exemple, que « l'application d'une mesure fiscale (un crédit d'impôt, par exemple) aux seuls investissements dépassant un certain seuil (autre qu'un seuil minime fixé pour des raisons administratives) peut signifier que la mesure est de facto réservée aux entreprises disposant de ressources financières importantes », indiquant aux Parlements nationaux la nécessité de soumettre une telle mesure à l'autorisation de la Commission européenne.

Le second cas de figure correspond à celui où l'aide d'État est bien mise en œuvre après sa notification, mais en dépit du contrôle de compatibilité de la Commission, c'est-à-dire sans que l'autorisation soit intervenue ou malgré le refus d'autorisation de la Commission. Cette situation conduit également à considérer l'aide comme illégale.

Finalement, une fois le projet d'aide voté, c'est-à-dire la proposition de loi consentie par les Parlements nationaux, la mise en œuvre formelle du consentement de l'impôt reste suspendue puisque le décret nécessaire à l'application de la mesure ne peut intervenir qu'après son examen par la Commission, sous peine d'illégalité. La captation du consentement de l'impôt s'illustre par la subordination de l'exécution de la mesure fiscale à la décision de la Commission européenne.

**121. La restitution, conséquence de l'illégalité de l'aide d'Etat.** En pratique, l'illégalité entraînée par le défaut de notification et/ ou d'autorisation de l'aide implique que les sommes perçues ou économisées grâce à l'aide d'État doivent être restituées ou remboursées à l'État membre par leur bénéficiaire. À ce titre, comme le résume le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « le contribuable qui souhaite obtenir la restitution d'une taxe illégale qu'il a dû payer et celui qui désire que ses concurrents remboursent les avantages fiscaux illégaux dont ils ont pu bénéficier disposent de plusieurs voies de droit concurrentes. Ils peuvent en effet saisir l'administration fiscale nationale ou le juge national de l'impôt comme ils peuvent adresser une plainte à la Commission européenne. Les missions et les pouvoirs de ces autorités ne sont toutefois pas identiques »<sup>158</sup>. Les juridictions nationales donnent plein effet aux dispositions des articles 107 et 108 du TFUE, illustration supplémentaire de l'influence établie et désormais acceptée des dispositions de droit primaire sur les législations fiscales nationales.

---

157. Communication de la Commission européenne, relative à la notion d'"aide d'État" visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, 19 juillet 2016, *JOUE* C n°262, pp. 1–50.

158. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 445.

Toutefois, si ces deux procédures visent chacune à la récupération du montant des aides illégales, leur portée, précisée par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, n'est pas la même. Saisies de l'illégalité d'une aide d'État, les autorités nationales ne disposent d'aucun pouvoir d'appréciation et sont contraintes d'ordonner le remboursement ou la restitution de l'aide, car elles doivent garantir que « toutes les conséquences en seront tirées »<sup>159</sup>. La compétence des juridictions nationales est liée par le caractère illégal de la mesure fiscale, lequel impose de prononcer son remboursement sans en contrôler la compatibilité. Les juridictions nationales sont de ce fait dans l'impossibilité de sauvegarder la mesure fiscale en cause, même si elle peut se révéler compatible, ce qui permettrait pourtant d'affirmer le respect du principe de consentement de l'impôt et ainsi de contrebalancer les effets politiques du contrôle de la Commission européenne sur la légitimité de l'impôt. Même en cas d'illégalité constatée, le contrôle de compatibilité reste de la compétence exclusive de la Commission européenne. Néanmoins, conformément au pouvoir d'appréciation discrétionnaire dont elle dispose, la Commission européenne ne peut jamais réclamer la restitution d'une aide d'État sans en avoir contrôlé au préalable la compatibilité<sup>160</sup>. Cette obligation est finalement une garantie nécessaire face à la compétence étendue dont dispose la Commission européenne dans le contrôle des aides d'État. Elle ne peut pas décider de manière arbitraire de la restitution des aides d'État sans en avoir préalablement contrôlé leur compatibilité avec les dispositions européennes. Une telle possibilité reviendrait à nier purement et simplement la compétence fiscale nationale même lorsqu'elle s'exerce de manière compatible avec les dispositions européennes, contredisant le principe affirmé par la jurisprudence européenne selon lequel la fiscalité relève de la compétence exclusive des États membres sous réserve que son exercice ne soit pas incompatible avec les dispositions relatives aux aides d'État<sup>161</sup>.

**122.** Une fois l'obligation de restitution prononcée par les juridictions nationales ou la Commission européenne, cette contrainte pèse sur le bénéficiaire de l'aide illégale, et se matérialise par le remboursement, à l'État membre des sommes perçues. Outre les difficultés pratiques et les conséquences économiques liées à la récupération de ces sommes<sup>162</sup>, cette

---

159. par exemple, CJCE, 21 novembre 1991, aff. C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat des négociants et transformateurs de saumon c/ France*, Rec., p. I-5505, pt. 11 et CJCE, 11 juillet 1996, aff. C-39/94, *Syndicat Français de l'Express International*, Rec., p. I-3547. Pour quelques contributions doctrinales, V. par exemple, Fabrice PICOD, « Jurisprudence de la Cour de Justice et du Tribunal de première instance (juin-août 1996) », *Revue des affaires européennes* 1996, n° 3, p. 262 ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale non notifiées : la Cour de cassation rappelle les "missions" du juge national », *Revue de droit fiscal* 2008, n° 48, pp. 55-61.

160. CJCE, 14 février 1990, aff. C-301/87 *République française c/ Commission des Communautés européennes.*, Rec. p. I-307, pt. 21.

161. TPICE, 27 janvier 1998, aff. T-67/94, *Ladbroke Racing c/ Commission*, Rec., p. II-1, pt. 54.

162. A ce titre, la doctrine a mis en avant le fait que « la plupart du temps, la Commission exige seulement qu'il soit mis fin, à l'avenir, à l'octroi des aides litigieuses, et il est en revanche rare qu'elle ordonne la récupération des

obligation soulève des difficultés juridiques puisque le destinataire de la sanction n'est pas l'auteur de l'illégalité. En effet, l'obligation de restitution ou de remboursement s'adresse au destinataire de l'aide et non à son auteur, en le sanctionnant pour avoir profité d'un avantage fiscal anticoncurrentiel. Ainsi, comme le résume le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « la principale faiblesse des règles en matière d'aides d'État est que même si c'est l'État qui enfreint le droit européen en ne notifiant pas un projet d'aides, en les accordant sans autorisation ou en les maintenant contraires à une décision de la Commission, les conséquences financières sont endurées par des entreprises censées être soutenues. Ils doivent en effet les rembourser avec intérêts. À la fin du processus, l'État fautif s'est enrichi et l'entreprise "aidée" s'appauvrit. Il n'en serait autrement que si la Cour de justice accordait la possibilité d'engager la responsabilité de l'État »<sup>163</sup>. Cette procédure, malgré ses faiblesses juridiques, se justifie d'un point de vue politique. En effet, si la compétence fiscale nationale doit être exercée dans le respect des dispositions européennes, les États membres n'ont jamais entendu transférer cette compétence à l'Union européenne.

Ce n'est pas l'exercice de la compétence fiscale qui doit être sanctionné, mais la législation fiscale litigieuse qui doit être écartée ou empêchée. Dans ces conditions, « il y a alors certes un rétrécissement du champ d'application de l'obligation de restitution, mais cela montre bien que le but du contrôle des aides n'est pas de sanctionner une violation de la légalité, mais plutôt d'éviter ou de réparer l'atteinte à la concurrence »<sup>164</sup>. Cela justifie que l'exercice de la compétence fiscale puisse être contrôlé ou empêché lorsqu'il est contraire aux dispositions européennes, mais pas sanctionné et que les conséquences financières de l'illégalité des aides fiscales pèsent sur ses bénéficiaires et non les États membres. L'inverse reviendrait à sanctionner le consentement de l'impôt en ce qu'il justifie l'attribution d'une compétence fiscale exclusive au législateur et par delà la volonté collective à l'origine de l'obligation fiscale.

---

aides déjà versées ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. Pelletier, T. HITTINGER, et S. SIMCEK, « Les aides d'État sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *Revue de droit fiscal*, 2008, n° 48, p. 9. Pour une étude détaillée sur les controverses liées à la restitution des aides d'Etat illégales, V. aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « The Recovery of the Illegal Fiscal State Aids : Tax Less to Tax More », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 2, pp. 75-88.

163. *Ibid.*, p. 88 : « In other words, the main weakness of the State aid rules is that even if it is the State that violates European law by not notifying a project of aids, by granting them without authorization or by maintaining them contrary to a Commission decision, the financial consequences are endured by companies that were supposed to be supported. They indeed have to repay them with interest. At the end of the process, the offending State has been enriched and the 'aided' company has become poorer. It would be otherwise only if the Court of justice granted the possibility of incurring State responsibility ». Traduction par nos soins.

164. Ioanna PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 303.

## **Section II Le droit primaire, facteur limité de l'atteinte au consentement de l'impôt**

**123.** La perturbation du consentement de l'impôt par l'application des dispositions du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne n'est pas absolue. Comme le suggère la « formule Schumacker », la compétence fiscale reste, en principe, de l'exercice exclusif du législateur national. La recherche d'un équilibre entre l'exercice de la compétence fiscale nationale et le fonctionnement du marché intérieur, fil conducteur de la politique fiscale européenne, impose de tenir compte de la spécificité de la fiscalité, laquelle repose essentiellement sur la légitimité démocratique dont bénéficie le Parlement, en tant que représentant des citoyens, pour consentir l'impôt. L'acceptabilité collective de l'impôt par les citoyens peut, dans certains cas, justifier de faire prévaloir la contrainte de l'imposition sur la neutralité fiscale à laquelle doit aboutir l'application du droit de l'Union européenne. Si le consentement de l'impôt peut s'affirmer au travers de justifications portées par le législateur fiscal dans le cadre de l'intérêt général (§1), cette possibilité reste encadrée (§2).

### **§1. L'affirmation possible du consentement de l'impôt**

**124.** Les dispositions européennes mentionnent expressément des raisons particulières susceptibles de justifier la mise en place par le législateur national de mesures fiscales entravantes. En matière de liberté de circulation, ces justifications sont inscrites aux articles 36, 45, 52 et 62 du traité du fonctionnement sur l'Union européenne et se rattachent classiquement, aux motifs communément admis en droit administratif, que sont l'ordre public, la sécurité ou encore la santé publique. Si ces justifications sont admises dans leur principe, leur caractère spécifique et la portée particulière que leur accorde la jurisprudence limitent leur application en matière fiscale. Il est plus approprié de justifier la mise en œuvre du consentement de l'impôt à l'aide « des raisons impérieuses d'intérêt général » dégagées par la jurisprudence européenne. Le principe de ces justifications, absentes du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, a été dégagé dans la décision *Cassis de Dijon*<sup>165</sup>, avant que leur application ne soit étendue à l'ensemble des libertés de circulation et que leur contenu soit précisé au fil de la jurisprudence ; mises en avant par les États membres eux-mêmes lors des procédures devant la Cour. Concernant les aides d'État, le traité fonde l'ensemble des justifications applicables,

---

<sup>165.</sup> CJUE, 20 février 1979, aff.120/78, *Rewe-Zentral AG c/ Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, Rec., p. I-649.



mais le principe est le même. Aussi, l'étude de ces justifications est intéressante puisqu'elle met en perspective l'influence du consentement de l'impôt sur les dispositions européennes, à travers la prise en compte de volonté générale inhérente à ce principe dans la reconnaissance des raisons faisant respectivement exception à l'application des libertés de circulation (A) et du régime des États (B).

## **A. L'influence du consentement de l'impôt dans la reconnaissance des raisons impérieuses d'intérêt général**

**125.** Les raisons impérieuses d'intérêt général dégagées par la Cour permettent sous certaines conditions de rendre compatible une législation fiscale entravante avec les libertés de circulation. Parmi ces justifications se trouvent la sauvegarde de la cohérence du système fiscal, la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, l'efficacité des contrôles fiscaux, et enfin la lutte contre les montages purement artificiels. À cet égard, les intitulés retenus par la Cour de justice sont intéressants puisqu'ils sont le reflet du discours de légitimation porté par la citoyenneté fiscale à travers l'appréhension du consentement de l'impôt comme fondement de l'obligation fiscale (1), cette dernière étant par analogie la conséquence du consentement de l'impôt (2).

### **1. Le consentement de l'impôt appréhendé comme fondement de l'obligation fiscale**

**126. La cohérence du système fiscal comme justification acceptable.** Plusieurs arguments peuvent être avancés devant la Cour de justice afin de justifier l'exercice de la compétence fiscale nationale et ainsi préserver le principe du consentement de l'impôt de l'érosion subie par la protection des libertés économiques de circulation. L'examen de la Cour porte alors sur la recevabilité ou non de ces justifications. C'est à l'occasion de la décision *Bachmann*<sup>166</sup>, que la Cour va juger qu'à défaut d'harmonisation ou de coordination des politiques fiscales nationales, une législation fiscale entravant l'exercice d'une ou plusieurs libertés de circulation peut être justifiée par une « raison impérieuse d'intérêt général ».

Dans cette affaire était en cause l'impossibilité faite par la législation belge de déduire les primes d'assurance vie payées à l'étranger. Cette mesure fiscale, *a priori* contraire à l'exercice des libertés économiques, ne va pourtant pas être censurée par la Cour de justice. Au contraire, cette dernière va retenir que la cohérence du système fiscal belge, fondée sur une symétrie entre la déduction des primes d'assurance et l'imposition des prestations futures perçues des assureurs (ou l'impossibilité de déduire les primes, mais l'exonération des pres-

---

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

tations futures), justifie de ne pas accepter la déductibilité des primes d'assurance payées à l'étranger, l'État membre n'ayant pas la certitude de pouvoir en retour taxer les prestations versées au contribuable. La Cour fonde son analyse sur la notion de « cohérence », laquelle, comme l'explique l'Avocat général Monsieur Poiras Maduro, « occupe une fonction corrective importante en droit communautaire. Elle doit servir à corriger les effets de l'extension des libertés communautaires aux systèmes fiscaux dont l'organisation relève en principe de la seule compétence des États membres. Il faut éviter, en effet, que l'application des libertés de circulation puisse être à l'origine d'atteintes injustifiées à la logique interne des régimes fiscaux nationaux. (...) La cohérence fiscale a donc pour fonction de protéger l'intégrité des systèmes fiscaux nationaux, pourvu qu'elle ne fasse pas obstacle à l'intégration de ces systèmes dans le cadre du marché intérieur »<sup>167</sup>. En l'espèce, la logique interne du système fiscal reposait sur une organisation cohérente de l'assiette fiscale fondée sur une symétrie entre la taxation et la déduction des revenus, qui n'aurait plus été assurée si la déduction des primes n'avait pu être compensée par une imposition future du revenu tiré du paiement de ces primes, du fait de l'exercice des libertés de circulation. Le respect de l'intégrité des systèmes fiscaux est principalement fondé sur l'établissement d'une « cohérence », laquelle confère à cette justification un caractère diffus, à partir de laquelle le législateur fiscal, en ce qu'il détient la légitimité démocratique inhérente au consentement de l'impôt, est du point de vue des États membres<sup>168</sup>, susceptible de justifier un grand nombre de mesures fiscales restrictives ou discriminatoires. Selon les termes de la Cour dans l'arrêt *Bachman*, la conception du système fiscal « appartient à chaque État membre »<sup>169</sup>, autrement dit, relève de l'exercice du consentement de l'impôt. Compris ainsi, l'application des libertés de circulation doit en principe être la plus neutre possible à l'endroit de l'obligation fiscale collectivement consentie.

Ce raisonnement contribue à ce que « la cohérence du système fiscal » soit systématiquement invoquée par les États membres dans l'espoir de préserver l'intégrité et l'équité de leurs systèmes fiscaux sur lesquelles repose l'obligation fiscale. Toutefois, en raison du respect du principe de primauté du droit de l'Union, « la cohérence du système fiscal » ne doit pas conduire à ce que l'obligation fiscale soit organisée de telle sorte à ce qu'elle s'oppose aux objectifs poursuivis dans le cadre du marché intérieur.

---

167. Ces conclusions sont relatives à la décision *Marks & Spencer* qui fonde l'admission de la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition » comme justification. Toutefois, l'Avocat Général Monsieur Miguel Poiras Maduro y fait référence à la notion de « cohérence du système fiscal » invoquée par le gouvernement britannique. V. Point 66 des conclusions de l'Avocat Général Monsieur Poiras Maduro, présentées le 7 avril 2005, dans l'affaire CJCE, 13 décembre 2005, aff. C- 446/03, *Marks & Spencer*, Rec. p. I-10837.

168. L'État membre de démontrer que sa loi interne quoique créant une restriction à une liberté européenne est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. V. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 169.

169. Point 23 de l'arrêt *Bachmann*, précité, Rec., p. I-249.

127. Si depuis la décision *Bachmann* cette justification est acceptable, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne a œuvré à en définir strictement les contours, limitant sa portée, « au point qu'elle ne put être utilement invoquée pendant près de dix ans »<sup>170</sup>. Dans un premier temps, les juges européens profitent de l'affaire *Wielocks*<sup>171</sup>, pour préciser que la « cohérence du système fiscal » doit être établie au niveau du contribuable, par une corrélation rigoureuse entre la déductibilité et l'imposition des revenus qu'il subit, et non au niveau de l'État membre<sup>172</sup>. « La cohérence ne (peut) être invoquée comme moyen de justification d'une entrave fiscale que pour autant qu'elle fût établie pour le contribuable, et non au profit de l'État qui a instauré l'entrave »<sup>173</sup>. Ce faisant, les juges européens limitent le champ d'application de cette justification, qui ne s'apprécie plus au niveau du système fiscal pris dans sa globalité, mais au niveau d'un régime fiscal isolé au sein du système fiscal national. Puis, dans la décision *Krankenheim*<sup>174</sup>, la Cour de justice complète cette analyse et précise le contenu de la notion à travers trois critères cumulatifs. La « cohérence du système fiscal » repose sur l'existence d'un lien direct entre un avantage fiscal et sa compensation par une imposition déterminée, qui ne s'organise qu'au titre d'un seul type d'impôt (lien matériel) et ne s'applique qu'à un seul et même contribuable (lien personnel).

128. Finalement, la Cour confirme le champ d'application restreint de cette justification puisqu'à travers « la cohérence » c'est la technique fiscale d'un régime d'imposition spécifique qui s'apprécie au niveau d'un contribuable et non le respect des principes supérieurs dictant l'organisation générale de l'ensemble du système fiscal des États membres<sup>175</sup>.

---

170. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 106. V. aussi CJCE, 23 octobre 2008, aff. C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin c/ Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, Rec., p. I-8061.

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

172. La Cour indique que « comme l'a relevé l'avocat général au point 54 de ses conclusions, par l'effet des conventions contre les doubles impositions qui, comme celle mentionnée ci-dessus, suivent le modèle de la convention type de l'OCDE, l'État impose toutes les pensions perçues par les résidents sur son territoire, quel que soit l'État où les cotisations ont été payées, mais, à l'inverse, il renonce à soumettre à l'impôt les pensions perçues à l'étranger, même si elles ont pour origine des cotisations versées sur son territoire qu'il a considérées comme déductibles. La cohérence fiscale n'est donc pas établie au niveau d'une même personne, par une corrélation rigoureuse entre la déductibilité des cotisations et l'imposition des pensions, mais elle est reportée à un autre niveau, celui de la réciprocité des règles applicables dans les États contractants. La cohérence fiscale étant assurée sur la base d'une convention bilatérale conclue avec un autre État membre, ce principe ne saurait être invoqué pour justifier le refus d'une déduction telle que celle en cause ». V. Points 24, 25 de l'arrêt *Wielockx*, précité, Rec., p. I-2493.

173. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 168.

174. CJCE, 23 octobre 2008, aff. C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin c/ Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, Rec., p. I-8061.

175. C'est cette seconde conception, davantage globaliste, que semble mettre en avant les auteurs Agustin José Menéndez et Espen D. H. Olsen en faisant référence à la « cohérence d'un système fiscal redistributif ». Selon eux, « l'impact de la transformation s'est fait sentir assez tôt, uniquement dans des domaines considérés (à tort) comme

Comme en convient le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, de ce point de vue, la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal « a davantage trait à l'équité qu'à la légalité »<sup>176</sup>. Si la définition désormais restreinte de la notion de « cohérence du système fiscal », limite la portée politique de cette justification, elle ne la prive pas de tous ses effets à l'endroit du consentement de l'impôt. L'appréciation de la cohérence au niveau du traitement fiscal réservé au contribuable revient finalement à prendre en compte les implications territoriales de l'impôt national au regard de l'exercice des libertés économiques de circulation européennes. L'objectif est de justifier d'une différence de traitement envers certains contribuables ayant fait usage de ces libertés, faisant ainsi primer le consentement national de l'impôt sur la protection économique du contribuable. Pour reprendre les termes de l'Avocat général Monsieur Poires Maduro, il s'agit de s'assurer « que les ressortissants communautaires n'utilisent pas les dispositions communautaires pour en tirer des avantages qui ne sont pas liés à l'exercice des libertés de circulation »<sup>177</sup>.

**129. La répartition équilibrée du pouvoir d'imposition comme justification acceptée.** L'admission de la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition » comme justification confirme cette analyse. Proche de « la cohérence du système fiscal », « au point de parfois peiner à

---

profondément "techniques", comme la fiscalité (d'abord indirecte, puis directe ou personnelle). Les "citoyens" européens, en grande partie des sociétés ou des dirigeants de grandes entreprises, ont utilisé leurs nouveaux droits, tout particulièrement le droit à la liberté d'établissement et le droit à la libre circulation des capitaux, pour contester les normes fiscales nationales en raison de ce qu'elles constituaient des obstacles à l'exercice de leurs droits (lire libertés économiques). Le statut personnel européen en tant que proto-nationalité est devenu l'arme pour se libérer des normes fiscales nationales considérées comme contraires au droit de l'UE, même si une telle "infraction" était nécessaire pour assurer à la fois la cohérence d'un système fiscal redistributif et la perception des recettes (cf. les arrêts dans les affaires *Wielockx*, Cour européenne de justice 1995 et *Verkooijen*, Cour européenne de justice 2000). Le droit subjectif à la propriété privée et à la liberté d'entreprendre a ainsi été fait primer sur le bien collectif d'une fiscalité redistributive capable de financer l'Etat Démocratique et Social ». V. Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « From Proto-Citizenship to Proto-nationality? The European Personal Status Conceptualised as a Shield of Private Autonomy » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 72 : « Still, the impact of the transformation was felt quite soon, only in areas which were (wrongly) regarded as deeply "technical", such as taxation (first indirect, then direct or personal). European 'citizens', to a large extent corporations or managers of big corporations, used their new rights, very especially the right to freedom of establishment and the right to free movement of capital, to challenge national tax norms on account of their constituting obstacles to the exercise of their rights (read economic freedoms) (Menéndez 2009b). The European personal status as proto-nationality became the sword with which to get released from national tax norms that were regarded as in breach of EU law, even if such 'breach' was necessary to ensure both the coherence of a redistributive tax system and the collection of revenue (cf. the rulings in the cases *Wielockx*, European Court of Justice 1995 and *Verkooijen*, European Court of Justice 2000). The subjective right to private property and entrepreneurial freedom were thus made to prevail over the collective good of a redistributive tax system capable of funding the Democratic and Social state ». Traduction par nos soins.

176. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 158.

177. Point 67 des conclusions de l'Avocat Général Monsieur Poires Maduro, présentées le 7 avril 2005, dans l'affaire CJCE, 13 décembre 2005, aff. C- 446/03, *Marks & Spencer*, précitée, Rec., p. I-10837.

en être distinguée »<sup>178</sup>, la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition » a été dégagée par la Cour à l'occasion de la décision *Marks & Spencer plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*.<sup>179</sup> Initialement réticente à cette argumentation, la Cour va d'abord accepter son invocation de manière conjointe avec d'autres circonstances comme la « lutte contre l'évasion fiscale » et le « risque de double emploi des pertes », avant de reconnaître la possibilité aux États membres d'invoquer cette justification de manière autonome<sup>180</sup>. Pour être justifié, la condition est « que le régime en cause vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit des États membres d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire »<sup>181</sup>. L'implication territoriale de l'impôt est ici aussi au centre de cette justification, puisqu'il s'agit, à travers la territorialité, de préserver la cohérence de l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable national et sur laquelle repose la légitimité de l'impôt. Le Professeur Benoît Delaunay y voit « le nouveau nom donné à la justification traditionnelle tirée du principe de territorialité »<sup>182</sup>.

Cette analyse ressort d'ailleurs des conclusions rendues par l'Avocat général Madame Juliane Kokott sous l'affaire *N*<sup>183</sup>, dans lesquelles il rappelle que « dans son arrêt *Marks et Spencer*, la Cour a constaté que la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres est un objectif légitime, qui peut justifier de restreindre la liberté d'établissement. Le principe de territorialité, peut à cet égard servir de principe directeur, sur lequel les États membres doivent se fonder dans le cadre de la répartition des pouvoirs d'imposition »<sup>184</sup>. Si le principe de territorialité « peut » être un principe directeur de l'imposition, il n'est qu'une modalité d'exercice de la compétence fiscale nationale parmi d'autres<sup>185</sup>, que le législateur

178. La distinction entre la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et la cohérence du système fiscal repose essentiellement sur le fait que la seconde ne s'applique que dans le cadre d'un seul contribuable, alors que la première est liée au système fiscal en général. Du reste, la reconnaissance de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition comme justification impérieuse d'intérêt général est intervenue pour corriger les limites jurisprudentielles de la justification reposant sur la cohérence du système fiscal. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 317.

179. CJCE, 13 décembre 2005, aff. C- 446/03, *Marks & Spencer*, Rec., p. I-108371.

180. CJCE, 18 juillet 2007, aff. C-231/05, *Oy AA*, Rec. p. I-6373; CJCE, 15 mai 2008, Affaire C-414/06, *Lidl Belgium*, Rec. p. I-3601 et CJUE, 25 février 2010, Affaire C-337/08, *X Holding BV*, Rec. p. I-1215.

181. CJUE, 12 décembre 2013, aff. C-303/12, *Guido Imfeld, Nathalie Garcet contre État belge*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2013:822, pt. 75.

182. Benoît DELAUNAY, « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Revue de droit fiscal* 2009, n° 12-13

183. CJCE, 11 août 1995, aff. C-470/04, *N c/ Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rec., p. I-7509.

184. Point 92 des conclusions de l'Avocat général Madame Juliane Kokotte, présentées le 30 mars 2006, dans l'affaire CJCE, 11 août 1995, aff. C-470/04, *N c/ Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rec., p. I-7509.

185. A cet égard, les règles de rattachement fiscal peuvent également se fonder sur le principe de mondialité. Ces deux principes peuvent se combiner au sein d'un même système fiscal. V. Jean-Raphaël PELLAS, « Les principes de territorialité et de mondialité de l'impôt en France », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 151,

fiscal est libre de retenir ou non dans l'organisation de l'impôt. Dès lors que le champ d'application de la loi fiscale est défini par le principe de territorialité, l'obligation fiscale doit être déterminée en cohérence avec ce principe. Le législateur fiscal n'est pas tenu d'organiser son obligation fiscale en fonction de revenus qui ne sont pas localisés sur son territoire. L'objectif de préservation du pouvoir d'imposition entre les États membres est principalement reconnu « dans le but de sauvegarder la symétrie entre le droit d'imposition des bénéficiaires et la faculté de déduire des pertes, en particulier afin de prévenir que le contribuable choisisse librement l'État membre où faire valoir de tels bénéfices ou de telles pertes »<sup>186</sup>. Tout comme pour la justification relative à la « cohérence du système fiscal », l'influence sur le consentement de l'impôt est ici visible puisque ce sont les limites inhérentes à l'exercice du pouvoir fiscal qui sont prises en compte. Toutefois, débarrassée des circonstances particulières qui l'entouraient (la lutte contre l'évasion fiscale et le risque de double emploi des pertes), l'utilisation de la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition » comme justification peut avoir des effets concrets plus larges que la seule « justification de la cohérence du régime fiscal ».

**130.** La « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition » devient la principale justification de nature à faire exception au *principe Schumacker* puisqu'elle justifie que l'exercice de la compétence fiscale étatique puisse limiter les libertés économiques des contribuables<sup>187</sup>. Le consentement de l'impôt retrouve toute sa fonction politique en légitimant collectivement l'obligation fiscale imposée individuellement à un contribuable. Il est possible de voir à travers ces justifications, une forme de manifestation de la citoyenneté fiscale, en tant que principe de légitimation de l'impôt.

**131. Le refus de la justification attachée à la perte de recettes fiscales.** Au-delà de la portée politique attachée aux motifs impérieux de la « cohérence du système d'imposition » et de la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition », l'un des objectifs sous-jacents du consentement de l'impôt est la volonté de préserver les recettes attachées à la nécessité de l'obligation fiscale. Si une répartition déséquilibrée du pouvoir d'imposition entre les territoires fiscaux peut entraîner une perte de recettes fiscales, en sens inverse, une perte de recettes fiscales n'est

---

pp. 31-46.

186. CJCE, 15 mai 2008, aff. C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG c/ Finanzamt Heilbronn*, Rec. p. I-3601, pt. 33. V. aussi CJUE, 7 novembre 2013, aff. C-322/11, *K*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2013:716 et CJUE, 17 décembre 2015, aff. C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH c/ Finanzamt Sankt Augustin*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:829.

187. Comme le remarque le Professeur Dibout, « l'admission d'une telle exception par la jurisprudence marque ainsi à la fois les limites de ce mode d'élimination des entraves fiscales et l'accent mis par le juge sur la nécessité d'une action constructive, par le biais de l'harmonisation, pour parvenir à un environnement fiscal véritablement neutre pour les flux de personnes, de services et de capitaux à l'intérieur du marché unique » V. Patrick DIBOUT, « L'Europe et la fiscalité directe », *Les Petites Affiches* 1998, n° 153, p. 11.

pas forcément la conséquence d'une répartition déséquilibrée du pouvoir d'imposition, mais seulement de l'exercice simultané de compétences fiscales concurrentes. Bien qu'au regard du législateur ces objectifs puissent se combiner, la Cour de justice s'est toujours refusée à reconnaître la perte de recettes fiscales comme une justification suffisante pour écarter le respect des libertés de circulation, ce qui impliquerait une interprétation extensive de « la répartition du pouvoir d'imposition »<sup>188</sup>. Dans l'affaire *Imperial Chemical Industries*, elle affirme que « la réduction des recettes fiscales (...) ne peut être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une inégalité de traitement en principe incompatible avec (...) le traité »<sup>189</sup>. Autrement dit, la protection du consentement de l'impôt n'est admise qu'au regard de ses conséquences politiques (exercice d'un pouvoir fiscal sur le contribuable) et non au regard de sa justification politique (constater la nécessité de l'impôt). À ce sujet, le fait que « la Cour se montre inflexible et ne retien(ne) pas les raisons d'ordre purement économique »<sup>190</sup>, se comprend aisément, même s'il peut être regretté. La conséquence principale de la constatation de la nécessité de l'impôt étant la perception de recettes fiscales, la reconnaissance de raisons économiques permettrait de faire primer quasiment systématiquement le consentement de l'impôt sur la protection européenne dont dispose le contribuable national grâce à ses libertés économiques.

La Cour de justice a d'ailleurs rappelé à différentes occasions que le principe interdisant les discriminations et les entraves fiscales à l'exercice des libertés européennes s'applique, quelles que soient l'importance des restrictions et leur incidence économique sur le fonctionnement du marché intérieur<sup>191</sup>. Enfin, il est de jurisprudence constante qu'un objectif de nature économique relatif à la situation économique particulière d'un État membre ne peut pas constituer une raison impérieuse d'intérêt général justifiant des restrictions aux libertés fondamentales

---

188. A cet égard la réduction des recettes fiscales fût principalement invoquée par le biais de la « cohérence du système fiscal » puis par le biais de « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition ». V. CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c/ Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Rec., p. I-2409 et CJUE, 22 décembre 2010, aff. C-287/10, *Tankreederei I SA c/ Directeur d'administration des contributions directes*, Rec., p. I-14233.

189. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) c/ Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-4695, pt. 28. V. aussi CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161.

190. Thierry LAMBERT, « De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne », *Revue Trimestrielle de Droit Commercial et de Droit Économique* 2009, n° 3, p. 265. ; V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p. et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p.

191. CJCE, 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Margaretha Bouanich c/ Skatteverket*, Rec. p. I-923 ; CJCE, 14 décembre 2006, aff. C-170/05, *Denkavit Internationaal BV et Denkavit France SARL c/ Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Rec., p. I-11949 ; CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën c/ B.G.M. Verkooijen*, Rec., p. I-4071.

garanties par le traité <sup>192</sup>.

En refusant de prendre en compte des justifications de nature économique, c'est la nécessité de la contribution fiscale telle que constatée par les citoyens à travers le consentement de l'impôt, qui est remise en cause. Finalement, en ne retenant pas les effets économiques de la mise en œuvre du consentement de l'impôt attaché au principe de nécessité, les raisons impérieuses d'intérêt général n'assurent qu'une protection partielle du discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale.

**132. Le refus des raisons impérieuses fondées sur les effets juridiques de l'exercice de la compétence fiscale.** Ce constat peut s'étendre aux effets dits « juridiques » <sup>193</sup> que peut avoir l'exercice de la compétence fiscale nationale puisque ces derniers ne peuvent pas servir de justifications. L'argument consistant pour un État membre à arguer de la prise en compte des avantages fiscaux dont peut bénéficier un contribuable dans son État de résidence, afin de justifier d'un traitement discriminatoire au niveau de l'État dans lequel les revenus trouvent leur source, n'a pas été retenu par la Cour de justice <sup>194</sup>. La nécessité de lutter contre la « concurrence fiscale dommageable », ou contre les aides d'État à caractère fiscal illégales ne constitue pas davantage une justification permettant la mise en place d'entraves fiscales <sup>195</sup>.

**133.** Le refus de considérer ces raisons comme d'intérêt général se conçoit facilement dans la mesure où les États membres ont préalablement consenti, à travers la ratification des traités, à respecter les règles de concurrence inhérentes au marché commun. Les effets liés au fonctionnement du marché ne peuvent pas devenir une justification à la mise en œuvre du consentement de l'impôt dont les effets seraient paradoxalement contraires aux dispositions européennes. À travers les raisons impérieuses d'intérêt général, les effets politiques de la citoyenneté fiscale sont appréciés uniquement à l'aune du système fiscal national et dans le

---

192. L'encouragement des investissements ou la promotion de l'économie du pays ne sont pas de nature à justifier une intervention fiscale du législateur laquelle serait contraire aux dispositions du traité. Selon le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, cette position se justifie puisque « si la Cour avait accepté que la promotion de l'économie d'un État membre puisse être une "raison impérieuse d'intérêt général", elle aurait couru le risque de légaliser des aides d'État sous forme fiscale que les articles 107 et 108 du TFUE sont par ailleurs susceptibles d'interdire ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 326. V. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) c/ Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-4695 ; CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën c/ B.G.M. Verkooijen*, Rec., p. I-4071.

193. *Ibid.*, p. 323 et suiv.

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

195. CJCE, 12 septembre 2006, aff. , C-194/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-7995. et CJCE, 11 octobre 2007, aff. , C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) c/ Directeur général des impôts et Ministère public*, Rec., p. I-8251.



cadre plus large d'un « système fiscal européen »<sup>196</sup>.

## 2. L'obligation fiscale appréhendée comme conséquence du consentement de l'impôt

**134. L'efficacité des contrôles fiscaux.** Au-delà des justifications liées à l'organisation des systèmes fiscaux, la Cour de justice va, dans un mouvement jurisprudentiel entrepris à l'occasion de la décision *Cassis de Dijon*, reconnaître l'existence de justifications directement liées à l'application de la norme fiscale. À cet égard, l'efficacité des contrôles fiscaux reconnue dans la décision *Cassis de Dijon* va être étendue à l'ensemble de la matière fiscale, puisque la Cour précise très clairement à l'occasion de l'arrêt *Futura Participation et Singer*, qu'« à maintes reprises, la Cour a jugé que l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (...). Ainsi un État membre est-il autorisé à appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant tant des revenus imposables dans cet État que des pertes susceptibles d'y être reportées »<sup>197</sup>. Concrètement, il s'agit de justifier certaines mesures fiscales à caractère entravant dans le but de permettre aux administrations fiscales des États membres de diligenter des contrôles fiscaux de manière efficace. Cette justification se rattache très clairement au consentement de l'impôt en ce que l'obligation fiscale contraignante dont le contribuable est débiteur en est la conséquence, légitimant de ce fait le pouvoir fiscal exercé sur le contribuable. Différentes prérogatives de puissance publique sont attachées à ce pouvoir, dont la possibilité de mener des contrôles fiscaux. D'ailleurs, la reconnaissance par la Cour de justice de l'« efficacité du recouvrement de l'impôt » en tant que raison impérieuse d'intérêt général confirme explicitement cette analyse. L'efficacité des contrôles fiscaux combinée à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposer

---

196. Toutefois, une évolution consistant à prendre davantage en compte les objectifs politiques liés au consentement de l'impôt, et commun à l'ensemble des États membres est envisageable. A ce sujet, la jurisprudence de la Cour de justice reste ouverte à prendre en compte, certains objectifs comme « la protection de l'environnement » qu'elle considère comme « objectif essentiel de la Communauté » susceptible de primer sur la liberté de circulation des marchandises. V. respectivement, CJCE, 7 février 1985, aff. C-240/83, *Association de défense des brûleurs d'huiles usagées*, Rec. p. 531, CJCE, 20 septembre 1988, aff. C-302/86, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Danemark*, Rec. p. I-4607 et CJCE, 20 septembre 1988, aff. C-302/86, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Danemark*, Rec. p. I-4607. Il en est de même avec « la promotion de la recherche et du développement », « la promotion de l'enseignement » ou encore « l'efficacité des politiques de développement ». Pour une approche générale sur l'évolution de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de raisons impérieuses d'intérêt général, V. par exemple Jean-François TALON, « La justification des entraves fiscales », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, pp. 41-56 et Benoît DELAUNAY, « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Revue de droit fiscal* 2009, n° 12-13. Pour une étude détaillée de ces nouvelles justifications, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p.

197. CJCE, 15 mai 1997, aff. C-250/95, *Futura Participations SA et Singer c/ Administration des contributions*, Rec., p. I-2471, pt. 31.

préserve la portée légitimatrice de la citoyenneté fiscale, en reconnaissant que le droit dont disposent les citoyens de consentir l'impôt fonde l'obligation fiscale et justifie de la payer.

**135. La lutte contre les montages purement artificiels.** En pratique, les contribuables peuvent s'affranchir de leur devoir fiscal par la création de montages fiscaux sophistiqués pouvant être qualifiés de « montages purement artificiels ». Si le recouvrement de l'impôt peut être considéré comme une raison impérieuse d'intérêt général, dès lors que ces montages permettent d'échapper à l'impôt, la lutte contre ceux-ci doit logiquement être reconnue comme une justification impérieuse. C'est ce qu'affirme la Cour de justice à l'occasion de la décision *Imperial Chemical Industries*<sup>198</sup> avant de dégager une définition claire de cette notion dans la décision *Cadbury Schweppes*<sup>199</sup>, en considérant qu'une « mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné et en particulier d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national »<sup>200</sup>. L'utilisation de cette justification par les États membres répond à des éléments objectifs permettant de prouver l'existence d'un montage artificiel afin d'échapper à la loi fiscale nationale. Cette raison impérieuse rejoint celle de l'efficacité des contrôles fiscaux, en ce qu'elle justifie des restrictions fiscales aux libertés communautaires, pour s'assurer que le contribuable respecte le devoir fiscal qui s'impose à lui suite au consentement de l'impôt par les citoyens. Toutefois, la portée politique de cette raison impérieuse d'intérêt général reste limitée, cette justification se limitant aux cas où la fraude fiscale est caractérisée par l'existence d'un montage purement artificiel. À cet égard, l'Avocat général Monsieur Philippe Leger relève dans ses conclusions que « le recours à cette formule, dont les termes reprennent ceux de la notion "d'abus de droit", peut être compris comme la volonté d'éviter que la lutte contre l'évasion fiscale ne serve de prétexte à une attitude protectionniste. L'application du droit communautaire ne peut être refusée que lorsque la société en cause s'en prévaut de manière abusive, parce qu'elle a mis en place un montage artificiel afin d'échapper à l'impôt »<sup>201</sup>. D'autres critères revêtent une importance déterminante, en particulier les motifs non fiscaux qui doivent être pris en compte. La Cour de justice l'a très clairement affirmé dans

---

198. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) c/ Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-4695.

199. CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-7995.

200. Arrêt, *Cadbury Schweppes*, précité, Rec., p. I-7995, pt. 50.

201. Point 88 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Philippe Léger, présentées le 2 mai 2006, dans l'affaire CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, précitée. Rec., p. 7995, pt. 88.

les affaires danoises de 2018. La question posée était de savoir dans quelle mesure la détention par des actionnaires établis dans un État tiers de l'Union européenne, d'une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne, par l'intermédiaire d'une holding également établie dans l'Union européenne, permettait de contourner l'imposition à laquelle auraient été soumis les dividendes (ou intérêts) s'ils avaient été directement versés aux actionnaires ultimes. Elle indique que « la preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. C'est ainsi l'examen d'un ensemble de faits qui permet de vérifier si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis, et notamment si des opérateurs économiques ont effectué des opérations purement formelles ou artificielles dénuées de toute justification économique et commerciale dans le but essentiel de bénéficier d'un avantage indu »<sup>202</sup>.

**136.** Si « une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du traité »<sup>203</sup>, l'application des dispositions européennes ne saurait être étendue jusqu'à tolérer les pratiques abusives d'opérateurs économiques visant à les faire échapper à leur devoir fiscal. Dès lors, les législateurs nationaux sont en mesure de prendre des mesures visant à prévenir l'abus de droit à des fins d'évasion fiscale. Si la Cour n'a, en pratique, jamais reconnu « la lutte contre l'évasion fiscale » comme une justification autonome<sup>204</sup>, elle accepte qu'elle puisse servir de restrictions à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité lorsqu'elle est combinée à celle du montage purement artificiel<sup>205</sup>, de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition<sup>206</sup> ou encore de

---

202. CJUE, 26 février 2019, aff. jointes C-116/16 et C-117/16, *Skatteministeriet c/ T Danmark et Y Denmark Aps*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2019:135, pt. 97 et 98. Pour commentaire de cette décision, V. Nicolas DE BOYNES, « La CJUE donne son éclairage sur la notion d'abus de droit », *Revue de droit fiscal* 2019, n° 21, pp. 32-48.

203. CJCE, 11 octobre 2007, aff. , C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) c/ Directeur général des impôts et Ministère public*, Rec., p. I-8251, pt. 91. V. aussi CJCE, 5 mai 2011, aff. C-267/09, *Commission c/ République Portugaise*, Rec. p. I-3197, pt. 42, et CJCE, 14 septembre 2006, aff. C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer c/ Finanzamt München für Körperschaften*, Rec., p. I-8203, pt. 61.

204. A l'exception de son application en matière de libre circulation des capitaux : V. CJCE, 11 juin 2009, aff. jointes C-155/08 et C-157/08, *X et E. H A. Passenheim-van Schoot*, Rec., p. I-5093.

205. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) c/ Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I-4695.

206. CJCE, 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec., p. I- 10837.

l'efficacité des contrôles fiscaux<sup>207</sup>. Ceci étant, la Cour a récemment semblé infléchir sa position à ce sujet puisque, dans la décision *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd*<sup>208</sup>, elle admet le principe selon lequel une mesure fiscale « pourrait être justifiée par l'objectif consistant à lutter contre les paradis fiscaux »<sup>209</sup>, impliquant que cet objectif pourrait à lui seul constituer une raison impérieuse d'intérêt général. Si la jurisprudence de la Cour de justice venait à confirmer cette possibilité, la portée politique de la citoyenneté fiscale nationale s'en trouverait renforcée. Les rapports politiques et juridiques qu'entretiennent les citoyens et les contribuables avec les systèmes fiscaux nationaux seraient rééquilibrés en faveur de la nécessité pour ces derniers de respecter le devoir fiscal qui s'impose à eux du fait du consentement de l'impôt. En définitive, les justifications admises devant la Cour de justice peuvent être interprétées comme une manière d'accorder une protection supplémentaire et nécessaire<sup>210</sup> à la défense de la volonté générale exprimée par le consentement de l'impôt, face à la possibilité pour les contribuables de contester l'obligation fiscale nationale qui s'opposerait à l'exercice de leurs libertés de circulation.

## **B. La manifestation du consentement de l'impôt dans l'admission des aides d'État justifiées**

137. Au-delà de leurs effets sur la concurrence au sein du marché, les aides d'État à caractère fiscal ont une portée politique importante puisqu'elles révèlent des choix budgétaires exprimés collectivement par les citoyens lors du consentement de l'impôt. Dès lors, la possibilité, admise par les autorités européennes, de permettre au législateur fiscal de mettre en œuvre certaines mesures constitutives d'aides d'État redonne sa portée au consentement de l'impôt. Pour cela, les aides d'État issues des mesures législatives en cause doivent être justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal (1), ou autorisées par les régimes d'exemption (2). Dans ce cas, les critères énumérés sont établis sur la base de l'expérience de la Commission européenne et de sa pratique décisionnelle, ce qui soulève, une nouvelle fois, la question de la légitimité politique dont dispose cette autorité pour agir en matière fiscale.

---

207. CJCE, 8 juillet 1999, aff. C-254/97, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France et Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA c/ Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances et Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*, Rec. p. I-4809, pt. 18.

208. CJUE, 1er avril 2014, aff. C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd e.a. c/ The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:200.

209. Arrêt *Felixstowe Dock and Railway Company*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:200, pt. 32.

210. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 106.

## 1. Le consentement de l'impôt justifié par la nature ou l'économie du système fiscal

**138. Le test de sélectivité.** En matière d'aides d'État, l'application du test de sélectivité peut conduire à considérer qu'une mesure fiscale est justifiée par « la nature ou de l'économie du système » fiscal. Apparut pour la première fois dans la jurisprudence *République italienne c/ Commission*<sup>211</sup>, l'examen de cette justification, « élevée "au rang d'élément constitutif de la notion communautaire d'aide d'État ", constitue la dernière étape dans le processus de vérification de la sélectivité d'une mesure fiscale »<sup>212</sup>. À ce titre, l'Avocat général Monsieur Melchior Wathelet indique dans ses conclusions sous l'arrêt *Commission contre World Duty Free Group*<sup>213</sup> « qu'à partir du moment où une mesure fiscale constitue une dérogation au régime fiscal "normal" ou de référence et profite aux entreprises réalisant les opérations visées au détriment d'autres qui réalisent des opérations analogues et qui se trouvent, par conséquent, dans une situation comparable, cette mesure est, par sa nature même, discriminatoire ou sélective, sauf si la différenciation créée par la mesure se trouve justifiée par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit »<sup>214</sup>. La sélectivité, qui n'est autre que l'identification d'une différence de traitement entre deux contribuables placés dans une situation factuelle et juridique comparable, peut être justifiée par la « nature ou l'économie du système fiscal », faisant perdre à ladite mesure sa qualification d'aide d'État<sup>215</sup>. Le cadre fiscal de référence déterminé pour l'identification de l'avantage sélectif est alors déterminant pour l'identification de la justification de la sélectivité. La sélectivité de la mesure fiscale ne peut être établie que si la différence de traitement entre les contribuables qu'elle introduit s'inscrit en dehors du « système normal »<sup>216</sup>, ou de référence de taxation. La dérogation au système fiscal de référence s'apprécie par rapport à la « nature ou l'économie du système fiscal ». L'ap-

---

211. La Cour a considéré que le dégrèvement des charges sociales applicable à l'industrie textile italienne constitue une « mesure destinée à exempter partiellement les entreprises d'un secteur industriel particulier des charges pécuniaires découlant de l'application normale du système général [...], sans que cette exemption se justifie par la nature ou l'économie de ce système ». V. CJCE, 2 juillet 1974, aff. C-173/73, *République Italienne c/ Commission des Communautés européennes*, Rec. p. I-709, pt. 33.

212. Ioanna PAPANAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 181., citant Jan WOUTERS et Bruno VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *Cahiers de droit européen* 2001, n° 5, p. 661. V. aussi Marilyne SADOWSKY, *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Larcier, Bruxelles, 2013, p. 468.

213. CJUE, 21 décembre 2016, aff. jointes C-20/15 et C-21/15, *Commission européenne c/ World Duty Free Group SA e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:981.

214. Point 7 des conclusions de M. l'Avocat général Monsieur Melchior Wathelet, présentées le 28 juillet 2016, dans l'affaire *Commission européenne contre World Duty Free Group SA e.a.*, précitée, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:981.

215. A cet égard, Ioanna Papanamaki envisage la justification de « nature ou de l'économie du système » non pas comme une justification mais davantage comme une « déqualification ». Ioanna PAPANAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 178.

216. Arrêt *République Italienne c/ Commission des Communautés européennes*, précité.

préciation de la notion est primordiale<sup>217</sup> puisqu'elle est susceptible de redonner plein effet au consentement national de l'impôt, lequel n'est plus empêché par l'application du régime des aides d'État, puisque la mesure, considérée comme générale, peut être mise en œuvre et produire ses effets.

**139. L'identification délicate de « la nature ou l'économie du système fiscal ».** Dans ces conditions, la Commission européenne, appuyée par la jurisprudence européenne, considère qu'« une mesure qui déroge au système de référence (sélectivité a priori) est non sélective si elle est justifiée par la nature ou l'économie générale de ce système. C'est le cas lorsqu'une mesure découle directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou lorsqu'elle résulte de mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. A contrario, il n'est pas possible d'invoquer des objectifs extérieurs qui ne sont pas inhérents au système »<sup>218</sup>.

À travers cette formulation, la Cour opère plusieurs distinctions. Tout d'abord, il convient de distinguer les objectifs susceptibles de justifier l'absence de sélectivité de la mesure fiscale, lesquels doivent être intrinsèques ou inhérents au système fiscal et non pas extérieurs à celui-ci. En pratique, cette première distinction a des effets concrets sur le consentement de

217. Les difficultés liées à cette notion ont été soulevées par de nombreux auteurs. Pour Eric Meier et Thomas Perrot, la « détermination du régime commun applicable à un État s'avère pour le moins ardue, d'autant plus qu'en l'absence d'harmonisation de la fiscalité directe, à chaque État membre correspond un système fiscal particulier ». A ce titre, ils évoquent la méthode alternative développée par Wolfgang Schon et « centrée sur les "facultés contributives" ("ability to pay test") des entreprises, en prenant comme postulat que l'impôt est réparti en fonction des facultés contributives de chacun. Ne participeraient à la nature ou à l'économie du système que les règles fiscales qui ont pour objet de décrire au mieux les facultés contributives des contribuables, et donc de proportionner au mieux la charge fiscale au revenu et à l'état de fortune de chacun. En revanche, les mesures incitatives, répondant à des objectifs spécifiques (formation, protection de l'environnement, investissement, recherche...) faussent l'appréhension de la situation fiscale réelle des contribuables, et devraient être considérées comme des aides au sens de l'article 87. » V. Eric MEIER et Thomas PERROT, « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Revue de Droit fiscal* 2002, n° 3, pp. 136-149 et Wolfgang SCHÖN, « Taxation and State aid law in the European Union », *Common Market Law Review* 1999, 36, n° 4, pp. 931-936, p. 925-927. Ainsi, selon cette méthode, la détermination du « système fiscal de référence » implique de définir les facultés contributives prises en compte par le dispositif. Enfin, de l'avis de Marilyne Sadowski, la sélectivité « implique l'examen d'autres concepts tout aussi vagues et non définis par le traité, comme ceux de la "logique interne", ou de "l'économie générale", ou du régime fiscal applicable ou encore celui de "la rationalité économique" ». V. Marilyne SADOWSKY, *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Larcier, Bruxelles, 2013, p. 469.

218. Communication de la Commission, du 19 juillet 2016, relative à la notion d'"aide d'État" visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *JOUE C* n°261, pp. 1-50, pt. 138. V. aussi Jean-Luc SAURON, « Réflexion autour de la communication de la Commission européenne relative à la notion d'aide d'Etat », *Gazette du Palais* 2016, n° 30, pp. 15-20. Pour de la jurisprudence sur le sujet V. CJCE, 6 septembre 2006, aff. C-88/03, *République portugaise c/ Commission des Communautés européennes*, Rec., p. I-7115, pt. 81; CJUE, 22 décembre 2008, aff. C-487/06 *British Aggregates/Commission*, Rec., p. I-10515; CJUE, 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, Rec., p. I-7611, pts. 69 et 70; CJUE, 18 juillet 2013, aff. C-6/12, *P Oy*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2013:525, pt. 27 et suiv. V. aussi CJUE, 19 décembre 2018, aff. C-374/17, *Finanzamt B*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2018:1024.

l'impôt, puisqu'elle établit l'étendue du contrôle mené par la Commission européenne et donc l'ampleur de son influence sur le consentement national de l'impôt. À cette fin, la Commission retient une analyse inspirée de la théorie classique de l'impôt selon laquelle, « la raison d'être du système fiscal est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État »<sup>219</sup>, justifiant que les objectifs extérieurs assignés à un régime fiscal, tels que les objectifs de politique régionale, de politique environnementale ou de politique industrielle, ne soient pas admis pour justifier une mesure fiscale sélective, sauf s'ils sont directement assignés au régime fiscal. Pour cela, il faut que le régime fiscal, tel qu'il a été conçu par le législateur, ait intrinsèquement un but social, régional ou environnemental<sup>220</sup>.

**140.** Au final, une mesure fiscale est justifiée par « la nature ou l'économie du système » lorsque la différence de traitement s'insère dans la logique intrinsèque du système fiscal en cause. Seules les justifications inhérentes au régime fiscal permettent de considérer la mesure fiscale comme « générale » et de redonner son plein effet au consentement de l'impôt entendu comme l'expression de volonté collective en matière fiscale. Ainsi, « tout en observant une très grande rigueur à l'égard des politiques publiques incitatives, la jurisprudence de la Cour de justice » (et le contrôle de la Commission) « intègre(ent) (eux) aussi un certain pragmatisme dans l'appréciation des régimes généraux institués par les États, en ne retenant que les mesures qui s'inscrivent en dehors du système " normal " »<sup>221</sup>.

**141.** Parmi ces objectifs attachés à « la nature ou l'économie générale du système », la Commission européenne établit une seconde distinction<sup>222</sup> : entre d'une part les « principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence »; et d'autre part les « mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité ». Cette distinction s'apparente ici à celle dégagée pour les raisons impérieuses d'intérêt général en matière de liberté de circulation<sup>223</sup>. En effet, les justifications relatives à « la nature ou l'éco-

---

219. Communication de la Commission, sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, 10 décembre 1998, *JOUE C* n°384, pp. 3-9, pt. 26.

220. Michaël KARPENSCHIF, « Chapitre 2. Aides d'Etat et concurrence fiscale » in *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'UE*, sous la dir. de Eric CARPANO, Manuel CHASTAGNARET et Emmanuelle MAZUYER, Larcier, Bruxelles, 2016, p. 322. et 323.

221. Eric MEIER et Thomas PERROT, « Les aides d'Etat comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Revue de Droit fiscal* 2002, n° 3, pp. 136-149.

222. Communication de la Commission, du 19 juillet 2016, relative à la notion d'"aide d'État" visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *JOUE C* n°261, pp. 1-50, pt. 138.

223. A cet égard, la prise en compte en matière d'aide d'Etat de certaines justifications déjà considérées comme des raisons impérieuses d'intérêt général dans le cadre des restrictions aux libertés de circulation, comme la lutte contre la fraude fiscale, est significative des effets politiques similaires à ceux des raisons impérieuses que produit la justification attachée à « la nature ou l'économie du système fiscal » sur la mise en oeuvre du consentement de l'impôt. A ce titre, dans sa communication relative à l'application de l'article 107 TFUE la Commission européenne donne une liste, non exhaustive, de justifications pouvant relever de la nature ou de l'économie du

nomie du système fiscal » recouvrent d'une part l'organisation du système fiscal en lui-même, à travers les « principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence », c'est-à-dire le consentement de l'impôt en tant que fondement de l'obligation fiscale ; et d'autre part, l'application du système fiscal à travers les « mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité », c'est-à-dire le consentement de l'impôt en tant que justification de l'obligation fiscale.

**142.** À cet égard, les « principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence » et les « mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité », ne sont finalement que les modalités juridiques d'exercice de la compétence fiscale puisque « le système de référence est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale – sur la base de critères objectifs – à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas d'impôts ou de taxes, le régime de référence se fonde sur des éléments tels que la base d'imposition, les assujettis, le fait générateur et les taux d'imposition ou de taxation [...]. En conséquence, [...] le système de référence est, en principe, le prélèvement lui-même »<sup>224</sup>. Le système fiscal de référence repose donc le consentement de l'impôt à l'origine du prélèvement fiscal. La prise en compte des « principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence » et des « mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité » redonne plein effet au consentement de l'impôt, au sens où il peut fonder et justifier la mise en œuvre d'une mesure fiscale constitutive d'une aide d'État.

Le contrôle des aides d'État par la Commission européenne ne peut pas empêcher la mise en œuvre de mesures fiscales ciblées ou différenciées prises en fonction de la situation des contribuables, tant qu'elles sont fondées sur des critères intrinsèques ou inhérents au système fiscal lui-même. En revanche, « ce qui n'est pas possible, c'est une discrimination due

---

système. Il s'agit de tenir compte, par exemple, de « la nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la nécessité de tenir compte d'exigences comptables particulières, des raisons de bonne gestion administrative, le principe de neutralité fiscale, la nature progressive de l'impôt sur le revenu et sa logique redistributive, la nécessité d'éviter une double imposition ou l'objectif d'optimisation de recouvrement des créances fiscales » V. Communication de la Commission, du 19 juillet 2016, relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *JOUE C* n°261, pp. 1-50, pt. 139. V. aussi Michaël KARPENSCHIF, « Chapitre 2. Aides d'Etat et concurrence fiscale » in *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'UE*, sous la dir. de Eric CARPANO, Manuel CHASTAGNARET et Emmanuelle MAZUYER, Larcier, Bruxelles, 2016, p. 322.

224. Communication de la Commission, du 19 juillet 2016, relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *JOUE C* °261, pp. 1-50, p. 1.



à un écart par rapport aux principes directeurs fixés par l'État membre lui-même »<sup>225</sup>. C'est d'ailleurs ce que rappelle la Cour de justice à l'occasion de l'affaire *Sigma*<sup>226</sup>. Elle y indique comment procéder pour appréhender, dans le cas d'un régime d'aides, le cadre de référence pertinent pour déterminer la sélectivité de la mesure. La Cour relève que la comparabilité des situations dans lesquelles sont placées les contribuables doit être « réalisé(e) au regard de l'objectif du système de référence et non de celui de la mesure litigieuse »<sup>227</sup>. Si la Cour confirme la nécessité de vérifier la sélectivité au regard de « la nature ou de l'économie du système », elle en délimite plus précisément les contours. Retenir comme cadre de référence pour la comparabilité des situations l'objectif spécifique dans lequel s'inscrit la mesure fiscale reviendrait à considérer que la mesure fiscale est toujours en capacité d'atteindre l'objectif poursuivi, et donc justifiée par la nature ou la structure du système fiscal dans lequel elle s'insère. Dès lors, admettre l'examen de comparabilité, dans le cadre de la deuxième étape de l'analyse de la sélectivité, au regard de l'objectif de la mesure litigieuse, et non de celui du système de référence, ôterait sa raison d'être à la justification de la mesure « à la nature ou l'économie du système ».

## 2. Le consentement de l'impôt autorisé par les règlements d'exemption

**143. Le consentement de l'impôt autorisé dans la limite des seuils de *minimis*.** Certaines mesures fiscales, bien que répondant aux caractéristiques des aides d'État, peuvent, sur le fondement de l'article 109 du TFUE<sup>228</sup> et par dérogation au droit commun des aides d'État, être mises en œuvre directement par les États membres sans respecter l'obligation de notification prévue à l'article 108, paragraphe 3 du TFUE<sup>229</sup>, ou après notification, mais sans attendre l'autorisation de la Commission européenne. Cette hypothèse concerne les aides d'État d'un faible montant, appelées aides « *de minimis* » et pour lesquelles aucune notification préalable

---

225. Herwig CH HOFMANN et Claire MICHEAU, *State Aid Law of the European Union*, Oxford University Press, Oxford, 2016, p. 140 : « *What is not possible is a discrimination caused by a deviation from the guiding principles set by the Member State itself* ». Traduction par nos soins.

226. CJUE, 6 octobre 2021, aff. C-50/19 P, *Sigma Alimentos Exterior SL c/ Commission européenne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:792.

227. Point 72 de l'arrêt *Sigma Alimentos Exterior SL c/ Commission européenne*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:792.

228. Selon l'article 109 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Le Conseil, sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, peut 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 ».

229. Selon l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 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 ».

auprès de la Commission n'est nécessaire. En l'absence de notification, ces aides sont exemptées du contrôle de la Commission et sont automatiquement considérées comme compatibles. En pratique, cela concerne les aides dont le montant total n'excède pas 200 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux <sup>230</sup>.

**144.** La principale justification à cette exception est de nature économique. En dessous de ce montant, les aides sont considérées comme compatibles avec les règles de concurrence, car sans effet sur le fonctionnement du marché intérieur. Pour autant cette justification, bien que principalement économique à des implications politiques importantes. En effet, l'absence de notification des aides *de minimis* implique que le contrôle par lequel la Commission européenne capte le consentement de l'impôt ne s'applique pas. La mise en œuvre du consentement de l'impôt n'est pas subordonnée au contrôle de la Commission européenne lorsque les effets de la mesure fiscale collectivement consentie par les citoyens ne dépassent pas 200 000 euros. Pour reprendre les termes de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, cette situation revient à considérer que les citoyens sont libres de consentir à travers leurs représentants et de déterminer « la quotité » <sup>231</sup> d'une mesure fiscale à hauteur de 200 000 euros. Si, en dessous de ce montant, les citoyens conservent l'entière liberté de consentir l'impôt, l'existence d'un seuil fixé par les autorités européennes, témoigne, en pratique, de la limitation de ce droit collectif par les dispositions européennes une fois ce seuil dépassé. Au-delà de leur conséquence économique, la portée politique de ces dispositions est importante puisque l'application de ce seuil résulte d'un règlement qui, bien que consenti par les États membres, fait dépendre l'étendue du droit de consentir l'impôt du respect de ses dispositions.

**145.** En pratique cette difficulté peut être contournée, car ces aides *de minimis* peuvent correspondre à de nombreuses mesures, lesquelles peuvent prendre des formes diverses comme celles, d'exonération, de déduction, de réduction ou de crédit d'impôt ; à charge pour le législateur fiscal de préciser les modalités techniques de ces dispositifs afin que leurs effets économiques ne dépassent pas 200 000 euros. D'ailleurs, cette dérogation à l'application du régime des aides d'État incite les législateurs nationaux à concevoir, voire multiplier les mesures entrant dans le champ des aides *de minimis* afin d'échapper à l'obligation de notification <sup>232</sup>,

---

230. Règlement (UE) 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis, *JOUE* L n°352 du 24 décembre 2013, pp. 1-8, p. 1. Pour une étude générale sur les aides *de minimis*, V. par exemple, Olivier PEIFFERT et Sébastien THOMAS, *Droit matériel des aides d'État*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 264 et suiv.

231. Le terme quotité est ici utilisé en référence à l'article 14 de la DDCH selon lequel, « 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 ».

232. Cette problématique est mise en avant par le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte selon qui « en matière fiscale, les Etats membres tentent alors de tirer partie de l'existence de cette réglementation "*de mini-*

preuve d'une certaine manière, de la volonté générale de ne faire dépendre la légitimité de l'impôt que du consentement des représentants des citoyens et non du contrôle de la Commission européenne et de redonner ainsi toute sa portée politique à la citoyenneté fiscale<sup>233</sup>.

**146. La portée politique relative des exemptions de *minimis*.** Si de prime abord, la fixation d'un seuil quantitatif peut sembler assez contraignante au regard du consentement de l'impôt<sup>234</sup>, en pratique elle permet au législateur de retrouver une certaine autonomie. D'une part, parce qu'en plaçant les mesures fiscales sous le régime *de minimis* les bénéficiaires de ces aides doivent s'assurer que les sommes perçues n'excèdent pas le plafond autorisé<sup>235</sup>. D'autre part, parce qu'« au fur et à mesure qu'évolue la réglementation des aides "de minimis", les exemptions quantitatives dont bénéficient les États membres sont de plus en plus favorables »<sup>236</sup>. Initialement fixé à 100 000 euros par le règlement (CE) n°69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001<sup>237</sup>, ce seuil est ensuite relevé à 200 000 euros<sup>238</sup> avant d'être temporairement établis à 800 000 euros dans le cadre de mesures prises suite à la crise de la COVID 19<sup>239</sup>. Néanmoins, il ressort de l'établissement de ces montants que, paradoxalement, la protection du consentement de l'impôt n'est que relative puisqu'elle dépend davantage du

---

*mis" pour échapper à la soumission de leurs droits fiscaux au contrôle européen des aides d'Etat. C'est ainsi, par exemple, qu'en France, le montant de nombreux avantages fiscaux a été plafonné à un montant égal au seuil "minimis" », V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Droit fiscal de l'union européenne, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 490.*

233. Le multiplication par les législateurs fiscaux des aides *de minimis* s'inscrit dans l'attitude générale des États membres d'échapper à l'application du régime des aides d'Etat. Le Professeur Michaël Kerpenschif la décrit comme « l'attitude constante des États membres à octroyer des soutiens publics en toute illégalité (versement d'aides sans les notifier préalablement à la Commission, sans attendre la réponse de cette dernière ou au mépris de la décision finalement rendue), l'ingéniosité particulière dont ils font preuve pour tenter d'échapper à la surveillance européenne en recourant notamment à des mécanismes de soutien sans cesse plus subtils ». V. Michaël KARPENSCHIF, *Manuel de droit européen des aides d'Etat*, 4<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 5.

234. Selon la logique retenue par la Commission européenne, cela permet de prévenir la course aux subventions préjudiciables, au cours desquelles les États membres disposant de plus de moyens peuvent dépenser plus que leurs voisins, cela au détriment de la cohésion au sein de l'Union. Cet argument peut également être complété par l'argument budgétaire qui selon la doctrine justifie en lui-même l'application du régime des aides d'Etat. A cet égard, Michael Karpenschif explique que « les contraintes budgétaires liées à l'octroi important de subsides publics qu'il faut bien finir par prendre en compte. Ces opérations ne sont en effets pas neutres sur les finances publiques nationales, car les subsides versés altèrent les équilibres et les ratios budgétaires que les États ayant adoptés la monnaie unique doivent restaurer ». V. *Ibid.*, p. 5.

235. notamment, CJUE, 6 mai 2020, aff.jtes C-415/19 à C-417/19, *Blumar SpA e.a. c/ Agenzia delle Entrate, Roberto Abate SpA et Commerciale Gicap SpA c/ Agenzia delle Entrate*.

236. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 488.

237. Règlement (CE) n°69/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis, *JOUE*, L n°010 du 13 janvier 2001 pp. 30-32.

238. 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, *JOUE*, L n°379 du 28 décembre 2006, pp. 5-10.

239. Communication de la Commission, relative à l'encadrement temporaire des mesures d'aide d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de COVID-19, *JOUE* C n°91 du 20 mars 2020, pp. 1-9.

montant fixé par les autorités européennes et appliqué de manière « mécanique »<sup>240</sup>, que de la prise en compte de la volonté exprimée par les citoyens à travers leur participation à la décision fiscale par le biais de leurs représentants au Parlement.

**147. Le consentement de l'impôt autorisé dans la limite de « certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur ».** L'article 109 du TFUE prévoit également la possibilité de mettre en place des aides d'État en l'absence d'autorisation de la Commission européenne ou après qu'elle ait donné son autorisation de manière « quasi automatique »<sup>241</sup> lorsque la compatibilité de l'aide est présumée. Ces aides trouvent leur fondement au paragraphe 3 de l'article 107 du TFUE<sup>242</sup>, et sont reprises et détaillées au sein du « règlement d'exemption par catégorie »<sup>243</sup>, dont l'application a été prolongée jusqu'au 31 décembre 2023<sup>244</sup>.

Si ces exemptions ont indéniablement un effet sur l'exercice du consentement de l'impôt, aucune d'entre elles n'est véritablement de nature fiscale, puisqu'elles visent avant tout des politiques publiques particulières ou certains secteurs d'activité. Le règlement d'exemption ne concerne la fiscalité qu'indirectement, lorsque les mesures fiscales collectivement consenties par les citoyens ont trait aux politiques publiques ou aux secteurs d'activité visés. Ces exceptions sont favorables à l'exercice du droit collectif de consentir l'impôt. Dans ce cas,

---

240. A ce sujet, une partie de la doctrine, met en avant la crainte « que les règles ne soient pas assez souples et soient appliquées de manière mécanique ». V. Herwig CH HOFMANN et Claire MICHEAU, *State Aid Law of the European Union*, Oxford University Press, Oxford, 2016, p. 160 : « *There are still concerns that the rules are not flexible enough, and are applied in a mechanical manner. For example, a measure may fall below the EU de minimis thresholds but still be caught by domestic control of State aid, and even where there is no perceptible effect on trade, the measure may be anti-competitive at the national level* ». Cela conduit à une application qui manque de cohérence puisque « de nombreux services locaux dépassent les seuils et relèveront toujours des règles relatives aux aides d'État, mais n'ont aucun effet sur le commerce transfrontalier ». *Ibid.*, p. 160 : « *this is because many local services may be above the thresholds and will still fall within the State aid rules, but nevertheless have no effect on cross-border trade* ». Traductions par nos soins.

241. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 493.

242. Selon l'article 107 paragraphe 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « 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 ».

243. Règlement (UE) 171/2014 de la Commission, du 17 juin 2014, déclarant certaines aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *JOUE* L n° 187, 26 juin 2014, pp. 1-78.

244. Règlement (UE) 2020/972 de la Commission, du 2 juillet 2020, modifiant le règlement (UE) n° 1407/2013 en ce qui concerne sa prolongation et modifiant le règlement (UE) n° 651/2014 en ce qui concerne sa prolongation et les adaptations à y apporter, *JOUE*, L n° 215 du 7 juillet 2020, pp. 3-6.

les mesures fiscales sont dispensées du contrôle de la Commission européenne. Pour autant, leur portée « libératrice » sur le consentement de l'impôt ne doit pas être exagérée dès lors que les objectifs politiques auxquels se rattachent ces exemptions sont définis au niveau européen, ces dernières pouvant être reconsidérées à tout moment par les autorités européennes. À ce sujet, le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte a relevé la possibilité bénéfique de créer des exemptions spécifiquement fiscales<sup>245</sup> afin d'élargir le spectre des mesures fiscales échappant au contrôle de compatibilité de la Commission européenne et prendre davantage en compte les choix collectifs exprimés par les citoyens en matière fiscale face à la protection du contribuable national sur le marché. Le développement de sous-catégories d'aides fiscales bénéficiant d'une exemption traduirait la recherche d'un équilibre entre le consentement de l'impôt et le respect des dispositions européennes, forme d'eupéanisation de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt.

**148. L'objectif intéressé de la protection du consentement de l'impôt.** Si l'admission d'exemptions purement fiscales n'est pour le moment pas envisagée, la Commission européenne a en revanche élargi à plusieurs reprises le champ d'application du « règlement d'exemption par catégorie »<sup>246</sup>. Elles permettent de limiter l'emprise du régime des aides d'États sur les fiscalités nationales, ce n'est pas l'objectif affiché par les autorités européennes. S'il est établi que les derniers élargissements sont justifiés dans le cadre de la lutte contre la crise économique provoquée par la crise pandémique de 2019, de manière générale les exemptions, y compris *de minimis*<sup>247</sup>, sont principalement révélatrices du pragmatisme dont fait preuve la

---

245. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 497 et suiv.

246. Règlement (UE) 651/2014 de la Commission, du 17 juin 2014, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *JOUE*, L n°187 du 26 juin 2014, p. 1, articles 13-56. V. Règlement (UE) 2017/1084 de la Commission, du 14 juin 2017, modifiant le règlement (UE) n°651/2014 en ce qui concerne les aides aux infrastructures portuaires et aéroportuaires, les seuils de notification applicables aux aides en faveur de la culture et de la conservation du patrimoine et aux aides en faveur des infrastructures sportives et des infrastructures récréatives multifonctionnelles, ainsi que les régimes d'aides au fonctionnement à finalité régionale en faveur des régions ultrapériphériques, et modifiant le règlement (UE) n°702/2014 en ce qui concerne le calcul des coûts admissibles, *JOUE* L n°156, 20 juin 2017, pp. 1-78. V. Règlement (UE) 2020/972 de la Commission, du 2 juillet 2020, modifiant le règlement (UE) n°1407/2013 en ce qui concerne sa prolongation et modifiant le règlement (UE) n°651/2014 en ce qui concerne sa prolongation et les adaptations à y apporter, *JOUE* L n°215 du 7 juillet 2020, pp. 3-6.

247. Cet argument est également celui mis en avant par la doctrine pour justifier l'application des seuils de « *de minimis* », lesquels reflètent l'approche économique affinée de la Commission européenne concernant l'utilisation des aides d'État dans l'Union européenne, dont l'objectif est de permettre à la Commission de cibler son contrôle sur les domaines où les aides d'État nécessitent un examen plus approfondi. V. Thibaut KLEINER, « Modernization of State aid policy » in *Research Handbook on European State Aid Law*, sous la dir. de Erika SZYSZCZAK, Edward Elgar, Cheltenham, 2011, p. 13. et Herwig CH HOFMANN et Claire MICHEAU, *State Aid Law of the European Union*, Oxford University Press, Oxford, 2016, p. 94. et 158; Jean SIRENELLI, « De l'utilisation des catégories en droit des aides d'État » in *Les catégories juridiques du droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Bertrand BRUNESSEN, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2016, p. 380.

Commission européenne dans son contrôle. Comme l'explique Madame Margrethe Vestager (alors commissaire européenne chargée de la politique de concurrence), il s'agit de permettre à la Commission « de concentrer ses efforts sur les mesures d'aides d'État ayant le plus d'incidence sur la concurrence au sein du marché unique, c'est-à-dire de se montrer “visible sur les grands enjeux, mais discrète sur les questions de moindre importance”, dans l'intérêt de tous les citoyens européens »<sup>248</sup>. Le consentement de l'impôt ne se défait pas de toute emprise européenne puisque la détermination de l'importance des politiques publiques dont émane l'exemption de certaines aides à caractère fiscal du contrôle de la Commission européenne repose sur une logique économique et politique attachée au fonctionnement du marché. Les citoyens sont donc libres de consentir collectivement une mesure fiscale ayant le caractère d'aide d'État lorsque les effets de celle-ci n'ont pas, ou peu d'incidences sur le fonctionnement du marché.

## **§2. L'affirmation encadrée du consentement de l'impôt**

**149.** Si les restrictions résultant de mesures fiscales entravantes ou sélectives peuvent être justifiées, la mise en œuvre du consentement de l'impôt ne s'affranchit pas, pour autant, de toute contrainte. En effet, l'exercice du principe de légalité reste soumis à un strict contrôle de cohérence mené par le juge européen (A) dont l'objectif est de savoir si la restriction mise en œuvre par la législation fiscale est en lien avec la justification avancée par le législateur. À cette fin, il est possible de constater que les conséquences de ce contrôle sont paradoxales. Elles conduisent à prendre en compte de manière limitée les effets du consentement de l'impôt, plaçant la citoyenneté fiscale sous emprise européenne (B).

### **A. Le contrôle juridictionnel européen de la cohérence des mesures fiscales entravantes**

**150.** Les modalités selon lesquelles la Cour de justice de l'Union européenne exerce son contrôle, si elles sont proches des méthodes nationales, témoignent néanmoins de la difficulté pour le législateur fiscal de se détacher de l'influence européenne. En effet, le contrôle de cohérence mené par la Cour de justice, conduit à ce que la rationalité de la décision du législateur au regard de l'objectif qu'il souhaite atteindre (1) et la proportionnalité du niveau de restriction imposée à cet effet (2) soient appréciées dans le contexte européen. Par conséquent,

---

248. Communiqué de presse de la Commission européenne, du 17 mai 2017, Aides d'État : La Commission simplifie les règles régissant les investissements publics dans les ports, les aéroports, la culture et les régions ultrapériphériques, p. 1.

ce contrôle est une limite à la liberté d'appréciation de la nécessité de l'impôt exprimé par le consentement de l'impôt.

## 1. La rationalité de la mesure fiscale au regard de l'objectif à atteindre

**151. L'encadrement de la liberté d'appréciation du législateur dans la détermination des objectifs poursuivis.** L'analyse des raisons impérieuses d'intérêt général a démontré qu'elles revêtent le caractère de justifications. La Cour de justice s'interroge sur le fait de savoir si la restriction mise en œuvre par la législation fiscale correspond à la justification avancée par le législateur et si elle est en mesure de parvenir aux objectifs qu'elle prétend atteindre. La prise en compte des objectifs poursuivis par le législateur peut permettre d'appréhender au mieux les similitudes ou les différences entre les situations des contribuables. S'il existe des différences de traitement fiscal, celles-ci ne sont pas discriminatoires dès lors qu'au regard des objectifs de la législation en cause, les situations ne sont pas comparables. À l'inverse, s'il existe des différences de traitement fiscal, celles-ci sont discriminatoires dès lors qu'au regard des objectifs de la législation en cause, les situations sont comparables. Certes, « l'expérience de plus de 50 ans d'application du droit de l'Union a bien montré qu'il peut y avoir des objectifs nationaux légitimes qui ne peuvent être poursuivis effectivement que par des mesures introduisant quelque degré de discrimination »<sup>249</sup>. Toutefois, dans ce cas, la pertinence de l'objectif, et la cohérence qui en résulte des restrictions constatées sont appréciées au regard du droit de l'Union européenne.

**152.** Dans ces conditions, le contrôle de la Cour porte sur l'applicabilité des raisons impérieuses d'intérêt général au regard de l'objectif poursuivi par la mesure fiscale. La principale difficulté pour la Cour va être d'apprécier si l'objectif poursuivi par la législation fiscale, alors qu'il se rattache à la volonté générale exprimée par les citoyens nationaux, peut dans le cadre des justifications tirées des raisons impérieuses d'intérêt général constituer une exception aux dispositions du traité. En effet, c'est la volonté générale qui guide, à travers le consentement de l'impôt, la finalité de la législation fiscale. Dans le domaine fiscal, les objectifs justifiant les différences de traitement se rattachent à un « choix éminemment politique »<sup>250</sup> puisque résultants du consentement de l'impôt. En pratique, il est nécessaire pour justifier une différence de traitement qu'elle soit en lien avec l'objectif d'intérêt général que souhaite atteindre le législateur fiscal en réalisant cette distinction. L'intérêt général, à travers l'objectif dégagé par le législateur, sert de référence pour apprécier la pertinence d'une distinction entre les situations

---

249. Vassilis HATZOPOULOS, « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles : In *varietate concordia* » in *L'Unité des libertés de circulation*, sous la dir. de Edouard DUBOUT et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Bruylant, Bruxelles, 2013, p. 215.

250. Martin COLLET, *Droit fiscal*, 10<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 2022, p. 36.

et qui sert de justification à celle-ci. En définitive, en matière fiscale l'intérêt général décrit la finalité politique, portée par la volonté générale, de l'action du législateur, et justifiant des différences de traitement juridique entre les contribuables.

**153.** Il revient à la Cour de justice durant son contrôle de la législation fiscale d'identifier, d'une part l'objectif d'intérêt général poursuivi par le législateur national, d'autre part la cohérence du lien qu'entretient la différence de traitement avec cet objectif et de conclure si l'entrave aux libertés de circulation peut légitimement être maintenue. Si cette démarche s'apparente en tout point à celle mise en œuvre en droit interne par les juridictions nationales, notamment administratives et constitutionnelles<sup>251</sup>, ses implications politiques ne sont pas les mêmes. En effet, si en matière de liberté de circulation des marchandises les justifications peuvent être recherchées directement dans le TFUE, concernant les autres libertés, les raisons d'intérêt général sont essentiellement de nature prétoriennes, car directement dégagées par la Cour de justice. Aussi, comme l'explique René Barents, « nombre de ces exceptions d'intérêt général (protection du consommateur, santé publique, etc) ne sont pas fonctionnelles dans le domaine de la fiscalité directe, la jurisprudence atteste de la recherche d'autres justifications pour atténuer les libertés de circulation, telles que la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, de combattre la fraude et l'évasion fiscale ainsi qu' "une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition" »<sup>252</sup>. Au-delà de se prononcer sur la pertinence de la différence de traitement, la Cour de justice, en dégageant elle-même les raisons impérieuses d'intérêt général sur lesquelles elle fonde son contrôle, détermine et apprécie au niveau européen l'objectif retenu par le législateur national et censé, par le biais du consentement de l'impôt, refléter la volonté générale. Elle a donc un rôle central dans l'admission des raisons impérieuses d'intérêt général et dans le contenu donné aux objectifs d'intérêts généraux poursuivis par le législateur fiscal, lequel s'europeanise. Ainsi, « le risque de conflit entre une appréhension communautaire ou européenne de la notion d'intérêt général et la définition nationale de l'intérêt général

---

251. A cet égard, même si l'intérêt général n'est en droit français pas constitutionnalisé, elle reste néanmoins « au cœur de nombreuses constructions jurisprudentielles ». V. Chahira BOUTAYEB, « Une recherche sur la place et les fonctions de l'intérêt général en droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen* 2003, 39, n° 4, p. 587.

252. René BARENTS, « The single market and national tax sovereignty » in *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal market*, sous la dir. de Sjaaj J.J.M. JANSEN, 28, Alphen-sur-le-Rhin : Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2011, p. 63 : « since by their very nature many of these general interests exceptions (protection of the consumer, public health, etc.) are not operational in the field of direct taxation, the case law demonstrates a search for other justifications to mitigate the impact of the freedoms of movement, such as the need to assure the efficiency of fiscal controls, to combat fraud and tax evasion and (to a certain extent) to preserve the coherence of the tax system and a 'balanced allocation of the power to impose taxes' ». Traduction par nos soins.



est évident »<sup>253</sup>, puisque les prescriptions nationales à l'appui de ces justifications ne peuvent être déterminées librement, mais sont conditionnées par la jurisprudence européenne. Le pouvoir de la Cour de justice est étendu puisqu'avant de juger de la pertinence de la différence de traitement en lien avec l'intérêt général, elle apprécie l'intérêt général retenu par le législateur fiscal au regard du droit européen.

**154. Un intérêt général européenisé.** Toutefois, la nature des raisons impérieuses d'intérêt général, principalement fondée sur l'organisation et le fonctionnement des systèmes fiscaux nationaux, atteste de la prise en compte du fait que la législation fiscale émane de la volonté collective des citoyens. La notion d'intérêt général dégagée au niveau européen devient le reflet d'un équilibre entre le respect des obligations issues des dispositions européennes et la préservation de la liberté d'appréciation dont dispose le législateur fiscal. À travers les raisons impérieuses d'intérêt général, ce n'est pas l'intérêt général au niveau national qui est pris en compte, mais les intérêts nationaux<sup>254</sup> au niveau européen. Analysant les effets de la liberté de circulation des citoyens et plus largement des contribuables sur les États membres, le Professeur Loïc Azoulai indique qu'il « apparaît, d'autre part, la nécessité de tenir compte des intérêts des États membres qui ont la charge de gérer les dispositifs d'intégration auxquels l'Union prétend garantir l'accès. L'exercice des droits d'accès par les citoyens de l'Union pose un problème considérable en termes d'action collective. Faciliter la mobilité risque en effet d'alourdir la charge qui pèse sur les ressortissants et les contribuables nationaux les moins mobiles des États les plus protecteurs, sans pour autant garantir, en contrepartie, un accroissement de la richesse nationale. Pour faire face à ce problème, la Cour a reconnu que les États membres pouvaient régulièrement faire valoir, à l'encontre de l'exercice de ces droits, certains "intérêts légitimes" »<sup>255</sup>. À ce titre, l'expression d'« intérêts légitimes »<sup>256</sup> est inté-

---

253. Denys SIMON, « L'intérêt général vu par les droits européens » in *L'intérêt général, norme constitutionnelle. Cahiers constitutionnels de Paris 1*, sous la dir. de Bertrand MATHIEU et Michèle VERPEAUX, Dalloz, Paris, 2007, p. 2.

254. A cet égard Chahira Boutayeb parle de la possibilité « d'invoquer un intérêt national qu'il est essentiel de préserver ». V. Chahira BOUTAYEB, « Une recherche sur la place et les fonctions de l'intérêt général en droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen* 2003, 39, n° 4, pp. 587-614, p. 592-593.

255. Loïc AZOULAI, « Le rôle constitutionnel de la Cour de justice des Communautés européennes tel qu'il se dégage de sa jurisprudence », *Revue trimestrielle de droit européen* 2008, 44, n° 1, p. 34.

256. Cette expression est également employée par le Professeur Edouard Dubout. Selon lui, « il est ressorti que les opérateurs économiques, et désormais les citoyens européens, sont en mesure de contester n'importe quelle réglementation destinée à protéger un intérêt général dans un État membre, à partir du moment où le niveau de protection est différent de celui de leur État membre d'origine. Une telle faculté de contestation élargie ne peut se comprendre que par le postulat que l'Etat d'origine est supposé protéger déjà suffisamment bien l'intérêt général, et que l'Etat d'accueil doit par conséquent en reconnaître l'application sur son propre territoire sauf à démontrer devant la Cour de justice qu'une protection supplémentaire est absolument nécessaire et proportionnée à la défense de l'intérêt légitime poursuivi ». V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 106.

ressante, puisque révélatrice des effets politiques de la reconnaissance des raisons impérieuses d'intérêt général. En admettant qu'elles puissent constituer des justifications, la Cour de justice détermine par la même occasion la légitimité des intérêts nationaux au regard du droit de l'Union européenne, ce qui conduit à encadrer la liberté d'appréciation du législateur national pour déterminer et organiser la norme fiscale selon les objectifs qu'il entend poursuivre. Un tel processus permet d'envisager « l'intérêt général européen comme une généralisation ou une abstraction de l'intérêt des citoyens rapporté à leur État »<sup>257</sup>. Finalement, un tel processus témoigne d'une forme de glissement de la légitimité politique de l'impôt, du consentement des citoyens nationaux vers les autorités européennes.

**155. L'intérêt commun des États membres, au niveau européen, justifiant des aides d'État à caractère fiscal.** La notion d'intérêt général peut également être recherchée dans le régime des aides d'État. À ce titre, les paragraphes 2 et 3 de l'article 107 du TFUE listent respectivement les aides compatibles ou pouvant être compatibles avec le régime des aides d'État<sup>258</sup>. Toutefois, la lecture attentive de ces dispositions révèle qu'au-delà de certaines aides spécifiques, ces exceptions ne sont pas justifiées par l'intérêt général, mais seulement rendues possibles si elles ne sont pas « contraires à l'intérêt commun » des États membres. En matière d'aides d'État à caractère fiscal, ce n'est donc pas l'intérêt général qui sert de point de référence pour apprécier la pertinence d'une différence de traitement, mais « l'intérêt commun ». En tant qu'« élément central qui fonde l'examen de compatibilité de la Commission »<sup>259</sup>, et

257. Mathilde UNGER, « La souveraineté européenne ou les limites d'un slogan politique », *Revue des affaires européennes* 2021, n° 3, p. 589, citant la théorie du philosophe Jürgen Habermas sur le caractère intégrateur du droit dans la constitution des États modernes.

258. Selon l'article 107, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 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 point ». Selon l'article 107, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 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 ».

259. Michaël KARPENSCHIF, *Manuel de droit européen des aides d'État*, 4<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 243.

en l'absence de définition de cette notion dans les traités, la Commission européenne apprécie ce critère et le fait évoluer<sup>260</sup> à travers son contrôle des aides d'État. Tout comme pour les raisons impérieuses d'intérêt général, la justification de l'aide d'État à caractère fiscal s'apprécie au niveau européen, à l'aune du fonctionnement du marché intérieur. Les aides d'État peuvent être justifiées si elles répondent à certaines considérations économiques, sociales, voire culturelles, partagées par les États membres dans le cadre du fonctionnement européen<sup>261</sup>. Finalement, une aide d'État à caractère fiscal ne se justifie que pour autant qu'elle dépasse le seul intérêt de celui qui en bénéficie, et que la volonté générale exprimée au moment de son consentement national se confond avec l'intérêt commun des États membres.

## 2. La proportionnalité de la mesure fiscale

**156. Un contrôle de proportionnalité de la mesure fiscale conduisant à l'appréciation substantielle de la norme fiscale.** Après avoir constaté que la restriction aux dispositions européennes est justifiée, la Cour de justice s'interroge sur l'intensité de ces restrictions en examinant leur proportionnalité par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur. Il ne suffit pas que l'entrave fiscale ou l'aide soit justifiée par l'une des raisons impérieuses d'intérêt général ou par l'intérêt commun des États membres pour être compatible avec les dispositions européennes. Il faut que les distinctions constatées soient proportionnées à l'objectif retenu par le législateur fiscal. La finalité de ce contrôle est de s'assurer que l'objectif poursuivi par le législateur ne peut pas être atteint par des moyens moins contraignants et moins attentatoires aux dispositions européennes. Au-delà d'examiner la proportionnalité de la mesure, le contrôle de proportionnalité conduit le juge à se prononcer sur la nécessité de la mesure fiscale au regard de l'objectif affiché. Dès lors, « à la différence d'autres principes du droit, la

---

260. Michaël KARPENSCHIF, *Manuel de droit européen des aides d'État*, 4<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 243 et suiv.

261. A cet égard, l'intérêt commun des États membres peut finalement être entendu comme l'intérêt de l'Union européenne. C'est d'ailleurs la terminologie retenue par Claudio Sacchetto lorsqu'il évoque le régime des aides d'État comme reposant « sur deux principes généraux, mais partiellement conflictuels : la prohibition (générale) des aides d'État et, au contraire, l'énoncé d'une liste d'exceptions qui correspondent aux intérêts de l'[Union européenne] » V. Claudio SACCHETTO, « ECJ direct tax cases and domestic constitutional principles » in *Comparative Fiscal Federalism – Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, sous la dir. de Reuven SHLOMO AVI-YONAH, James R. HINES et Michael LANG, 14, Kluwer law international, La Haye, 2007, p. 6 : « *the discipline of the State aids is founded therefore on two general, partially conflicting values : the (general) prohibition of the State aids and, on the contrary, the statement of a list of exceptions which correspond to Community interests* ». C'est finalement cette même idée que retient le Professeur Michaël Karpenschif en expliquant qu'« au delà de la poursuite des buts partagés par les pays membres, dépassant le bénéfice des seuls bénéficiaires des aides d'État, l'"intérêt commun" apparaît finalement comme le produit d'un bilan coût/avantage que doit en permanence mener, et renouveler la Commission », V. Michaël KARPENSCHIF, *Manuel de droit européen des aides d'État*, 4<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 246. Traduction par nos soins.

proportionnalité intervient dans le contrôle juridictionnel des actes juridiques de manière quasiment systématique. Surtout en droit communautaire, elle s'impose comme l'élément clé du contrôle de légalité des mesures nationales et s'identifie même parfois à ce contrôle »<sup>262</sup>. En matière fiscale, au-delà de la légalité, cette démarche implique que la légitimité de la loi fiscale dépende du jugement de valeur que prononce la Cour de justice sur la substance de celle-ci, lorsqu'il en contrôle la nécessité et la proportionnalité, prérogative dépendant normalement du consentement de l'impôt.

**157.** En matière de liberté de circulation, cette difficulté s'exprime fortement puisque la Cour de justice examine avec beaucoup de rigueur la proportionnalité des mesures fiscales afin qu'elles « soient propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre »<sup>263</sup>. Le contrôle de proportionnalité exercé au niveau européen s'entend comme le contrôle de la pertinence « quantitatif de la nécessité du niveau de restriction imposée par la mesure en cause »<sup>264</sup> au regard des objectifs que le législateur entend poursuivre. Un tel contrôle offre une marge d'appréciation au juge européen, lequel doit déterminer si le législateur a exercé sa compétence de manière justifiée, mais aussi proportionnée pour atteindre l'objectif fixé. À cet égard, dans la décision *Futura Participations SA et Singer c/ Administration des contributions*, la Cour a pour la première fois, mise en avant l'argument tiré de la possibilité de poursuivre l'objectif d'une réglementation par d'autres moyens moins contraignants, en mentionnant qu'il n'était pas « indispensable que les moyens par lesquels le contribuable non résident est autorisé à démontrer le montant des pertes dont il demande le report soient limités à ceux prévus par la législation luxembourgeoise »<sup>265</sup>.

**158. La portée étendue du contrôle de proportionnalité.** Par conséquent, l'action fiscale du législateur est doublement limitée : une première fois au niveau des justifications permettant la mise en œuvre de son action, lesquelles sont identifiées et examinées au niveau européen ; une seconde fois lors de l'appréciation de l'intensité de la restriction qu'il met en œuvre à l'aune de ces justifications. Conçu ainsi, le législateur fiscal justifie la pertinence des

---

262. Mehmet Rifat TINÇ, « Le contrôle de proportionnalité des mesures nationales restrictives des échanges : un instrument de légalité au service de l'intégration », *Revue de droit de l'Union européenne* 2010, n° 4, p. 799.

263. CJCE, 30 novembre 1995, aff. C-55/94, *Reinhard Gebhard c/ Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, Rec., p. I-4165, pt. 39.

264. Vassilis HATZOPOULOS, « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles : In varietate concordia » in *L'Unité des libertés de circulation*, sous la dir. de Edouard DUBOUT et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Bruylant, Bruxelles, 2013, p. 220.

265. CJCE, 15 mai 1997, aff. C-250/95, *Futura Participations SA et Singer c/ Administration des contributions*, Rec., p. I-2471, pt. 40. V. aussi CJCE, 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rec. p. I-837.

distinctions au regard d'objectifs eux-mêmes encadrés au niveau européen. À cet égard, le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte considère d'ailleurs que les justifications d'intérêt général « sont en fin de compte d'autant plus virtuelles qu'elles sont, en toute circonstance, soumises à un contrôle de proportionnalité initié par la Cour »<sup>266</sup>. Ce contrôle, bien que fondé sur la primauté des dispositions européennes, est une limite substantielle à la liberté d'appréciation dont dispose le législateur fiscal dans la mise en place de certains dispositifs fiscaux, même s'ils sont justifiés. Cette influence se constate en droit français, puisque la proportionnalité est intégrée dans le travail législatif<sup>267</sup>, y compris en matière fiscale, les parlementaires tenant compte, en amont, du fait que les mesures fiscales entravantes envisagées doivent être nécessaires et proportionnées. La portée politique et les effets juridiques du principe de proportionnalité en droit européen sont importants puisqu'ils permettent de contrôler la marge de manœuvre dont dispose le Parlement une fois qu'il est admis qu'il peut légitimement exercer son pouvoir fiscal au regard des justifications avancées. Ainsi, la possibilité pour les Parlements nationaux d'adopter des mesures fiscales constitutives d'entraves aux libertés de circulation uniquement proportionnées conduit nécessairement à une érosion du consentement de l'impôt.

**159. Les effets politiques similaires du contrôle de proportionnalité des aides d'Etat.** Outre les entraves fiscales, la réponse à la question posée par Monsieur Peter J. Wattel, « de savoir s'il y a une place pour un test de proportionnalité en matière de fiscalité des aides d'État, comme c'est le cas dans les affaires fiscales de libre circulation »<sup>268</sup>, est également positive. La nécessité d'un examen de la proportionnalité des aides d'État a été soulignée dans la décision *Paint Graphos*, selon laquelle « pour que des exonérations fiscales telles que celles en cause au principal puissent être justifiées par la nature ou l'économie générale du système fiscal de l'État membre concerné, il faudrait encore veiller à ce qu'elles soient conformes au principe de proportionnalité et n'excèdent pas les limites de ce qui est nécessaire, en ce sens que l'objectif légitime poursuivi ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur »<sup>269</sup>.

---

266. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 134.

267. Brunessen BERTRAND et Jean SIRINELLI, « La proportionnalité » in *L'influence du droit européen sur les catégories de droit public*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY, Dalloz, Paris, 2010, p. 624.

268. Peter J. WATTEL, « Comparing Criteria : State Aid, Free Movement, Harmful Tax Competition and Market Distorting Disparities » in *State Aid Law and Business Taxation*, sous la dir. de Isabelle RICHELLE, Wolfgang SCHON et Edouardo TRAVERSA, Springer, Berlin, 2016, p. 68 : « *The most interesting question is whether there is room for a proportionality test in State aid tax matters as there is in free movement tax cases* ». Traduction par nos soins.

269. CJCE, 8 septembre 2011, aff. C-78/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate c/ Paint Graphos Soc. coop. arl*, Rec. p. I-7611, pt. 75. Pour une étude détaillée sur cette jurisprudence, V. Michael LANG, « State aid and taxation : selectivity and comparability analysis » in *State Aid Law and Business Taxation*, sous la dir. de Isabelle RICHELLE, Wolfgang SCHON et Edouardo TRAVERSA, Springer, Berlin, 2016,

L'examen de la proportionnalité se rattache ici au cas spécifique où la mesure fiscale est justifiée par la nature ou l'économie générale du système fiscal. La démarche du juge européen est la même qu'en matière de liberté de circulation et les effets politiques de ce contrôle de proportionnalité sur le consentement de l'impôt sont, de ce fait, similaires. Dans ces conditions, le contrôle de proportionnalité se comprend comme la volonté de limiter le plus possible l'intensité des effets que peut induire le versement d'une aide d'État sur le fonctionnement du marché, alors même que sa mise en œuvre peut être justifiée.

**160. La portée politique atténuée du contrôle de proportionnalité mené dans le cadre des règlements d'exemption.** Le contrôle de proportionnalité s'applique également aux aides d'États prises dans le cadre des mesures d'exemption. Dans ce cas, il revient à la Commission européenne d'exercer ce contrôle puisqu'il se rattache au contrôle de compatibilité de la mesure fiscale. Les caractéristiques de ce contrôle ne sont pas les mêmes et n'emportent pas les mêmes effets politiques que lorsqu'il est mené par la Cour de justice. L'aide d'État est considérée comme proportionnée lorsque son montant est limité au minimum nécessaire pour remplir l'objectif qu'elle poursuit. C'est au regard du principe de proportionnalité que les intensités d'aide maximales sont fixées. Les modalités de ce contrôle sont très concrètes puisque le caractère proportionnel des aides dépend de différents critères comme le montant de l'aide, les dépenses éligibles, ou encore la durée des financements, lesquels sont précisément fixés par le règlement général d'exception par catégorie<sup>270</sup> ou les lignes directrices concernant certaines aides spécifiques<sup>271</sup>. Les effets de ce contrôle restent ceux d'une captation du consentement de l'impôt, puisque si les Parlements nationaux sont autorisés à créer un avantage fiscal, celui-ci ne doit pas dépasser un certain montant.

## **B. La citoyenneté fiscale sous emprise de la protection économique du contribuable national**

**161.** Le contrôle des fiscalités nationales sur le fondement des dispositions de droit primaire, conduit à affaiblir le droit collectif des citoyens de consentir l'impôt, au profit de la protection individuelle du contribuable national (1), au risque de perturber la relation poli-

---

pp. 27-38.

270. Pour des études détaillées sur l'application du principe de proportionnalité au régime des aides d'Etat, V. Michaël KARPENSCHIF, *Manuel de droit européen des aides d'État*, 4<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 592 p., p. 249-251. et Herwig CH HOFMANN et Claire MICHEAU, *State Aid Law of the European Union*, Oxford University Press, Oxford, 2016, 700 p.

271. Pour quelques exemples, V. Commission européenne, « lignes directrices concernant les aides d'Etat à la protection de l'environnement », *JOUE C* n°82 du 1er avril 2008, pp. 1-33; Commission européenne, « lignes directrices de l'Union européenne concernant les aides d'État dans les secteurs agricole et forestier et dans les zones rurales 2014-2020 », *JOUE C* n°204 du 1er juillet 2014, pp. 1-97.

tique légitimatrice qui se noue entre le citoyen et le contribuable, à travers la citoyenneté fiscale. Dès lors, reposant largement sur le contrôle de la Cour de justice, la question de la légitimité politique du processus d'intégration négative des fiscalités nationales face à la volonté générale exprimée par le consentement de l'impôt se pose (2).

## **1. La protection individuelle du contribuable national aux dépens du consentement collectif de l'impôt**

**162. La protection individuelle des contribuables de l'Union européenne principalement assurée par la Cour de justice.** Le processus d'intégration négative des fiscalités nationales permet d'assurer l'effectivité du droit de l'Union européenne, et plus largement d'atteindre les objectifs poursuivis par l'Union européenne<sup>272</sup>, en soumettant les fiscalités nationales au respect des dispositions de droit primaire interprétées comme ayant pour corollaires des droits individuels directement invocables par les contribuables nationaux. Il ressort de la portée fiscale des dispositions européennes, un processus de subjectivisation<sup>273</sup> qui fait émerger le contribuable national en tant que sujet de droit de l'Union européenne en lui accordant une protection individuelle face au pouvoir fiscal des États membres.

Dans un premier temps, cette protection s'est essentiellement réalisée dans le cadre du fonctionnement du marché intérieur, en concernant principalement les acteurs économiques<sup>274</sup> engagés dans des situations transfrontalières, en tant que consommateurs, travailleurs ou investisseurs, en leur garantissant la liberté de choisir leur système fiscal. En effet, comme l'indique le Professeur Eric Carpano, le droit de l'Union européenne « avant d'être un droit de l'individu, est un droit du marché dont la figure centrale est l'opérateur économique »<sup>275</sup>. La poursuite de l'intégration européenne vers une « union sans cesse plus étroite entre les peuples européens »<sup>276</sup> a conduit à ce que ces différents statuts juridiques se rejoignent sous le statut politique attaché à la citoyenneté européenne. Comme le constate la doctrine, « la

---

272. Selon cette approche l'attitude adoptée par la Cour de justice est dite « objectiviste ». Il s'agit pour le Cour de justice d'avoir recours à l'objet et au but des traités européens dont les grandes orientations figurent dans le préambule du traité sur l'Union européenne. Pour une étude comparative sur la méthode « objectiviste », V. Francis G. JACOBS, « Varieties of approach to treaty interpretation : with special reference to the Draft Convention on the Law of Treaties before the Vienna diplomatic conference », *The International and Comparative Law Quarterly* 1969, 18, n° 2, pp. 318-346. V. aussi Jacques DEHAUSSY et M SALEM, « Les traités. Interprétation-Principes, règles et méthodes applicables à l'interprétation » in *Jurisclasseur de droit international*, sous la dir. de Berthold GOLDMAN, 1, n° 30, 1995, p. 8 et Valérie BORÉ EVENO, *L'interprétation des traités par les juridictions internationales. Étude comparative*, thèse de doct., Université Paris I – Panthéon-Sorbonne, 2004

273. Julie RONDU, *L'individu, sujet du droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 47.

274. Louis DUBOIS et Claude BLUMANN, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 7<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2019, p. 133.

275. Eric CARPANO, « Les personnes physiques en droit européen, analyse comparée du droit européen des droits de l'homme et du droit communautaire », *ADE* 2005, p. 9.

276. Préambule du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Cour reste un acteur primordial dans les domaines, de plus en plus nombreux, où l'intégration européenne continue à progresser sur la base d'actes législatifs et à travers la contrainte juridique. La défense des droits accordés aux citoyens demeure à cet égard un domaine important d'intervention jurisprudentielle de la Cour »<sup>277</sup>. De ce fait, dans le domaine de la fiscalité, la Cour est « particulièrement appréciée des contribuables et de leurs conseils, à qui elle donne souvent raison face aux États spoliateurs. Elle apparaît même comme le rempart des droits du citoyen contre les États trop gourmands »<sup>278</sup>. La protection individuelle du contribuable national favorise la pénétration du droit de l'Union européenne dans les fiscalités nationales.

**163. Une protection effective grâce au dialogue des juges.** En pratique, cette protection et l'augmentation de la contrainte juridique pesant sur les fiscalités nationales se développent largement grâce à l'accès des contribuables nationaux aux juridictions européennes, principalement grâce au mécanisme de renvoi préjudiciel inscrit à l'article 267 du TFUE<sup>279</sup>, faisant comme le relève le Professeur Jacqueline Duthéil de la Rochère de la Cour de justice de l'Union européenne et du droit au juge « une condition nécessaire à l'effectivité de la règle communautaire »<sup>280</sup>. Ce dialogue entre les juridictions explique pour partie l'expansion de la jurisprudence de la Cour de justice en matière fiscale, qui comme dans d'autres disciplines, « nourrit une émulation jurisprudentielle dont profitent les justiciables »<sup>281</sup>. De plus, la possibilité, prévue à l'article 258 du TFUE, pour la Commission européenne de saisir la Cour de justice si elle estime qu'un État membre contrevient aux obligations des traités européens, élargit l'influence de la jurisprudence européenne sur les fiscalités nationales et constitue également une protection supplémentaire pour les contribuables. Finalement, comme l'exprime

---

277. Sabine SAURUGGER et Fabien TERPAN, « La Cour de justice au cœur de la gouvernance européenne », *Pouvoirs* 2014, n° 2, p. 75.

278. Patrick de FREMINET, « La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », *Revue de Droit fiscal* 2007, n° 27.

279. Selon l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel : a) sur l'interprétation des traités, b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question. Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour. Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais ». Ces renvois ne peuvent être formés que par une juridiction nationale mais toutes les parties en présence lors de la procédure nationale peuvent participer à la procédure engagée devant la Cour de justice de l'Union européenne.

280. Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, « Droit au juge, accès à la justice européenne », *Pouvoirs* 2001, n° 1, p. 128. V. aussi Julie RONDU, *L'individu, sujet du droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 47.

281. A ce sujet le Professeur Pascal Jan distingue le dialogue des juges de ce qu'il appelle la « concurrence positive » dans les rapports entre les juges nationaux et les juges supranationaux. V. Pascal JAN, « Du dialogue à la concurrence des juges », *Revue de droit public* 2017, n° 2, p. 343.



le Professeur Dominique Berlin, « c'est en effet, grâce à la volonté des juges de tirer, au moins dans un premier temps, toutes les conséquences des libertés inscrites dans le traité, y compris dans le domaine fiscal, que les personnes physiques ou morales établies dans la Communauté ont petit à petit bénéficié d'un statut moins pénalisant sur le plan fiscal que celui dans lequel les États croyaient pouvoir les enfermer »<sup>282</sup>. L'accès au juge et le contrôle de la législation fiscale qui en découle, assure une protection individuelle au contribuable national en lui garantissant que son devoir fiscal, ne porte pas atteinte à l'exercice des libertés économiques de circulation dont il bénéficie en tant que ressortissant européen.

**164. Une protection individuelle en conflit avec la citoyenneté fiscale nationale.** La protection individuelle accordée au contribuable national implique qu'il devient, en fin de compte, le vecteur de l'intégration fiscale négative, voire l'« acteur de la réalisation du projet d'intégration européenne »<sup>283</sup>, à l'origine de l'érosion, mais aussi de la captation du consentement national de l'impôt. Ce processus conduit à une situation paradoxale puisque c'est la protection individuelle européenne dont bénéficie le contribuable à l'encontre de l'obligation fiscale nationale qui, dans le même temps, limite son droit collectif de consentir l'impôt en tant que citoyen dont dépend la légitimité de cette même obligation fiscale. Dans ces conditions, l'affirmation des droits subjectifs du contribuable grâce à l'application des dispositions du droit de l'Union ne peut donc se concevoir que dans une logique d'opposition au consentement de l'impôt.

La problématique que suggère l'intégration négative des fiscalités nationales est donc celle d'une dévalorisation de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt puisque le consentement national de l'impôt entre en conflit avec l'obligation individuelle de payer l'impôt qu'il fait naître et dont la conformité aux dispositions européennes doit être assurée. Dès lors, « guidé par son intérêt personnel, l'individu peut se prévaloir des droits qu'il tient de l'ordre juridique de l'Union afin de s'affranchir d'une réglementation nationale contraignante, ou, à l'inverse, pour bénéficier d'une réglementation plus favorable »<sup>284</sup>. Ce paradoxe est la conséquence des objectifs divergents poursuivis par le droit de l'Union européenne et les droits fiscaux nationaux. Si le premier fait prévaloir les intérêts économiques individuels dans le cadre de la protection du marché intérieur, les seconds se fondent sur la préservation des intérêts collectifs dans le cadre de la nécessité de l'impôt portée par le consentement de l'impôt. La citoyenneté fiscale se trouve déstabilisée entre un consentement de l'impôt qui s'exerce collectivement au niveau national et dont l'effet économique s'exprime

---

282. Dominique BERLIN, « Fiscalités nationales et libertés de circulations communautaires : propos provocateurs », *Les Petites affiches* 2008, n° 248, p. 11.

283. Julie RONDU, *L'individu, sujet du droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 23.

284. *Ibid.*, p. 309.

individuellement au niveau européen. Cela aboutit à un déséquilibre en faveur de la protection individuelle du contribuable, mais au détriment de la participation politique des citoyens. Dans ces conditions, la légitimité de l'obligation fiscale nationale dépend davantage de sa conformité avec les dispositions européennes que du consentement de l'impôt, affaiblissant inéluctablement la portée de la citoyenneté fiscale.

## **2. La légitimité questionnée du processus d'intégration négative des fiscalités nationales**

**165. Un conflit de légitimité provoqué par le contrôle des fiscalités nationales.** L'intégration négative des fiscalités nationales dépend largement du contrôle exercé par les autorités européennes sur celles-ci : celui de la Cour de justice de l'Union européenne dans le cadre des libertés de circulation et celui de la Commission européenne dans le cadre des aides d'État. Il s'ensuit une banalisation du contrôle des législations fiscales nationales, laquelle conduit à remettre en cause les choix collectifs exprimés par les citoyens témoignant des rapports ambigus qu'entretiennent les Parlements nationaux, en tant que représentants des citoyens en matière fiscale, avec les autorités européennes. En effet, le légicentrisme fiscal attaché au respect du principe de consentement de l'impôt laisse *a priori* peu de place, en l'absence de consentement européen de l'impôt, à l'exercice par les autorités européennes d'un pouvoir et d'une compétence fiscale. Le contrôle des législations fiscales nationales et la remise en cause du consentement de l'impôt qu'il implique posent inévitablement la question de la légitimité politique de l'intégration fiscale négative face au processus de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale.

**166. La question discutée d'un « gouvernement des juges » européens.** Dans le cadre des libertés de circulation, cette problématique se rattache au risque déjà largement mis en avant par la doctrine d'un « gouvernement des juges » européens<sup>285</sup> qui concurrencerait l'exercice du principe de légalité fiscale et dénaturerait le consentement de l'impôt. En effet, les conséquences de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice sont étendues puisque « comparativement, l'importance de l'impact de la CJCE (CJUE) sur son environnement juridique et politique rivalise avec celle des cours nationales suprêmes ou constitutionnelles les plus puissantes du monde »<sup>286</sup>.

---

285. par exemple Séverine BRONDEL, Norbert FOULQUIER et Luc HEUSCHLING (dir.) *Gouvernement des juges et démocratie*, Éditions de la Sorbonne, Paris, 2001, 374 p. ; Étienne PICARD, « Démocraties nationales et justice supranationale : L'exemple européen » in *Gouvernement des juges et démocratie*, sous la dir. de Séverine BRONDEL, Norbert FOULQUIER et Luc HEUSCHLING, 3, 2001, pp. 211-241 et Sabine SAURUGGER et Fabien TERPAN, « La Cour de justice au cœur de la gouvernance européenne », *Pouvoirs* 2014, n° 2, pp. 59-75.

286. Alec STONE SWEET, « The European Court of Justice and the judicialization of EU governance », *Living Reviews in EU Governance* 2010, 5, n° 2, p. 5 : « *comparatively, the significance of the ECJ's impact on its legal*

À cet égard, la doctrine ne retient pas de définition unanime de cette expression. Apparût pour la première fois dans l'ouvrage d'Edouard Lambert intitulé « le Gouvernement des juges et la lutte contre la législation sociale aux États-Unis », elle fût par la suite banalisée<sup>287</sup> et entendue comme le fait pour les juges d'écarter une loi en fonction de leur propre interprétation et dans un but politique, l'intérêt général exprimé par le législateur se trouvant écarté par l'interprétation des juges. Cette approche rejoint celle de Pierre Pescatore selon qui « le " gouvernement des juges " consisterait, pour les juridictions, à quitter dans leurs décisions le terrain du droit et à rendre des décisions inspirées de considérations politiques »<sup>288</sup>. Au contrôle juridique, mené par le juge, s'ajouterait donc une interprétation principalement guidée par des motifs politiques<sup>289</sup>.

**167.** Entendue de cette manière, il est indéniable que la jurisprudence européenne est empreinte d'une démarche politique puisque par une approche objectiviste de type téléologique, la Cour de justice de l'Union européenne comble les difficultés au regard du fonctionnement du marché commun, liées à la compétence limitée de l'Union européenne en matière fiscale<sup>290</sup>. La démarche de la Cour s'inscrit dans la finalité politique de promouvoir les échanges et de favoriser le développement d'une concurrence libre et non faussée, la conduisant, dans le cadre du processus d'intégration, à dégager un but fiscal aux dispositions qu'elle interprète, même si elles n'en ont pas l'objet. En matière fiscale, les décisions de la Cour de justice ont alors une portée normative dont les effets concurrencent ceux du consentement de l'impôt. Ce phénomène correspond davantage à ce que le Professeur Mario Bettati qualifie de « *law-making power* », c'est-à-dire de pouvoir législatif « modulé qui arrête, corrige ou rectifie les excès (y compris les excès de timidité) du pouvoir communautaire »<sup>291</sup>. Pour autant, comme

---

*and political environment rivals that of the world's most powerful national supreme, or constitutional, courts* ». Traduction par nos soins.

287. Pour quelques contributions sur la notion de « gouvernement des juges », V. par exemple Michel TROPER, *Le gouvernement des juges, mode d'emploi*, Presses de l'Université de Laval, Laval, 2006, 56 p. ; Michael H DAVIS, « A government of judges : an historical re-view », *The American Journal of Comparative Law* 1987, 35, n° 3, pp. 559-580.

288. Pierre PESCATORE, « Rôle et chance du droit et des juges dans la construction de l'Europe », *Revue internationale de droit comparé* 1974, 26, n° 1, p. 12.

289. A cet égard, Olivier Fouquet estime que « le gouvernement des juges n'est pas la voie royale de la démocratie, mais la manifestation des carences de son fonctionnement ». V. Olivier FOUQUET, « Jurisprudence fiscale : L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge », *La Revue administrative* 2002, 55, n° 325, p. 57.

290. Pour une comparaison spécifique de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice de l'Union européenne avec celle d'un « gouvernement des juges », V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 63 et suiv.

291. Mario BETTATI, « Le Law-making power de la Cour », *Pouvoirs* 1989, n° 48, p. 59. Alec Stone donne une définition qui se rapproche même si elle est davantage centrée sur le caractère institutionnel, puisque selon lui, « on peut dire que les juges gouvernent dans la mesure où ils contribuent à générer les institutions qui constituent la communauté, au profit de cette communauté, au fil du temps ». V. Alec STONE SWEET, « The European Court of Justice and the judicialization of EU governance », *Living Reviews in EU Governance* 2010, 5, n° 2, p. 8 :

le remarque Olivier Dord, « cette alchimie juridique favorable pour l'intégration européenne provoque cependant l'altération des spécificités étatiques »<sup>292</sup> puisque selon ce même auteur « le dynamisme des Cours européennes et la force des valeurs qu'elles véhiculent finissent par menacer la cohérence des ordres étatiques »<sup>293</sup>.

**168.** Dans ces conditions, ce n'est pas le contrôle de la Cour de justice qui doit être critiqué, dès lors qu'il s'avère nécessaire et profitable au processus d'intégration européenne<sup>294</sup>, et que dans ce cadre elle bénéficie d'une légitimité juridictionnelle<sup>295</sup>, mais le « pouvoir »<sup>296</sup> qu'il accorde à la Cour de justice en l'absence de compétence fiscale clairement reconnue à l'Union européenne. L'intégration négative des fiscalités nationales permise par le contrôle de la Cour de justice conduit à un affaiblissement de la légitimité politique de l'impôt portée par la citoyenneté fiscale, et non compensé par un principe européen de même nature, qui serait attaché à la légitimité démocratique dont dispose l'Union européenne en matière fiscale.

**169. La légitimité démocratique discutable de la Commission européenne.** Ces difficultés sont inévitablement les mêmes concernant le contrôle des aides d'État par la Commission européenne, la légitimité politique de cette dernière étant discutée. En effet, si les Parlements nationaux bénéficient incontestablement d'une légitimité démocratique attachée à l'exercice du suffrage universel direct, ce n'est pas le cas de la Commission européenne, ses membres étant désignés sur proposition des États membres, après approbation du Parlement européen<sup>297</sup>. Bien que la Commission européenne dispose d'une « légitimité fonctionnelle »<sup>298</sup> basée sur

---

*« thus, one can say that judges govern to the extent that they help to generate the institutions that constitute the community, for the benefit of that community, over time ».* Traduction par nos soins.

292. Olivier DORD, « Systèmes juridiques nationaux et cours européennes : de l'affrontement à la complémentarité ? », *Pouvoirs* 2001, n° 1, p. 12.

293. *Ibid.*, p. 15.

294. C'est la position retenue par Pierre Pescatore selon qui « l'action d'une Cour placée au centre d'un système aussi hautement évolutif que le système communautaire, associée selon la volonté des traités aux autres institutions dans la réalisation d'objectifs acceptés par les États participants, placée aux côtés d'un législateur qui éprouve d'innombrables difficultés à former sa volonté, ne saurait être comparée à celle de juridictions nationales, même suprêmes, qui peuvent et doivent compter avec le dynamisme d'un pouvoir politique pleinement maître de ses instruments, capable à tout moment d'agir au gré des besoins sociaux, fournissant ainsi au juge national la clé législative de solutions que, pour sa part, le juge communautaire doit forger de ses propres mains s'il ne veut pas faillir à sa tâche » V. Pierre PESCATORE, « Rôle et chance du droit et des juges dans la construction de l'Europe », *Revue internationale de droit comparé* 1974, 26, n° 1, p. 14.

295. Pierre PESCATORE, *Le droit de l'intégration - Émergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés Européennes*, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 17. et 18.

296. Cette terminologie s'inspire de l'analyse de Jean-Paul Costa au sujet de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, et peut, selon nous, être reprise au sujet de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. V. Jean-Paul COSTA et Jean-Pierre PUISOCHET, « Entretien croisé des juges français », *Pouvoirs* 2001, n° 1, p. 170.

297. Article 17 du traité sur l'Union européenne.

298. Ioanna PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 393, citant Pierre PESCATORE, *Le droit de l'intégration - Émergence d'un phénomène nouveau*

« la sauvegarde de l'intérêt de l'Union et des exigences du marché intérieur »<sup>299</sup>, elle n'est pas suffisante pour légitimer l'obligation fiscale contraignante qui s'impose au contribuable national et ainsi compenser la portée politique du droit collectif reconnu aux citoyens de consentir l'impôt. La recommandation d'Olivier Dord selon laquelle, « à l'avenir, la construction européenne semble moins réclamer des juges qu'un législateur, moins requérir des décisions de justice qu'une bonne volonté politique »<sup>300</sup>, doit, plus que jamais, se vérifier en matière fiscale.

---

*dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés Européennes*, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 19.

299. Ioanna PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 393.

300. Olivier DORD, « Systèmes juridiques nationaux et cours européennes : de l'affrontement à la complémentarité ? », *Pouvoirs* 2001, n° 1, p. 17.

## Conclusion du chapitre 1

**170.** Les effets de l'intégration négative des fiscalités nationales sont doubles. Le respect des libertés de circulation, contrôlé par la Cour de justice, conduit à une érosion du consentement national de l'impôt dès lors que les Parlements nationaux ne sont plus libres d'adopter ou de maintenir une loi fiscale qui leur serait contraire. Dans le même temps, l'application du régime des aides d'État conduit à une captation du consentement de l'impôt puisque les Parlements nationaux ne peuvent mettre en œuvre certains avantages fiscaux sans en informer la Commission européenne qui les soumet à un contrôle de compatibilité.

**171.** La portée politique de ce phénomène est importante. Cela conduit, en l'absence de consentement européen de l'impôt, à étendre le champ d'application des dispositions de droit matériel à la fiscalité. En matière de fiscalité indirecte, l'atteinte est davantage prévisible puisque les dispositions applicables figurent expressément dans les traités européens et s'imposent, de ce fait, aux Parlements nationaux dans le cadre du fonctionnement du marché intérieur. En matière de fiscalité directe, les effets politiques de cette atteinte sont plus importants puisqu'aucune disposition des traités européens ne vise explicitement ce domaine. Ce mouvement se fonde principalement sur le contrôle des législations fiscales mené par les autorités européennes, auxquelles il revient de statuer sur les conditions dans lesquelles le consentement de l'impôt peut se concilier avec les exigences du marché intérieur. Il en ressort une forme d'exacerbation de la protection individuelle du contribuable national en ce qu'il est un acteur économique évoluant sur le marché européen, aux dépens de la participation politique des citoyens au sein de leur État membre. Dans ces conditions, l'application protectrice des dispositions européennes influence largement la détermination de l'obligation fiscale contraignante qui s'impose au contribuable, laquelle n'est plus réellement consentie librement par les citoyens à travers leurs représentants. Le contrôle des dispositions fiscales par les autorités européennes implique qu'une législation fiscale incompatible avec les dispositions européennes puisse, bien que votée par les Parlements nationaux, être écartée, conduisant à remettre en cause d'une manière postérieure l'étendue de la liberté reconnue aux citoyens de consentir l'impôt à travers leurs représentants. Malgré les quelques exceptions qui permettent

de justifier certaines entraves fiscales ou certaines aides d'État, le droit collectif de consentir l'impôt reconnu aux citoyens, en ce qu'il fonde et justifie l'impôt, s'efface sous l'influence de la protection européenne économique du contribuable. Il en résulte la situation paradoxale où ce que le contribuable gagne au niveau européen, en liberté individuelle de circulation, le citoyen le perd au niveau national, en droit collectif. Ainsi, c'est l'équilibre entre les droits du citoyen et les obligations du contribuable sur lequel repose la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt qui, sous l'influence de l'intégration fiscale négative, est fragilisé. Or, en l'absence de consentement européen de l'impôt, ce déséquilibre n'est pas compensé au niveau européen par un principe de légitimation de même nature.

**172.** Toutefois, si la fiscalité n'est pas mentionnée aux articles 3 et 4 du TFUE définissant les compétences générales de l'Union européenne, les autorités européennes disposent, d'après les dispositions de droit primaire, d'une compétence d'harmonisation en matière de fiscalité indirecte, mais aussi directe. La portée politique de l'intégration positive des fiscalités nationales doit de ce fait être étudiée, afin de mettre en perspective ses effets sur le consentement de l'impôt au regard de ceux de l'intégration négative.

## Chapitre 2

# La subordination du consentement de l'impôt à l'intégration fiscale positive

173. Les développements relatifs à la contestation du principe de consentement de l'impôt par les citoyens démontrent qu'en dépit de l'attribution par les États membres d'une compétence fiscale générale à l'Union européenne, le droit primaire permet aux autorités européennes d'agir juridiquement sur les fiscalités nationales, ce qui engendre du point de vue des citoyens des conséquences politiques. L'existence dans le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne d'un Titre VII, explicitement consacré aux « règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations », témoigne néanmoins de la nécessité, pour atteindre les objectifs européens, d'appréhender de manière directe la fiscalité, en reconnaissant aux autorités européennes la capacité d'accomplir, en matière fiscale, des actes juridiques licites au nom de l'Union européenne. D'une part, l'article 113 du TFUE prévoit spécifiquement l'adoption par le Conseil de l'Union européenne de dispositions touchant à l'harmonisation des législations nationales en ce qui concerne les impôts indirects. D'autre part, l'article 115 du TFUE prévoit l'adoption par le Conseil de dispositions pour le rapprochement des législations qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Si l'article 113 du TFUE prévoit expressément l'harmonisation des impôts indirects, l'article 115 peut être considéré comme un principe général d'harmonisation applicable aux autres impôts, c'est-à-dire aux impôts directs. L'Union européenne dispose donc d'une compétence d'harmonisation en matière de fiscalité indirecte et directe.

174. S'il est démontré que les dispositions de droit primaire ont une influence sur la citoyenneté fiscale abaissant la légitimité politique que l'obligation fiscale tire du consentement des citoyens en limitant la contrainte juridique pesant sur les contribuables nationaux, cette analyse doit également être développée au sujet des dispositions de droit dérivé. En ef-



fet, comme le relève le Professeur Michel Bouvier, « les directives communautaires visant à harmoniser les législations fiscales des États membres s'imposent à ceux-ci et mettent les assemblées parlementaires dans l'obligation d'en transcrire les dispositions dans l'ordre juridique interne et éventuellement de modifier la législation en vigueur »<sup>1</sup>. Dans ces conditions, il apparaît de manière évidente que dans le cadre de l'intégration positive des fiscalités nationales, l'adoption de la législation fiscale n'est pas consentie librement par les citoyens nationaux, mais soumise aux décisions prises par le Conseil dans le cadre de l'application des articles 113 et 115 du TFUE. Pour autant, les modalités de ce processus et sa portée politique doivent être distinguées de celles qui se réalisent dans le cadre de l'intégration négative des fiscalités nationales. La définition et la mise en œuvre de l'harmonisation fiscale ne s'exercent pas de façon autonome vis-à-vis des systèmes fiscaux nationaux, mais demeurent soumises à l'accord unanime des États membres réunis au Conseil, légitimant, au niveau européen, les contraintes auxquelles sont soumis les Parlements nationaux. Si les dispositions de droit dérivé ont nécessairement une influence substantielle sur le consentement de l'impôt confié aux parlementaires (Section I), la subordination des législations fiscales nationales aux dispositions de droit dérivé est en pratique susceptible de préserver matériellement ce droit collectif reconnu aux citoyens (Section II).

## **Section I Le consentement de l'impôt substantiellement influencé par le droit dérivé**

**175.** L'existence de disparités fiscales entre les différentes législations nationales peut nuire au fonctionnement du marché intérieur. Pour cela, il est nécessaire d'assurer une cohérence en sein de l'Union européenne afin que l'exercice simultané par les Parlements nationaux de leur compétence fiscale ne porte pas atteinte au fonctionnement du marché intérieur. Cette cohérence fiscale est atteinte par la mise en œuvre d'un processus d'harmonisation permettant le rapprochement des législations fiscales nationales à travers l'émergence de règles juridiques d'application commune au sein de l'Union européenne. Le processus d'harmonisation fiscale mise en œuvre par les dispositions de droit dérivé est une limite supplémentaire à la liberté reconnue aux Parlements nationaux de fixer les règles relatives aux champs, aux

---

1. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 139.

assiettes, aux taux ou aux modalités de recouvrement des impôts nationaux. Il en ressort un encadrement manifeste du consentement de l'impôt (§1) dont les effets juridiques se traduisent dans le contenu harmonisé des législations fiscales nationales (§2).

## **§1. L'encadrement du consentement de l'impôt par l'harmonisation fiscale**

176. Les premières directives d'harmonisation ont tout d'abord été adoptées en matière de fiscalité indirecte dans le cadre de l'établissement et du fonctionnement du marché intérieur et sur le fondement de l'article 113 du TFUE. Par la suite, la réalisation progressive du marché intérieur a conduit les autorités européennes à étendre l'utilisation des directives d'harmonisation à la fiscalité directe, sur le fondement de l'article 115 du TFUE, alors même que les rédacteurs des traités européens ont initialement exclu la fiscalité directe du champ d'application des dispositions européennes. Sans accorder une compétence fiscale à l'Union européenne, l'utilisation des articles 113 et 115 du TFUE démontre, explicitement (pour le premier) et implicitement (pour le second), que l'exercice de la compétence fiscale nationale peut être limité par l'action européenne, mettant en cause la légitimité qui lui est accordée par le consentement de l'impôt. Toutefois, l'influence sur le consentement de l'impôt doit être relativisée puisque cette limitation découle directement de l'habilitation dont dispose le Conseil pour adopter à l'unanimité et après consultation du Parlement européen des actes de droit dérivé (A). Aussi, le dialogue parlementaire permis par cette méthode d'harmonisation atténue ses effets politiques sur le consentement de l'impôt (B).

### **A. Une méthode intégrative fondé sur l'habilitation du Conseil**

177. S'il est possible d'affirmer que les contraintes découlant de l'harmonisation fiscale ménagent davantage le principe du consentement de l'impôt, c'est parce que la compétence d'harmonisation dont dispose l'Union européenne, à travers le Conseil, découle d'une habilitation à agir par laquelle les États membres, conformément à leur processus constitutionnel, ont préalablement consenti, à travers les dispositions du droit primaire, à l'exercice en commun de leur compétence fiscale lorsque cela est nécessaire dans le cadre du fonctionnement du marché commun (1). Dans ces conditions, la directive par ses caractéristiques techniques demeure l'outil juridique privilégié pour la mise en œuvre de ce processus (2).

## 1. Le droit primaire, consentement national préalable à l'action fiscale du Conseil

**178. Les articles 113 et 115 du TFUE fondement de l'habilitation à agir de l'Union européenne en matière fiscale.** L'intégration fiscale positive, et la méthode de l'harmonisation sur laquelle elle repose, trouve son fondement dans les dispositions du droit primaire européen. En matière de fiscalité indirecte, cette méthode est directement identifiée à l'article 113 du TFUE lequel indique que « le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ». En matière de fiscalité directe, si la question s'est posée de savoir si l'article 115 du TFUE pouvait être considéré comme assurant la possibilité de fonder une harmonisation<sup>2</sup>, elle est aujourd'hui dépassée. Il est désormais admis, malgré l'absence de dispositions concernant explicitement la fiscalité directe dans les dispositions de droit primaire, que la possibilité affirmée à l'article 115 selon laquelle « sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur », permet de fonder l'action des autorités européennes en matière de fiscalité directe, puisqu'il est indéniable que les impôts directs ont également un effet sur le fonctionnement du marché intérieur. La doctrine a toutefois mis en évidence la portée politique distincte de ces deux articles. Comme l'a relevé le Professeur Dominique Berlin, au sujet de la fiscalité directe, « l'article 100 (désormais article 115 du TFUE) envisage l'adoption de directive par le Conseil, statuant à l'unanimité pour le rapprochement des législations dans les différents domaines. Il ne pose donc aucune règle permettant de constater que les États ont effectivement limité leurs compétences en matière fiscale. Tout au contraire, il montre implicitement que de telles limitations ne pourront découler que des actes adoptés en ce domaine par le Conseil, statuant (...) à l'unanimité. C'est-à-dire que le transfert de la limitation de compétence ne peut découler de l'article 100 lui-même (désormais article 115 du TFUE), mais bien des actes adoptés sur la base de celui-ci »<sup>3</sup>. En ne mentionnant pas explicitement la fiscalité directe, l'article 115 ne peut pas être considéré comme fondant di-

---

2. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, 410 p. ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p.

3. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 187.

rectement l'attribution à l'Union européenne d'une compétence d'harmonisation en matière de fiscalité directe, comme c'est le cas de l'article 113 du TFUE. En pratique, les conséquences politiques et juridiques sont toutefois similaires, puisque dans les deux cas, ces articles reconnaissent directement, pour la fiscalité indirecte, ou indirectement, pour la fiscalité directe, la capacité pour l'Union européenne d'établir de manière licite certains actes de droit dérivé dans ces domaines. L'article 115 du TFUE peut donc être interprété comme une extension aux impôts directs de l'encadrement des impôts indirects permit par l'article 113, lorsque cela est nécessaire au fonctionnement du marché intérieur. Il en ressort, l'élargissement du champ d'application de l'harmonisation fiscale européenne.

**179. Une compétence fiscale d'harmonisation ne témoignant pas d'un consentement européen de l'impôt.** Dans ce contexte, la question est de savoir si l'extension du contenu de l'harmonisation fiscale européenne et de ses effets sur l'encadrement des fiscalités nationales peut être assimilée à l'attribution implicite d'une compétence fiscale à l'Union européenne, alors même que la fiscalité est exclue des articles 3 et 4 du TFUE mentionnant les compétences qui lui sont directement attribuées. De la réponse à cette question dépend la portée politique de l'encadrement des fiscalités nationales puisqu'elle implique l'identification d'un consentement européen de l'impôt. En effet, constitutionnalisé dans la plupart des États membres, le consentement de l'impôt est une exigence démocratique essentielle en ce qu'il fonde la légitimité de l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable. De ce fait, en tant que représentants des citoyens, le consentement de l'impôt est confié aux parlementaires. Le droit de faire légalement peser des contraintes sur les contribuables appartient alors exclusivement aux Parlements nationaux dans l'exercice de leur compétence fiscale. Dans ces conditions, la possibilité pour l'Union européenne d'exercer une compétence fiscale nécessite pour être constatée qu'il existe un consentement européen de l'impôt, par lequel les citoyens européens légitiment la possibilité pour les autorités européennes de faire peser sur les contribuables des obligations fiscales. Or, la lecture des articles 113 et 115 du TFUE ne permet pas d'identifier un tel consentement. La mise en œuvre de l'harmonisation fiscale européenne, si elle prévoit la consultation du Parlement européen, repose essentiellement sur les décisions du Conseil statuant à l'unanimité. La politique fiscale européenne ne fait donc pas intervenir directement les citoyens par le biais de leurs représentants au Parlement européen, mais repose sur le compromis politique exprimé par les États membres au sein du Conseil. Dès lors, « les traités européens reposent sur un équilibre entre subsidiarité et intervention communautaire : il entérine la compétence fiscale des États membres, mais il charge les autorités européennes d'en proposer l'harmoni-

sation »<sup>4</sup>. En l'absence d'un tel consentement, il est possible de conclure que la compétence dont dispose l'Union européenne en matière de fiscalité est une compétence d'harmonisation qui se limite à fixer les principes et les règles essentiels au rapprochement des législations fiscales nationales dans le cadre du fonctionnement du marché, mais ne permet pas la création d'imposition.

**180. La portée politique du consentement de l'impôt dans le processus européen d'harmonisation fiscale.** Selon Jean Maïa, « un risque s'attache (...) à n'appréhender l'influence du droit européen que sous l'angle d'une contrainte : ce serait perdre de vue le fondement constitutionnel de l'articulation entre les deux ordres juridiques, mais aussi négliger la réalité d'évolutions institutionnelles européennes et nationales qui ont accompagné l'affirmation du droit européen, et méconnaître ainsi la part de liberté nationale qui entre dans l'apparent déterminisme européen »<sup>5</sup>. En effet, instituée et mise en œuvre par les dispositions européennes elles-mêmes, la technique de l'harmonisation fiscale doit être considérée comme ayant été consentie en amont par les représentations nationales conformément à leurs règles constitutionnelles respectives. Si les dispositions de droit dérivé portant harmonisation fiscale ont une influence contraignante sur les fiscalités nationales et s'imposent de ce fait aux Parlements nationaux dans l'exercice du consentement de l'impôt ; les conséquences politiques de ce processus doivent être nuancées. Les dispositions de droit primaire dont elles découlent ont été préalablement consenties au niveau des États membres conformément à leur processus constitutionnel, le plus souvent après approbation ou ratification par les Parlements nationaux, en tant que représentants des citoyens<sup>6</sup>. C'est donc l'intervention des Parlements nationaux qui légitime explicitement (pour l'article 113 du TFUE) et implicitement (pour l'article 115 du TFUE) l'habilitation à agir du Conseil, en tant qu'autorité européenne, en matière fiscale. Pour reprendre les termes de Pierre Mazeaud, « ceci ne nous est pas imposé de l'extérieur :

---

4. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 190.

5. Jean MAÏA, « La contrainte européenne sur la loi », *Pouvoirs* 2005, n° 3, p. 54.

6. Selon de l'article 53 de la Constitution française du 4 octobre de 1958 : « Les traités de paix, les traités de commerce, les traités ou accords relatifs à l'organisation internationale, ceux qui engagent les finances de l'État, ceux qui modifient les dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, ceux qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire, ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi. Ils ne prennent effet qu'après avoir été ratifiés ou approuvés. Nulle cession, nul échange, nulle adjonction de territoire n'est valable sans le consentement des populations intéressées ». Selon l'article 11 de ce même texte, « le Président de la République peut soumettre au référendum tout projet de loi (...) tendant à autoriser la ratification d'un traité qui sans être contraire à la Constitution aurait des incidences sur le fonctionnement des institutions ». Cet article fût à l'origine du recours au référendum préalablement à la ratification du traité de Maastricht du 7 février 1992 et du référendum du 29 octobre 2004 en vue de l'établissement d'une constitution pour l'Europe, laquelle ne fût pas ratifiée suite au refus populaire. La ratification du traité de Lisbonne fut donc autorisée par le Parlement selon la procédure prévue à l'article 53 de la Constitution.

ceci résulte d'un consentement constitutionnel national et révocable »<sup>7</sup>. L'intégration positive des fiscalités nationales par le biais de l'harmonisation fiscale n'est donc pas fondée sur une logique de transfert du consentement de l'impôt des Parlements nationaux vers les autorités européennes, mais au contraire sur la volonté de préserver ce droit collectif reconnu aux citoyens nationaux.

**181.** Les compétences d'harmonisation de l'Union européenne en matière fiscale sont d'ailleurs explicitement limitées puisque l'action des autorités européennes doit être justifiée par « l'établissement ou le fonctionnement du marché commun »<sup>8</sup>. L'encadrement juridique des fiscalités nationales est ainsi limité à la nécessité d'éliminer les obstacles fiscaux causés par les différences entre les législations nationales afin de faciliter la réalisation du marché intérieur. Comme l'exprimait Le Professeur Pierre Beltrame, si « être libre c'est consentir à se lier »<sup>9</sup>, alors l'habilitation accordée à l'Union européenne pour agir en matière fiscale doit ainsi être considérée comme exprimant la volonté générale des citoyens de limiter leur liberté de consentir l'impôt lorsque cela est nécessaire pour le fonctionnement du marché. À cet égard, le recours privilégié aux directives dans le cadre du rapprochement des législations fiscales nationales est une preuve supplémentaire de l'influence du consentement de l'impôt dans le processus d'harmonisation.

## **2. La directive, outil privilégié pour l'action fiscale du Conseil**

**182. La portée politique avantageuse des directives.** Pour exercer les compétences reconnues à l'Union européenne, les autorités européennes peuvent adopter, aux termes de l'article 288 du TFUE des règlements, des directives, des décisions ou encore des recommandations ou des avis. Ces différents actes juridiques constituent ce que l'on appelle le droit dérivé. L'exercice de sa compétence d'harmonisation par l'Union européenne repose essentiellement sur deux types d'actes : les règlements et les directives. Une première distinction peut être établie à ce niveau entre la mise en œuvre de l'harmonisation en matière de fiscalité directe et indirecte. Si dans le premier cas, l'article 115, applicable à la fiscalité directe, impose l'utilisation des directives, dans le second cas, l'article 113 ne fait référence à aucun acte juridique spécifique ouvrant la possibilité que les actes adoptés sur ce fondement ne soient pas uniquement des directives. Pour autant, cette éventualité ne ressortait pas dans la rédaction initiale

---

7. Discours prononcé le 3 janvier 2005 par le président du Conseil constitutionnel lors de la présentation des vœux au président de la république à l'Élysée, in Jean MAÏA, « La contrainte européenne sur la loi », *Pouvoirs* 2005, n° 3, p. 63.

8. Articles 113 et 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. V. aussi Fabrice BIN, « Identités culturelles et harmonisation fiscale européenne », *Droits* 2014, n° 1, p. 251.

9. Pierre BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *Revue française de finances publiques* 1995, n° 51, p. 81.

de l'article 99 du traité de Rome, lequel indiquait que la Commission soumettait des propositions au Conseil qui statuait à l'unanimité, sans préjudice des dispositions des articles 100 et 101. Comme l'explique le Professeur Dominique Berlin, « la rédaction de l'article 99 laissait entendre, par le renvoi qu'elle opérait à l'article 100, que les actes susceptibles d'être adoptés pour l'harmonisation des fiscalités indirectes, devaient être ceux prévus par cet article - à savoir des directives - et selon la procédure prévue par celui-ci »<sup>10</sup>. La modification de la rédaction de l'article 99 suite au traité de Maastricht entraîne la suppression de la mention à l'article 100 du TFUE ouvrant définitivement la possibilité de mettre en œuvre l'harmonisation des fiscalités indirectes à partir de règlements.

**183.** Si cette éventualité s'est confirmée, le Conseil ayant adopté de nombreux règlements en matière de fiscalité indirecte, les directives demeurent « sans conteste l'acte juridique le mieux adapté à la réalisation de l'harmonisation, en laissant, en principe, une certaine marge de manœuvre aux États membres »<sup>11</sup>. Ce constat tient principalement au régime juridique attaché à la directive, lequel répond parfaitement à la volonté de préserver la compétence fiscale des Parlements nationaux attachée au principe du consentement de l'impôt. La particularité principale de la directive est qu'elle « lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens »<sup>12</sup> pour atteindre ces objectifs.

**184. Un consentement de l'impôt déclenché par l'obligation de transposition.** Cette faculté se traduit par l'obligation de transposer la directive en droit interne, excepté si cela va 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 »<sup>13</sup>. À l'inverse, le règlement est obligatoire dans

---

10. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 214.

11. *Ibid.*, p. 214.

12. Article 288 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

13. Cons. const., déc. n°2006-540 DC, du 27 juillet 2006, *Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins dans la société de l'information*, considérant 19. Si cette notion demeure ambiguë, elle a fait l'objet de nombreuses études doctrinales. A ce sujet, le Professeur Edouard Dubout, observe que « certaines normes au sein même de la Constitution bénéficient d'une autorité renforcée sur les autres » V. Édouard DUBOUT, « «Les règles ou principes inhérents à l'identité constitutionnelle de la France» : une supra-constitutionnalité? », *Revue française de droit constitutionnel* 2010, n° 3, p. 458. V. aussi Sébastien MARTIN, « L'identité de l'État dans l'Union européenne : entre «identité nationale» et «identité constitutionnelle» », *Revue française de droit constitutionnel* 2012, n° 3, pp. 13-44 ; Dominique ROUSSEAU, « L'identité constitutionnelle bouclier de l'identité nationale ou branche de l'étoile européenne » in *L'Identité constitutionnelle saisie par les juges en Europe*, sous la dir. de Laurence BURGORGUE-LARSEN, Pedone, Paris, 2011, pp. 9-100. Aussi est-il possible de s'interroger sur la possibilité de considérer le principe constitutionnel du consentement de l'impôt, inscrit à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, comme un principe se rattachant à l'identité constitutionnelle française et devant bénéficier d'une protection particulière et pouvant faire exception à l'obligation de transposition d'une directive en matière fiscale. Certes le pouvoir constituant a offert une garantie particulière au consentement de l'impôt en l'incluant dans les normes constitutionnelles. Le principe de légalité fiscale inscrit

tous ses éléments et applicable sans mesures intermédiaires puisqu'il produit ses effets directement dans les ordres juridiques nationaux. Conformément au principe de légalité fiscale, l'obligation de transposition incombe au législateur<sup>14</sup>. Ce qui a pour conséquence politique de déclencher, en amont des effets des dispositions de droit dérivé sur les fiscalités nationales, le consentement de l'impôt par les Parlements nationaux. Compris de cette manière, l'harmonisation fiscale européenne ne porte pas atteinte au droit des citoyens de consentir l'impôt, mais au contraire en dépend. Toutefois, la portée politique du consentement de l'impôt exercé dans le cadre européen doit être relativisée.

**185. La portée politique limitée d'un consentement de l'impôt « déclenché ».** Ce procédé conduit malgré tout à transformer substantiellement la portée politique du consentement de l'impôt. Dans ce contexte, l'exercice du consentement de l'impôt ne repose pas sur le droit re-

---

à l'article 34 de la Constitution confirme d'ailleurs cette volonté. Toutefois, si l'on retient la définition selon laquelle, « le concept interne d'identité constitutionnelle, quant à lui, s'entend comme l'ensemble des caractéristiques idiosyncrasiques permettant d'individualiser un État », il apparaît alors évident que le consentement de l'impôt, même s'il est un principe constitutionnalisé n'est pas une particularité étatique française, mais un principe politique inhérent aux démocraties modernes V. Sébastien MARTIN, « L'identité de l'État dans l'Union européenne : entre « identité nationale » et « identité constitutionnelle » », *Revue française de droit constitutionnel* 2012, n° 3, p. 26. En outre, la Cour de justice a reconnu le principe de légalité fiscale, en tant principe général du droit faisant partie de l'ordre juridique de l'Union, en s'appuyant sur la tradition constitutionnelle communes des états membres. V. CJUE, 8 mai 2019, aff. C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach / Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2019:390, pt. 39 et CJUE, 8 novembre 2022, aff. C-885/19, *Fiat Chrysler Finance Europe / Commission*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2022:859, pt. 97. Enfin, la technique d'harmonisation fiscale par les directives ne s'oppose pas au consentement de l'impôt, puisque les directives sont adoptées à l'unanimité par le Conseil, avant d'être obligatoirement transposées en droit interne. Aussi, en matière fiscale, l'identité constitutionnelle se comprend davantage dans le sens où, le principe de primauté des directives reste sans incidence sur la valeur constitutionnelle attachée au consentement de l'impôt laquelle fonde la compétence fiscale de l'Etat. V. Cons. const., déc. n°2015-726 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances rectificative pour 2015*, considérant 5, au sujet de la délicate question de l'abus de droit fiscal.

14. Si la voie législative reste privilégiée, il ressort de la jurisprudence européenne que « la transposition d'une directive n'exige pas nécessairement une action législative de chaque État membre » ; V. CJCE, 23 mai 1985, aff. C-29/84, *Commission c/ Allemagne*, Rec., p. 1661, pt. 23. Cette analyse sera reprise par l'Avocat général Monsieur Jacobs dans ses conclusions relatives à l'affaire *Commission c/ Allemagne* du 17 octobre 1991 selon lequel « il n'existe pas de règle impérative exigeant dans tous les cas l'adoption de mesures législatives pour la transposition d'une directive ». V. Point 24 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Jacobs, présentées le 8 mai 1991, dans l'affaire CJCE, 17 octobre 1991, aff. C-58/89, *Commission c/ Allemagne*, Rec., p. I-4983. Enfin, en France, l'article 38 de la Constitution de 1958 permet au Parlement de déléguer sa compétence législative de transposition des directives au gouvernement, qui agira par ordonnance. Les lois n°2001-1 du 3 janvier 2001 et n°2004-237 du 18 mars 2004 portant habilitation du Gouvernement à transposer, par ordonnance, des directives communautaires et à mettre en œuvre certaines dispositions du droit communautaire, complète l'habilitation ponctuelle permise par l'article 38 de la Constitution et habilite le gouvernement à agir dans plusieurs domaines spécifiques. Ces lois sont largement inspirées de la pratique italienne en vigueur depuis la loi *la Pergola* du 9 mars 1989, sur la participation de l'Italie au processus d'élaboration des normes communautaires et sur la procédure d'exécution de ses obligations communautaires (successivement remplacée par la loi Buttiglione du 5 février 2005 et la loi du 24 décembre 2012 concernant les règles générales sur la participation de l'Italie à l'élaboration et à la mise en œuvre de la législation et des politiques de l'Union européenne), dans laquelle le Parlement italien joue un rôle marginal dans la transposition des directives.



connu aux citoyens de constater collectivement la nécessité de l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable, mais sur l'obligation qui incombe à leurs représentants de mettre en œuvre les dispositions de droit dérivé dans les ordres juridiques nationaux. Dans cette situation, le consentement de l'impôt ne se rattache pas à la nécessité de l'obligation fiscale en elle-même, mais à la nécessité de son exécution et de sa mise en œuvre dans les systèmes fiscaux nationaux, les principes et règles organisant la norme fiscale ayant déjà été discutés et acceptés au niveau européen. Ainsi, la directive « en instituant une obligation de résultat à la charge de l'État destinataire, (...) devient ainsi, en quelque sorte par accessoire, un acte de l'ordre juridique national en ce qu'elle y crée au minimum un effet d'obligation »<sup>15</sup>. La transposition en droit interne, des dispositions contenues dans les directives fiscales, modifie le sens politique du consentement de l'impôt. Si son exercice reste formellement indispensable, il ne fonde plus la légitimité de l'obligation fiscale, et au-delà de la norme fiscale s'imposant au contribuable, mais légitime seulement sa mise en œuvre en droit interne. Le caractère contraignant des dispositions de droit dérivé et l'obligation de transposition emportent automatiquement le consentement de l'impôt, qui devient de ce fait un consentement « européenisé » de l'impôt, sans pour autant correspondre à un consentement européen de l'impôt.

**186.** À cet égard, la transposition des directives résulte en France d'une exigence constitutionnelle fondée à l'article 88-1 de la Constitution selon laquelle « la République participe à l'Union européenne constituée d'États qui ont choisi librement d'exercer en commun certaines de leurs compétences en vertu du traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tels qu'ils résultent du traité signé à Lisbonne le 13 décembre » et dégagée par la jurisprudence du Conseil Constitutionnel<sup>16</sup>. La question de l'influence de ces mesures sur le consentement de l'impôt se pose alors forcément, puisque ces mesures d'harmonisation sont des actes juridiquement contraignants dont la mise en œuvre en droit interne doit obligatoirement être assurée par les États membres. Malgré l'exercice du consentement de l'impôt, la directive agit comme un cadre juridique contraignant, en dehors duquel la volonté générale des citoyens en matière fiscale ne peut se déployer, puisque comme le confirme le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « l'auteur des normes européennes reste l'Union européenne »<sup>17</sup>. Si le consentement de l'impôt s'exprime formellement, il est substantielle-

---

15. François HERVOUËT, « La directive : Janus juridique parfait ou imparfait ? », *Revue de l'Union Européenne* 2011, n° 548, p. 292.

16. Cons. const., déc. n° 2004-496 DC du 10 juin 2004, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique*, considérant 7.

17. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 64.

ment lié au contenu des directives d'harmonisation<sup>18</sup>. Il en résulte la situation paradoxale selon laquelle, en l'absence de consentement européen de l'impôt, la légitimité accordée à la norme fiscale n'est que formelle, abaissant la portée politique de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation.

**187.** De surcroît, le consentement national de l'impôt peut même être contourné, puisque la Cour de justice de l'Union européenne reconnaît, dans certains cas, un effet direct aux directives afin de garantir la primauté du droit européen. Dans la décision *Van Duyn*<sup>19</sup> de 1974, la Cour de justice a reconnu qu'une directive à un effet direct si elle est claire, précise, inconditionnelle et si elle n'a pas été transposée dans les délais en droit interne<sup>20</sup>. Dans ce cas particulier, les dispositions de la directive européenne s'appliquent directement en droit interne sans que les Parlements nationaux n'aient adopté une législation nécessaire à leur mise en œuvre en droit interne. La directive déploie donc ses effets sur les contribuables alors même que les citoyens n'ont pas exercé leur droit collectif de consentir l'impôt puisque la transposition n'a pas eu lieu.

---

18. Ce constat se vérifie d'autant plus qu'il sera vu que la forme et le fond des directives évoluent.

19. CJCE, 4 décembre 1974, aff. C-41/74, *Van Duyn c/ Home Office*, Rec., p. 1337, pt. 13. Il convient de préciser que l'effet direct potentiellement reconnu aux directives reste asymétrique puisque les directives s'imposent aux États membres, mais ne peuvent pas être invoquées par ces derniers contre un citoyen. V. en ce sens, CJCE, 5 avril 1979, aff. C-148/78 *Ministère public c/ Tullio Ratti*, Rec., p. 1629.

20. L'absence ou le retard de transposition d'une directive en droit interne entraîne la mise en œuvre d'une action en manquement contre l'État membre conformément aux articles 259 et 260 du TFUE. Sur cette question, V. par exemple Ben J. M. TERRA et Peter J. WATTEL, *European tax law*, 6<sup>e</sup> éd., Kluwer Law International, Amsterdam, 2012, 1144 p., p. 56-62.; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p., p. 351-352. Pour des contributions générales relatives à la procédure de manquement, V. notamment, Maurice-Christian BERGERÈS, « Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », *Droit Fiscal* 1999, 30-35, pp. 1034-1042; Tristan MATERNE, *La procédure en manquement d'État. Guide à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne*, Larcier, Bruxelles, 2012, 432 p.; Thomas KÖNIG et Lars MÄDER, « Non-conformable, partial and conformable transposition : A competing risk analysis of the transposition process of directives in the EU15 », *European Union Politics* 2013, 14, n° 1, pp. 46-69; Stefaan VAN DER JEUGHT, « L'action en manquement "renforcée" : sanctions pécuniaires en cas de non-transposition des directives européennes », *Journal de droit européen* 2011, 3, n° 177, pp. 68-70; Delphine DERO-BUGNY, « La possibilité de sanctionner financièrement un État dès le premier arrêt en manquement : analyse de l'article 260, paragraphe 3, TFUE », *Revue des affaires européennes* 2019, n° 4, pp. 763-774. La responsabilité financière des États peut également être engagée du fait du dommage causé aux personnes physiques ou morales par la violation des obligations issues des dispositions européennes. Selon les termes de la Cour, « la possibilité de réparation à charge de l'État membre est particulièrement indispensable lorsque, (...), le plein effet des normes communautaires est subordonné à la condition d'une action de la part de l'État ». Pour que la réparation intervienne, trois conditions cumulatives doivent être réunies. Tout d'abord, le résultat prescrit par la directive doit comporter l'attribution de droits au profit de particuliers. Ensuite, le contenu de ces droits doit pouvoir être identifié sur la base des dispositions de la directive. Enfin, il doit exister un lien de causalité entre la violation de l'obligation qui incombe à l'État et le dommage subi par les personnes lésées. V. en ce sens, CJUE, 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, pts. 28 à 46.

**188.** Finalement, les effets politiques paradoxaux que produisent les directives sur le consentement de l'impôt s'expliquent par les particularités juridiques attachées à cette méthode d'harmonisation. En effet, la transposition « si elle est essentielle au bon fonctionnement du processus d'intégration, et à la légitimité de la législation européenne, (elle) peut représenter un défi pour les États membres puisque cette procédure a lieu dans un cadre très délimité, tant d'un point de vue matériel que d'un point de vue temporel »<sup>21</sup>. Si l'objectif n'est pas d'imposer une conception uniforme de la fiscalité au sein de l'Union européenne, l'application des articles 113 et 115 du TFUE implique tout de même que les Parlements nationaux ont entendu « limiter leurs prérogatives du point de vue des résultats »<sup>22</sup>. Pour Monsieur Loïc Levoyer, « cet appauvrissement de la compétence fiscale du Parlement est pernicieux, car il s'opère sous son impulsion, puisque la représentation nationale a ratifié le traité fondamental »<sup>23</sup>. La modification des systèmes fiscaux, sous l'influence des dispositions européennes de droit dérivé, est alors formellement légitimée par le consentement de l'impôt sans être, pour autant, le reflet de l'expression de la volonté générale.

## **B. Une méthode intégrative aux effets politiques nuancés par le dialogue parlementaire**

**189.** Les fondements et la mise en œuvre juridique du processus d'harmonisation fiscale témoignent de l'exercice formel du consentement de l'impôt. Le dialogue parlementaire qui s'initie lors des discussions qui précèdent l'adoption par le Conseil des directives d'harmonisation apparaît alors comme une manière de prendre en compte les choix collectifs des citoyens, malgré la portée politique limitée du consentement de l'impôt qu'implique la transposition des directives en droit interne. La volonté générale peut trouver à s'exprimer lors du dialogue politique qui s'instaure entre les Parlements nationaux et la Commission européenne (1), mais aussi à travers la consultation obligatoire du Parlement européen durant le processus législatif européen (2).

---

21. Diane FROMAGE, « La transposition des directives européennes et ses conséquences sur l'équilibre des pouvoirs nationaux-Regards croisés sur l'Allemagne, l'Espagne et l'Italie », *Revue de l'Union européenne* 2017, n° 612, pp. 551-558.

22. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 310.

23. Loïc LEVOYER, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, thèse de doct., 2002, LGDJ, Paris, p. 169.

## 1. Le dialogue politique entre les Parlements nationaux et la Commission européenne

**190. La transmission directe des propositions de directive de la Commission européenne aux Parlements nationaux.** L'exercice relatif du droit collectif reconnu aux citoyens de consentir l'impôt peut être compensé en impliquant davantage les parlementaires nationaux en tant que représentants des citoyens nationaux au cours des négociations qui précèdent l'adoption d'une directive. À cet effet, l'article 12 du TUE mentionne que « les parlements nationaux contribuent activement au bon fonctionnement de l'Union : en étant informés par les institutions de l'Union et en recevant notification des projets d'actes législatifs de l'Union conformément au protocole sur le rôle des parlements nationaux dans l'Union européenne ». Ces dispositions sont complétées par le protocole relatif au rôle des Parlements nationaux dans l'Union européenne dont l'article 2 prévoit que « les projets d'actes législatifs émanant de la Commission sont transmis directement par la Commission aux parlements nationaux, en même temps qu'au Parlement européen et au Conseil ». Cette transmission s'inscrit dans le cadre de la procédure dite du « dialogue politique », instituée par la Commission européenne en 2006<sup>24</sup> dans la perspective plus large du « plan D comme Démocratie, Dialogue et Débat »<sup>25</sup>. Si à ces débuts, cette procédure était uniquement axée sur la possibilité offerte aux Parlements nationaux de constater que l'action normative de la Commission européenne se faisait dans le respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité, elle a évolué et permet désormais aux Parlements nationaux de s'exprimer et d'émettre des avis concernant le fond des textes proposés par la Commission européenne. À défaut de pouvoir exercer une influence sur le fond de la norme fiscale au moment de sa transposition, les Parlements nationaux peuvent le faire en amont de son adoption par le Conseil.

Ce dialogue se fait principalement par le biais des résolutions européennes transmises à la Commission européenne<sup>26</sup> et dont le régime est constitutionnalisé aux articles 88-4<sup>27</sup> et 88-

---

24. Communication de la Commission au Conseil européen, du 10 mai 2006, Un projet pour les citoyens produire des résultats pour l'Europe, (COM2006), 211 final.

25. Communication de la Commission au Conseil européen, du 13 octobre 2005, contribution de la Commission à la période de réflexion et au-delà : Le Plan D comme Démocratie, Dialogue et Débat, (COM2005), 494 final.

26. La Commission européenne répond en moyenne aux Parlements nationaux dans un délai de trois mois. Toutefois, certaines résolutions n'appellent pas de réponse de la part de la Commission européenne, soit parce que la Commission européenne n'estime pas nécessaire d'y apporter une réponse, soit parce qu'elles ne se rattachent pas au régime du « dialogue politique » et que la Commission n'est alors, en dehors de ce cadre, pas tenue d'y apporter une réponse.

27. Selon l'article 88-4 de la Constitution française du 4 octobre 1958 : « Le Gouvernement soumet à l'Assemblée nationale et au Sénat, dès leur transmission au Conseil de l'Union européenne, les projets d'actes législatifs européens et les autres projets ou propositions d'actes de l'Union européenne. Selon des modalités fixées par le règlement de chaque assemblée, des résolutions européennes peuvent être adoptées, le cas échéant en dehors des sessions, sur les projets ou propositions mentionnés au premier alinéa, ainsi que sur tout document émanant d'une institution de l'Union européenne. Au sein de chaque assemblée parlementaire est instituée une commis-

6<sup>28</sup> de la Constitution du 4 octobre 1958, puisqu'il s'agit également des principaux outils<sup>29</sup> par lesquels le Parlement français contrôle la politique européenne menée par le gouvernement<sup>30</sup>.

**191. La manifestation du consentement de l'impôt à l'échelle européenne.** Concrètement, ce dialogue politique donne la possibilité aux Parlements nationaux de prendre part au processus législatif dans l'élaboration des directives en adressant directement à la Commission européenne des commentaires, des critiques et des réactions quant au fond des dispositions présentées. À ce sujet, le Professeur Didier Blanc remarque d'ailleurs qu'« un secteur domine largement les autres, il s'agit de celui des finances, de la fiscalité et de la monnaie unique »<sup>31</sup> puisque la majorité des résolutions des assemblées s'y rattachent. De manière évidente, la fiscalité est donc un domaine intéressant particulièrement les résolutions européennes<sup>32</sup>, puisqu'il s'agit pour les Parlements nationaux d'exercer par ce biais la compétence fiscale dont ils disposent. Il s'agit pour les parlementaires nationaux, en tant que représentants des citoyens, d'affirmer la volonté générale normalement exprimée par le consentement de l'impôt. En effet, l'exercice formel du consentement de l'impôt imposé par l'obligation de transposition ne garantit pas en substance le respect du droit collectif reconnu aux citoyens de consentir

---

sion chargée des affaires européennes ».

28. Selon l'article 88-6 de la 4 octobre 1958 : « L'Assemblée nationale ou le Sénat peuvent émettre un avis motivé sur la conformité d'un projet d'acte législatif européen au principe de subsidiarité. L'avis est adressé par le président de l'assemblée concernée aux présidents du Parlement européen, du Conseil et de la Commission européenne. Le Gouvernement en est informé. Chaque assemblée peut former un recours devant la Cour de justice de l'Union européenne contre un acte législatif européen pour violation du principe de subsidiarité. Ce recours est transmis à la Cour de justice de l'Union européenne par le Gouvernement. À cette fin, des résolutions peuvent être adoptées, le cas échéant en dehors des sessions, selon des modalités d'initiative et de discussion fixées par le règlement de chaque assemblée. À la demande de soixante députés ou de soixante sénateurs, le recours est de droit ».

29. Selon l'article 88-6 de la Constitution du 4 octobre 1958, aux résolutions s'ajoutent des avis motivés que l'Assemblée nationale ou le Sénat peuvent émettre sur la conformité d'un projet d'acte législatif européen au regard du principe de subsidiarité.

30. A ce titre, le protocole n°1 sur « le rôle des parlements nationaux dans l'Union européenne », annexé au traité sur l'Union européenne rappelle que « la manière dont les parlements nationaux exercent leur contrôle sur leur gouvernement pour ce qui touche aux activités de l'Union européenne relève de l'organisation et de la pratique constitutionnelles propres à chaque État membre ».

31. Didier BLANC, « La responsabilité politique du gouvernement français du fait de son action européenne : vingt ans de résolutions européennes de l'article 88-4 C (1993-2013) » in *La responsabilité politique des exécutifs des États membres du fait de leur action européenne*, sous la dir. de Pierre-Yves MONJAL, Christophe GESLOT et Jean ROSSETO, Bruylant, Bruxelles, 2016, pp. 201-215.

32. La proposition de directive sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) a notamment fait l'objet de plusieurs propositions de résolution européenne émanant de l'Assemblée nationale et du Sénat. V. en ce sens la proposition de résolution européenne de Mme Isabelle Bruneau n°4514, déposée le 15 février 2017 et adoptée par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire le 15 mars 2017. La députée s'interroge notamment sur « l'interprétation qu'elle (la Commission européenne) entend donner à la directive quant à la compatibilité de la super-déduction en faveur des activités de recherche et développement avec les dispositifs nationaux de soutien à l'innovation et à la recherche ».

l'impôt puisqu'ils ne peuvent pas s'exprimer sur le fond des dispositions de la norme fiscale transposée. Le dialogue qui se noue entre les Parlements nationaux et la Commission à travers l'adoption de résolutions peut être interprété comme une manifestation indirecte du consentement de l'impôt à l'échelle européenne, limitant les effets politiques liés aux insuffisances démocratiques du cadre décisionnel européen en matière fiscale.

**192.** Pour autant, ces résolutions n'ayant aucune valeur juridique contraignante, il ne faut pas surestimer leur portée politique au regard du consentement de l'impôt. Si au regard de la légitimité politique de l'impôt, cette absence peut être regrettée, elle est en fait justifiée par la nature avant tout européenne du processus législatif mis en œuvre dans le cadre de l'harmonisation des fiscalités nationales. Comme l'indique le Professeur Didier Blanc « l'étude des résolutions démontre que les préoccupations exprimées sont marquées du sceau de considérations consistant pour l'essentiel en une défense et illustration des intérêts nationaux »<sup>33</sup>. L'attribution d'un caractère contraignant aux résolutions européennes en matière fiscale aurait pour conséquence, en imposant la prise en compte de l'ensemble des revendications des Parlements nationaux, de limiter davantage, voire de rendre impossible le rapprochement des législations fiscales nationales qu'implique l'harmonisation fiscale. Or, pour évoluer, la politique fiscale européenne réclame de se construire à partir de considérations principalement européennes et non seulement nationales. Du reste, l'intégration négative des fiscalités nationales ne pourra disparaître, et avec elle ses conséquences politiques sur le consentement de l'impôt, qu'à mesure que la cohérence entre les législations fiscales nationales sera renforcée. Dans ces conditions, ce n'est pas tant la protection du consentement de l'impôt qui doit être encouragée que le renforcement de la compétence d'harmonisation dont dispose l'Union européenne en matière fiscale qui doit être recherchée, la première reposant paradoxalement sur la seconde.

## **2. La consultation du Parlement européen**

**193.** Depuis la création de l'Union européenne, les pouvoirs du Parlement européen ont été largement renforcés<sup>34</sup>. Comme l'indiquent Olivier Costa et Nathalie Brack, « à l'origine, la procédure de consultation s'appliquait à l'essentiel de l'activité législative européenne et constituait la seule implication du Parlement européen dans l'élaboration des normes. Au fil

---

33. Didier BLANC, « La responsabilité politique du gouvernement français du fait de son action européenne : vingt ans de résolutions européennes de l'article 88-4 C (1993-2013) » in *La responsabilité politique des exécutifs des États membres du fait de leur action européenne*, sous la dir. de Pierre-Yves MONJAL, Christophe GESLOT et Jean ROSSETO, Bruylant, Bruxelles, 2016, pp. 201-215.

34. Olivier COSTA et Paul MAGNETTE, « Idéologies et changement institutionnel dans l'Union européenne. Pourquoi les gouvernements ont-ils constamment renforcé le Parlement européen ? », *Politique européenne* 2003, 1, n° 9, pp. 49-75.

du temps, elle a été remplacée par les procédures de coopération, puis de codécision, plus favorable au Parlement »<sup>35</sup>. Pour autant, ces évolutions ont ignoré le domaine de la fiscalité où, comme l'indiquent les articles 113 et 115 du TFUE, le Parlement européen ne joue qu'un rôle consultatif. Cette intervention limitée est principalement justifiée par la nature politique particulière de la fiscalité, laquelle renvoie à travers le principe du consentement de l'impôt à l'exercice de la souveraineté politique. C'est parce que les « États membres ont toujours refusé le transfert de cette compétence jugée comme leurs attributs constitutifs et historiques par excellence »<sup>36</sup>, que la fiscalité reste un domaine de nature intergouvernementale, relevant de la procédure législative spéciale, « dont la raison d'être première est la limitation de l'influence du Parlement européen »<sup>37</sup>.

Certes, l'intervention de Parlement européen, même limitée à une simple consultation, peut, par la représentation démocratique des citoyens européens qu'assure cette institution, représenter un gage de légitimation de la directive au niveau européen, dont la portée s'étend, par ricochet, aux effets qu'elle produit en droit interne sur l'organisation des systèmes fiscaux. Toutefois, cette intervention, pour autant qu'elle soit prise en compte par la Commission européenne et le Conseil, ne peut à elle seule, compenser l'affaiblissement de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt. Elle n'est pas suffisante pour limiter les difficultés liées à l'encadrement substantiel du consentement de l'impôt. Plus encore, comme l'expliquent les Professeurs Alexandre Maitrot de la Motte et Edoardo Traversa, « ce partage ambigu de compétences entre l'Union et ses États membres mine la lisibilité politique du processus décisionnel européen en matière fiscale. En effet, le recours à des directives implique un nécessaire partage de compétences entre l'Union européenne et les États membres portant sur la même matière imposable, ce qui, du point de vue du citoyen-contribuable, concourt à renforcer la déresponsabilisation des différents niveaux de pouvoir »<sup>38</sup>. L'équilibre sur lequel repose la citoyenneté fiscale, entre le droit collectif de consentir l'impôt reconnu aux citoyens et le devoir fiscal du contribuable est déstabilisé par l'intervention de l'Union européenne dans l'exercice du consentement de l'impôt. Cela affaiblit la légitimité politique du devoir de payer l'impôt dont le contribuable est redevable en tant que membre de la collectivité. La relation qui se noue entre l'État et le contribuable à partir de la citoyenneté est, de ce fait, menacée.

---

35. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 264.

36. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 189.

37. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 263.

38. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 360.

Une nouvelle fois apparaît la situation paradoxale selon laquelle le consentement de l'impôt s'efface derrière la reconnaissance d'un statut transnational du contribuable accordé par les directives européennes, sans pour autant que ce dernier puisse être considéré *stricto sensu* comme un « contribuable européen » dont la légitimité des normes fiscales auxquelles il serait soumis dépendrait de l'exercice par les citoyens européens d'un consentement de l'impôt.

**194. La nécessité d'un approfondissement des relations.** La poursuite de l'élargissement des compétences attribuées au Parlement européen est nécessaire afin que cette institution ne dispose plus seulement d'un pouvoir de consultation en matière fiscale, mais de prérogatives qui soient juridiquement contraignantes dans la procédure d'harmonisation. Le Parlement européen doit désormais disposer d'une véritable compétence législative en matière fiscale. Conformément à la procédure législative ordinaire, le Parlement européen pourrait alors devenir co-auteur, avec le Conseil, de la législation fiscale. Cette évolution s'impose afin de permettre aux citoyens européens, à travers leurs représentants, de participer à la décision fiscale et ainsi de renouveler et d'augmenter la légitimité des effets que ces normes de droit dérivé produisent en droit interne. Elle s'avérera d'autant plus indispensable qu'elle s'accompagnera de l'abandon du vote à l'unanimité, ce dispositif jouant, en pratique, comme une protection du principe de légalité fiscale mise en œuvre par le législateur national.

## **§2. Les conséquences juridiques de l'encadrement du consentement de l'impôt**

**195.** Les contraintes pesant sur la mise en œuvre du consentement de l'impôt se traduisent par l'encadrement juridique du principe de légalité fiscale puisque le contenu de la norme fiscale est contraint par les dispositions des directives, ce qui implique comme le résume justement le Professeur Boulouis que « le droit national continue d'exister en tant que tel, mais se trouve privé de la possibilité de déterminer lui-même ses finalités »<sup>39</sup>. Les effets juridiques de l'harmonisation fiscale sur les systèmes fiscaux nationaux sont alors moins diffus que dans le cadre du contrôle des législations fiscales sur la base des dispositions européennes de droit primaire, puisqu'ils correspondent au respect du contenu des directives. Pour autant, tout comme dans le cadre de l'intégration négative des fiscalités nationales, l'action normative de l'Union européenne est limitée aux nécessités imposées par le fonctionnement du marché intérieur (A) même si en pratique un durcissement de l'encadrement des fiscalités nationales peut être constaté (B).

---

39. Jean BOULOUIS, *Droit Institutionnel de l'Union européenne*, Montchrestien, Paris, 1997, p. 254.



## A. Une contrainte justifiée par le fonctionnement du marché intérieur

196. L'objectif essentiel des directives d'harmonisation en matière fiscale reste l'élimination de certains obstacles au bon fonctionnement du marché intérieur, issus de l'application simultanée des systèmes fiscaux nationaux. Les effets les plus notables du processus d'harmonisation se sont logiquement révélés en fiscalité indirecte, à travers l'utilisation de l'article 113 du TFUE, puisque l'incidence économique de la fiscalité indirecte conduit à ce que les disparités soient potentiellement plus néfastes à la réalisation d'un marché intérieur dépourvu de frontières fiscales et garantissant l'exercice des libertés économiques (1). On comprend dès lors qu'au regard de cet objectif, l'harmonisation, même si elle concerne également la fiscalité directe, demeure dans ce domaine davantage limitée (2).

### 1. L'harmonisation étendue des fiscalités indirectes

197. L'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne constitue le fondement juridique de l'harmonisation de la fiscalité indirecte. Il ressort également de la lecture de cet article que l'harmonisation fiscale doit être mise en œuvre afin d'« assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ». Dans un premier temps, ce sont les objectifs et les impératifs liés au marché intérieur, notamment la correction des distorsions de concurrence<sup>40</sup> qui fondent l'harmonisation fiscale, et dans un deuxième temps, ce sont les modalités juridiques liées à ces mêmes objectifs qui, à travers les directives (et parfois les règlements), s'intègrent aux systèmes fiscaux nationaux. En pratique, l'harmonisation de la fiscalité indirecte concerne, pour l'instant, essentiellement la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et les droits d'accises.

---

40. Au vu de la formulation de l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne la question a pu se poser de savoir si le fonctionnement du marché intérieur et les distorsions de concurrence pouvaient être analysés comme deux objectifs d'instincts. Il apparaît selon la jurisprudence de la Cour de justice que ces deux objectifs puissent être globalisés du fait du lien qu'ils entretiennent. A ce sujet, dans une décision *Espagne c/ Conseil*, la Cour a déclaré que « dans l'arrêt du 11 juin 1991, *Commission/Conseil* (C-300/89, Rec. p. I-2867, point 15), la Cour a souligné que, pour la mise en œuvre des libertés fondamentales énoncées à l'article 8 A du traité CEE, les disparités entre les ordres juridiques des États membres nécessitent des mesures d'harmonisation dans les domaines où il y a le risque que ces disparités créent ou maintiennent des conditions faussées pour la concurrence (...); de même, les disparités entre les ordres juridiques des États membres nécessitent des mesures d'harmonisation dans la mesure où de telles disparités risqueraient d'entraver la libre circulation des marchandises au sein de la Communauté ». V. CJCE, 13 juillet 1995, aff. C-350/92, *Royaume d'Espagne c/ Conseil de l'Union européenne*, Rec., p. I-1985. La mesure d'harmonisation doit avoir pour but d'éliminer une distorsion de concurrence générée par les disparités entre les fiscalités indirectes nationales, afin d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur.

**198. La cas de la directive TVA.** La directive TVA, mise en place à la suite du rapport de Neumark de 1962<sup>41</sup>, témoigne de la place accordée à ces objectifs dans le cadre du fonctionnement du marché intérieur, puisque « comme tout impôt intégré au prix des produits et des services, le défaut d'harmonisation minimal de ces droits est susceptible de fausser la concurrence entre les États membres »<sup>42</sup>. D'ailleurs, cet impôt représente actuellement le principal impôt harmonisé au niveau européen, ses principes d'organisation étant communs à l'ensemble des États membres. Selon la jurisprudence, « le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation, exactement proportionnel au prix des biens et des services, quelque soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition »<sup>43</sup>.

---

41. A l'époque le rapport Neumark met en évidence le caractère inadapté d'un impôt sur le chiffre d'affaires à cascade et la nécessité pour les États membres de mettre en place d'un impôt unique sur le chiffre d'affaire, puisque « ce type d'impôt présente d'abord l'inconvénient de provoquer des distorsions de concurrence à l'intérieur des économies nationales où il est appliqué et de favoriser artificiellement la concentration des entreprises. Cet impôt fausse en outre les échanges internationaux du fait de l'impossibilité de calculer exactement la charge globale de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour un bien déterminé et par conséquent - en cas d'application du principe du pays de destination - le montant des droits compensatoires ou ristournes correspondant à cette charge », V. *The EEC Reports on Tax Harmonisation – The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Report of the Sub-Groups A, B and C*, IBFD Publications, Amsterdam, 1963, p. 41. *A contrario* un impôt unique sur le chiffre d'affaires permet de taxer la valeur finale de la production du bien ou du service, minorée des dépenses réalisées en amont pour la production de ce bien ou ce service. L'avantage de cette pratique est qu'elle permet la déduction de l'impôt payé en amont sur les dépenses nécessaires à la production du bien ou du service. Cette méthode garantit la neutralité de l'impôt. A ce sujet, V. Han KOGELS, « Making VAT as Neutral as Possible », *EC tax review* 2012, 21, n° 5, pp. 230-232 ; Christian AMAND, « VAT neutrality : a principle of EU law or a principle of the VAT system ? », *World Journal of VAT/GST Law* 2013, 2, n° 3, pp. 163-181 ; Charlene Adline HERBAIN, *VAT neutrality*, Larcier, Bruxelles, 2015, 338 p.

42. Christian LOPEZ, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne », *Les Petites Affiches* 2000, n° 61, p. 6.

43. CJCE, 1er avril 1982, aff. C-89/81, *Staatssecretaris van Financiën c/ Hong-Kong Trade Development Council*, Rec. p. 1277, pt. 7 et CJCE, 3 mars 1988, aff. C-252/86 *Gabriel Bergandi c/ Directeur général des impôts*, Rec. p. 1343, pt. 8.

**199. Le régime mis en place par la directive TVA.** Concrètement, la directive TVA établit<sup>44</sup> le régime commun<sup>45</sup> applicable à cet impôt, après en avoir délimité le champ d'application. Sans mener une analyse détaillée du fonctionnement pratique de la directive TVA, il convient néanmoins de remarquer que son champ d'application est étendu puisqu'elle couvre l'ensemble des livraisons de biens, des acquisitions intracommunautaires de biens, des prestations de services, et enfin des importations de biens, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel<sup>46</sup>. Aussi, la contrainte juridique pesant sur le principe de légalité fiscale est d'autant plus importante que le champ d'application de la directive TVA est étendu.

**200.** La directive TVA organise également les modalités techniques du système commun de TVA<sup>47</sup>. À ce sujet, et sans étudier l'ensemble de ces caractéristiques, la méthode employée pour harmoniser les taux, en ce qu'ils sont un marqueur visible et important dans les politiques fiscales, est particulièrement révélatrice des effets pratiques de cette harmonisation sur les droits fiscaux nationaux. En effet, la directive TVA n'impose pas un taux uniforme s'appliquant à l'ensemble des États membres, mais s'attache à réduire les écarts entre les taux pratiqués dans les différents États membres en fixant des taux « planchers »<sup>48</sup>. Si les Parle-

---

44. Le 11 avril 1967, avait été adoptée la Première directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Les objectifs de l'harmonisation de la TVA y étaient annoncés de manière très claire. A ce sujet, V. Michel AUJEAN, « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du Palais* 2007, n° 191, p. 18. L'harmonisation de la TVA connaîtra par la suite plusieurs étapes, qui seront toutes consolidées à travers la directive 2006/112/CE. Ces dispositions sont également complétées par le Règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil, du 7 octobre 2013, modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services, *JOUE L* n° 248, 26 octobre 2013, p. 1. Pour de bref rappel historique de l'harmonisation de la TVA dans l'Union européenne, V. par exemple, Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 190. à 192 et Marie LAMENSCH, Charlène HERBAIN et Edoardo TRAVERSA, *Taxe sur la valeur ajoutée-Droit belge et européen*, Larcier, Bruxelles, 2020, p. 21. à 25.

45. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, explique d'ailleurs que la dénomination de cette directive est incorrecte, « dès lors qu'elle a harmonisé le champ d'application de la TVA plutôt qu'uniformisé son assiette ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 521. Pour autant, le Professeur Rita de la FERIA complète cette analyse et évoque, à travers ce processus d'harmonisation, la « possibilité que les pays européens s'engagent dans un processus involontaire de convergence des assiettes TVA ». V. Rita de LA FERIA, « Blueprint for reform of VAT rates in Europe », *Intertax* 2014, 43, pp. 155-172.

46. Article 2 de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2016, « relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée », *JOUE L* n° 347, 11 décembre 2006, pp. 1-118. Pour une étude détaillée de ces quatre types d'opérations, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p., p. 521-537.

47. A ce titre les dispositions de la directive s'intéressent successivement : au fait générateur et à l'exigibilité de la taxe, à la base d'imposition, aux taux, aux exonérations et enfin aux différentes déductions.

48. Plusieurs taux « planchers » sont ainsi définis. Un taux de TVA « standard » d'au moins 15 % et deux taux réduits d'au moins 5%, applicables à certains produits ou certaines activités présentant un caractère social ou culturel. Au niveau européen, les taux standards varient de 15% pour le Luxembourg à 27% pour la Hongrie. En France, le taux de TVA normal est de 20% et le taux réduit de 5,5%.

ments nationaux, en tant que représentants des citoyens, conservent la liberté de fixer les taux de TVA applicable au niveau national, l'exercice de cette compétence est encadré puisque les taux doivent respecter les seuils fixés par la directive TVA, sous peine de non-conformité au droit de l'Union européenne. Cette obligation se comprend comme la volonté de lutter contre les distorsions de concurrence sur le marché qui résulteraient de l'application de taux de TVA nationaux trop bas, illustrant concrètement les contraintes juridiques européennes pesant sur le consentement de l'impôt.

Pour autant, les effets de l'harmonisation dont font l'objet les taux doivent être relativisés, puisque de nombreuses dérogations individuelles étaient accordées, ménageant la liberté des Parlements nationaux de fixer les taux applicables à certaines opérations économiques. Face à la multiplication de ces dérogations et dans un souci de simplification et d'égalité de traitement entre les États membres, la directive 2022/542 du 5 avril 2022<sup>49</sup> modifie les règles concernant la fixation des taux de taxe sur la valeur ajoutée. Déjà discutée depuis plusieurs années, cette directive reprend à l'identique les changements suggérés dans la proposition de directive du Conseil de l'UE du 7 décembre 2021<sup>50</sup>. Les États membres pourront désormais appliquer deux taux réduits supérieurs à 5%, un taux réduit inférieur à 5% et une exonération avec un droit à déduction en amont. La liste des biens et services pour lesquels des taux réduits de TVA sont autorisés (annexe III de la directive TVA), a également été mise à jour. À ce titre, il est

---

49. Directive (UE) 2022/542 du Conseil, du 5 avril 2022, modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 107 du 6 avril 2022, pp. 1–12.

50. A ce sujet, le plan d'action TVA présenté en 2016 prévoyait la possibilité de redonner davantage de liberté aux États membres en matière de fixation des taux de TVA. A cette fin, deux options étaient proposées. La première consistait à « maintenir le taux normal minimal de 15 % et à réexaminer régulièrement la liste des biens et services pouvant bénéficier de taux réduits, en se fondant sur les contributions des États membres ». La deuxième, consistait « à supprimer la liste des biens et services pouvant bénéficier de taux réduits ». V. Communiqué de presse du 7 avril 2016 concernant la Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil et au comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, « Vers un espace unique dans l'Union - L'heure des choix », COM(2016) 148 final. La Commission européenne a par la suite retenue une approche intermédiaire dans sa proposition de directive présentée le 18 janvier 2018, selon laquelle « les règles harmonisées et moins restrictives permettraient à l'ensemble des États membres d'appliquer, outre les deux taux réduits d'au moins cinq pour cent et l'exonération avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur actuellement autorisée, un autre taux réduit allant de cinq à zéro pour cent. Au lieu d'étendre la liste déjà longue des biens et des services pouvant faire l'objet des taux réduits, l'annexe III serait remplacée par une liste négative qui ne peut pas faire l'objet des taux réduits ». V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 18 janvier 2018, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2018) 20 final. Le bénéfice d'une telle évolution avait d'ailleurs été rappelé par la Commission européenne dans le cadre de l'une des mesures du paquet en faveur d'une fiscalité équitable et simplifiée présentée le 15 juillet 2020. V. Communication de la Commission au Parlement et au Conseil, du 15 juillet 2020, un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance, COM(2020) 312 final. En effet, une évolution des taux s'insérerait parfaitement dans la nécessité de donner davantage de liberté aux États membres dans le cadre des politiques de relance nationales pour faire face à la crise de la Covid 19, mais aussi de leur permettre de mieux aligner leur politique en TVA sur des objectifs spécifiques d'environnement ou de santé publique. Poursuivant cet objectif, la Commission européenne a présenté le 7 décembre 2021 une proposition de directive précisant celle du 18 janvier 2018 et adoptée en avril 2022.

intéressant de remarquer que l'évolution des opérations économiques ouvrant droit aux taux réduits de TVA va dans le sens de la prise en compte de l'intérêt général normalement exprimé par le consentement de l'impôt. Les deux principales préoccupations qui se dégagent de cette modification : application de taux réduits pour des objectifs spécifiques de politique sociale et de politique environnementale, le confirment. La volonté générale de poursuivre certaines politiques publiques spécifiques peut s'exprimer à travers la liberté des citoyens de consentir collectivement à l'application de taux réduits concernant certaines opérations économiques.

Si les Parlements nationaux sont tenus de mettre en œuvre au sein de leur système fiscal une taxe répondant aux principes européens d'organisation du système commun de TVA<sup>51</sup>, mais aussi empêchés de maintenir des taxes sur le chiffre d'affaires équivalentes à la TVA, ils conservent cependant une certaine liberté, notamment dans l'application des taux. La marge de liberté reconnue aux Parlements nationaux atteste que le régime européen de TVA complète les régimes nationaux de TVA sans les remplacer, préservant le principe du consentement de l'impôt malgré l'exercice « européenisé » de la compétence fiscale. En matière de TVA, la compétence des Parlements nationaux ne peut s'exercer que dans la limite d'un cadre juridique préétabli au niveau européen.

Les auteurs de la directive TVA ont d'ailleurs pris le soin d'instaurer un régime transitoire concernant les opérations intracommunautaires afin de permettre « une adaptation progressive des législations nationales dans des domaines déterminés »<sup>52</sup>. Cela témoigne des difficultés

---

51. Cette affirmation emporte deux conséquences. D'une part, dans de nombreux systèmes fiscaux européens, la taxation sur le chiffre d'affaires ne répondait pas aux caractéristiques de l'actuelle taxe sur la valeur ajoutée, mais à celle de taxes cumulatives à cascade, comme c'était le cas en Belgique ou en Allemagne. Dès lors, si en France l'influence des mesures d'harmonisation de la TVA fût moins perceptible puisqu'en étant le système « plus rationnel et abouti », le modèle français inspira largement les premières directives européennes, le respect de ces dispositions entraîna des changements substantiels dans de nombreux systèmes fiscaux. V. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 192. et Marie LAMENSCH, Charlene HERBAIN et Edoardo TRAVERSA, *Taxe sur la valeur ajoutée-Droit belge et européen*, Larcier, Bruxelles, 2020, p. 19. D'autre part, cela signifie que même si un État membre ne souhaite pas instaurer de TVA, il y est contraint.

52. Point 9 de la directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006, « relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée », JOUE L n°347, 11 décembre 2006, pp. 1-118. En 2016, la Commission a présenté un plan d'action visant à moderniser le régime de taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union. Ce plan définit les principes d'un futur « espace TVA unique », dit « robuste ». Il s'agit de modifier les règles de TVA intra-communautaires actuelles qui sont inadaptées et de les faire évoluer vers un régime définitif de taxation des biens et services dans le pays d'origine, au taux de TVA de ce pays. Aussi la Commission européenne a présenté en 2018 une proposition de directive afin de réviser le régime de TVA applicable aux échanges-intracommunautaires. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 25 mai 2018, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'introduction de mesures techniques détaillées pour le fonctionnement du système de TVA pour la taxation des échanges entre les États membres, COM(2018) 329 final. Il s'agirait de supprimer l'exonération de TVA dont dispose actuellement les livraisons intra-communautaires, en taxant ces opérations comme des opérations domestiques, c'est-à-dire selon le principe de destination (application du taux de TVA du pays de destination), afin de réduire la fraude TVA, et notamment la fraude carrousel. Cette fraude sophistiquée est apparue dans les années 1970 avec les débuts du système commun de TVA et l'augmentation des mouvements trans-

politiques particulières liées à l'harmonisation fiscale, puisque si elle est décidée à l'unanimité par le Conseil, elle est mise en œuvre par les Parlements nationaux à travers l'exercice de leur compétence fiscale<sup>53</sup>. Aussi, la mise en œuvre d'un régime juridique commun nécessite de se faire à partir du consentement de l'impôt et non en dépit de celui-ci.

**201. L'exemple du livre numérique.** La polémique autour de la question du taux de TVA applicable au livre numérique en témoigne. À l'origine de ce conflit entre certains États membres et les autorités européennes se trouvait la qualification juridique de l'opération imposable à la TVA. En effet, les autorités européennes considéraient les livres numériques, non pas comme des biens, mais comme des services. Cette qualification empêchait l'application aux livres numériques, du taux réduit de TVA, dont pouvaient bénéficier les livres papier. La directive européenne du 5 mai 2009<sup>54</sup>, marque une première avancée et étend la possibilité d'appliquer le taux réduit de TVA aux livres numériques, mais seulement s'ils sont distribués

---

frontaliers de marchandises. Elle se développe considérablement à l'ensemble de l'Union européenne à partir de 1993 avec le traité de Maastricht et la suppression des frontières fiscales. Il s'agit d'une fraude par laquelle « une chaîne d'opérations organise la circulation (réelle ou virtuelle) de biens au sein de l'Union européenne et profite des règles de territorialité de la TVA en évitant de la reverser à l'État », V. Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, Paris, 2017, p. 888. V. aussi Marc WOLF, « Éradiquer la "fraude carrousel" à la TVA », *Droit Fiscal* 2017, n° 51-52, pp. 696-697. Sur les rapports entre les autorités publiques et la lutte contre la fraude carrousel, V. Anne GROUSSET, « Lutte contre la fraude carrousel : à la recherche d'un juste équilibre entre les obligations des entreprises et celles des administrations fiscales », *Droit Fiscal* 2015, 37, pp. 538-539; Olivier FOUQUET, « L'administration fiscale a-t-elle les moyens juridiques de lutter contre la fraude «carrousel» à la TVA intracommunautaire ? », *Revue administrative* 2006, 59, n° 349, pp. 44-47; Nadja LONG, « Coopération interministérielle et lutte contre le carrousel de TVA dans l'Union européenne », *Revue des Affaires Européennes* 2009, n° 1, p. 129. Selon la Commission européenne l'écart entre les recettes de TVA attendues et celles réellement perçues par les autorités nationales a été estimé à 140 milliards d'euros en 2018, soit une perte de 11% au niveau de l'Union européenne, dont 50 milliards de fraude transfrontalière à la TVA. Si cette réforme est toujours en discussion, certaines ont déjà été adoptées, dont un paquet TVA sur le commerce numérique, applicable depuis juillet 2021 et l'adoption d'une directive concernant le régime de TVA applicable aux petites et moyennes entreprises. V. Directive (UE) 2020/285 du Conseil, du 18 février 2020, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises et le règlement (UE) n°904/2010 en ce qui concerne la coopération administrative et l'échange d'informations aux fins du contrôle de l'application correcte du régime particulier des petites entreprises, *JOUE L* n°62 du 2 mars 2020, pp. 13-23. Enfin, le cadre du plan d'action, présenté par la Commission européenne, le 15 juillet 2020, pour une fiscalité équitable et simplifiée, comprend des mesures en matière de TVA, dont l'objectif est de simplifier le respect des obligations fiscales tout en renforçant la compétitivité de l'économie européenne. V. Communication de la Commission au Parlement et au Conseil, du 15 juillet 2020, un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance, COM(2020) 312 final. Pour une étude détaillée de ces mesures, V. Patrice PILLET, « L'avenir de la TVA dans le cadre du plan d'action de la Commission européenne pour une fiscalité équitable et simplifiée », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 12-16.

53. A ce titre, Loïc Levoyer rappelle que « le 30 novembre 1978, le vote d'une exception d'irrecevabilité sur le projet de loi transposant la sixième directive TVA est particulièrement significatif du malaise ressenti par les parlementaires français face à la dépossession de leur compétence fiscale ». V. Loïc LEVOYER, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, thèse de doct., 2002, LGDJ, Paris, p. 310.

54. Directive (CE) n°2009/47 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, *JOUE L* n°116 du 9 mai 2009, pp. 18-20.

sur un support physique. Certains Parlements nationaux, dont le Parlement français,<sup>55</sup> ne retiennent pas la distinction opérée par la directive et votent, dans le cadre du consentement de l'impôt exprimant la volonté générale, l'application du taux réduit à l'ensemble des livres numériques, quel que soit leur support (physique ou téléchargeable)<sup>56</sup>. La Commission européenne introduit alors un recours en manquement contre la France afin que la Cour de justice constate qu'en étendant l'application du taux réduit de TVA à l'ensemble des livres numériques, la France a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive TVA. Par deux arrêts du 5 mars 2015, la Cour de justice accueille les recours en manquement de la Commission européenne<sup>57</sup> et considère que « dès lors que la fourniture de livres électroniques est un "service fourni par voie électronique", au sens de l'article 98, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA, et que cette disposition exclut toute possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA à de tels services, le point 6 de l'annexe III de la directive TVA ne saurait être interprété comme incluant dans son champ d'application la fourniture de livres électroniques, sans méconnaître l'intention du législateur de l'Union de ne pas faire bénéficier ces services d'un taux réduit de TVA »<sup>58</sup>. Cette position sera par la suite confirmée<sup>59</sup>.

Cet exemple est particulièrement intéressant en ce qu'il illustre les deux types de limites qui peuvent être imposées au principe du consentement de l'impôt. Dans un premier temps, la mise en œuvre du consentement de l'impôt est encadrée par les directives. Les Parlements nationaux ne sont pas libres d'appliquer un taux réduit à certains types de biens ou services s'ils ne sont pas mentionnés par la directive. Il en résulte que le consentement de l'impôt est subordonné aux dispositions européennes de droit dérivé. Dans un second temps, le contrôle du juge agit comme une sanction *a posteriori* de la mise en œuvre du consentement de l'impôt

---

55. C'est également le cas du Luxembourg, qui fera comme la France l'objet de procédure d'infraction engagée par la Commission européenne, le 21 février 2013, devant la Cour de justice.

56. L'article 25 de la loi n°2010-1657 de finances pour 2011 voté par le Parlement français repris au 3° du A de l'article 278-0 bis du CGI dispose de l'alignement du taux de TVA à 5,5% pour les livres numériques sur le taux du livre papier.

57. CJUE, 5 mars 2015, aff. C-479/13, *Commission européenne c/ République française*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:141 et CJUE, 5 mars 2015, aff. C-502/13, *Commission européenne c/ Grand-duché du Luxembourg*, ECLI:EU:C:2015:143.

58. Points 40 et 47 des jurisprudences précitées.

59. CJUE, 7 mars 2017, aff. C-390/15, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2017:174. A ce titre dans ses conclusions, présentées le 8 septembre 2016, dans cette affaire, l'Avocat général Madame Juliane Kokott considère que l'exclusion des « publications transmises par voie électronique du champ d'application du taux réduit de TVA, contrairement aux publications imprimées, n'est pas contraire au principe d'égalité de traitement ». Pour appuyer son analyse, justifiant l'application du taux normal aux publications fournies sur support électronique, elle explique que contrairement à un « commerce classique de biens (...), les services fournis par voie électronique peuvent traverser les frontières pratiquement sans aucun effort et ne requièrent de surcroît qu'une présence physique minimale, ce qui rend l'intervention des autorités fiscales nationales plus difficile ». Mme Kokott fait également observer que « les livres numériques transmis par voie électronique peuvent généralement être proposés à un prix inférieur à celui des livres numériques fournis sur un support physique, alors même qu'ils sont soumis à un taux plus élevé de TVA ».

empêchant de maintenir l'application du taux réduit puisque cela est contraire à la directive TVA. Les Parlements nationaux ne peuvent décider d'appliquer un traitement fiscal strictement identique entre les livres papier et les livres numériques, même si cela répond à la volonté générale exprimée par le consentement de l'impôt. La nécessité de respecter les dispositions européennes de droit dérivé conduit dans le même temps à une érosion du consentement de l'impôt.

Selon l'application du principe de subsidiarité, seule, une initiative législative européenne, proposée par la Commission européenne, peut, si elle est adoptée par le Conseil, permettre aux Parlements nationaux de voter un nouveau taux. À ce sujet, la proposition présentée en 2016 par la Commission européenne indique d'ailleurs qu'elle est « cohérente avec la volonté, annoncée dans le plan d'action sur la TVA, d'accorder, au moyen d'une proposition législative en 2017, plus de liberté aux États membres en matière de fixation des taux de TVA dans le cadre d'un régime TVA définitif fondé sur le principe d'imposition au lieu de destination »<sup>60</sup>. L'utilisation du terme « liberté » est révélatrice du niveau de contrainte issue des dispositions de droit dérivé pesant sur les Parlements nationaux dans l'exercice du consentement de l'impôt, en tant que représentants des citoyens. Cette proposition, après avoir soulevé l'opposition de certains États membres, a été adoptée par le Conseil en 2018<sup>61</sup>, soulignant la nécessité pour les États membres « de rester en prise avec le progrès technologique dans une économie numérique » en leur permettant « d'aligner les taux de TVA pour les publications fournies par voie électronique sur les taux de TVA inférieurs appliqués aux publications fournies sur tout type de support physique ». Face à la supériorité juridique des dispositions européennes sur les systèmes fiscaux nationaux, c'est logiquement par le biais des négations politiques qui ont lieu au sein du Conseil que le consentement de l'impôt peut indirectement s'affirmer.

**202. Le cas de la directive « accises ».** Dans la continuité de l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires et de la suppression des frontières fiscales afin de garantir la libre circulation des marchandises ; ont également été harmonisés les droits d'accises<sup>62</sup>, en vue de faciliter les échanges transfrontaliers de certains produits spécifiques, comme les alcools<sup>63</sup>,

---

60. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 1er décembre 2016, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques, du 1er décembre 2016, COM(2016) 758 final.

61. Directive (UE) 2018/1713 du Conseil, du 6 novembre 2018, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques, *JOUE* L n°286 du 14 novembre 2018, pp. 20-21.

62. Les droits d'accises sont une imposition analytique indirecte, assise sur la quantité consommée de certains produits spécifiques et exigible à la mise à la consommation de ces produits. V. Directive (CE) 2008/118 du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, *JOUE* L n°9 du 14 janvier 2009, pp. 12-30.

63. Directive (CE) n°92/83 du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JOUE* L n°316 du 31 octobre 1992, pp. 21-27 ; V. Direc-



les tabacs<sup>64</sup> et les produits énergétiques<sup>65</sup> et de prévenir les distorsions de concurrence sur le marché européen<sup>66</sup>. L'harmonisation des droits d'accises se justifie par les objectifs économiques communs à l'ensemble de la fiscalité indirecte, repris à l'article 113 et similaires à ceux attachés à l'harmonisation de la TVA. Toutefois, l'harmonisation des droits d'accises relève également d'une nécessité politique puisque comme l'indique Michel Aujean « dans la mesure où la TVA s'applique au prix des produits, accises incluses, on a toujours considéré nécessaire de faire en sorte que la situation en matière d'accises ne vienne pas freiner les efforts entrepris pour harmoniser la TVA »<sup>67</sup>. L'harmonisation des droits d'accises relève également de la prise en compte de l'intérêt général au niveau européen, puisqu'il s'agit d'influer sur les comportements des consommateurs européens en tant que contribuable.

**203. Une harmonisation fondée sur le rapprochement des législations.** En pratique, l'harmonisation des droits d'accises se fait selon des modalités proches de celle de la TVA, à travers la définition de règles fiscales communes attachées à la détermination de l'assiette imposable, aux taux minimaux applicables. Les règles applicables à la production, la détention et la circulation de ces produits font également l'objet d'une harmonisation. Toutefois, les effets de l'harmonisation des droits d'accises sur les fiscalités nationales ne sont pas exactement les mêmes qu'en matière de TVA compte tenu de la particularité des produits soumis à ces droits. En effet, la taxation de ces produits est au croisement d'objectifs économiques et politiques. En plus de constituer une source de recettes importante au profit des budgets nationaux, et donc nécessaire à la couverture des charges publiques, la taxation de ces produits se rattache également à la poursuite de diverses politiques publiques, en matière de santé, d'environnement, d'agriculture, voire de certains objectifs spécifiques comme la préservation de l'emploi ou la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Les droits d'accises se différencient de la TVA puisque même si dans les deux cas il s'agit de taxes fondées sur la consommation, le calcul des droits d'accises ne se fait pas en fonction de la valeur des produits consommés, mais en fonction de la quantité de produits consommés.

Afin de ne pas priver purement et simplement les Parlements nationaux de la faculté d'uti-

---

tive (UE) 2020/1151 du Conseil, du 29 juillet 2020, modifiant la directive 92/83/CEE concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JOUE* L n°256 du 5 août 2020, pp. 1–10 et Directive (CE) n°92/84 du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, *JOUE* L n°316 du 31 octobre 1992, pp. 29-21.

64. Directive (UE) 2011/64 du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, *JOUE* L n°176 du 5 juillet 2011, pp. 24-36.

65. Directive (CE) n°2003/96 du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE* L n°283 du 31 octobre 2003, pp. 51-70.

66. Directive (CE) n°2008/118 du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive n°92/12/CEE, *JOUE* L n°9 du 14 janvier 2009, p. 12.

67. Michel AUJEAN, « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du Palais* 2007, n° 191, p. 21.

liser l'instrument fiscal dans la poursuite de certains de ces objectifs, l'harmonisation des droits d'accises correspond davantage à un rapprochement des législations nationales qu'à la mise en œuvre d'un système commun d'imposition concernant chaque produit. Les directives se limitent à prévoir des taux minimaux d'imposition au-delà desquels les législateurs fiscaux sont libres de fixer leurs propres taux afin de répondre le mieux possible aux considérations politiques qu'ils entendent poursuivre, lesquelles sont étroitement attachées à la volonté des citoyens. Cette marge de manœuvre s'illustre pleinement concernant la taxation des alcools pour lesquels la Commission a d'ailleurs reconnu que « le niveau des taux minimaux applicables aux diverses catégories de produits fixés dans la directive 92/84/CEE résulte d'un compromis politique et ne reflète que dans une faible mesure le problème de la concurrence »<sup>68</sup>. Les taux pratiqués sur les différents types d'alcool révèlent d'ailleurs des écarts très importants entre les États membres<sup>69</sup>.

**204. L'exemple de la taxation de l'eau de vie grecque.** Les modifications apportées récemment à la directive alcool, notamment concernant le régime hellénique applicable au tsipouro et à la tsikoudia<sup>70</sup>, témoigne, une nouvelle fois, d'une forme de prise en compte du principe du consentement de l'impôt. En l'espèce, la Cour de justice avait jugé dans un arrêt du 11 juillet 2019 que la mise en œuvre par la Grèce d'« une législation qui applique un taux d'accise réduit de 50 % par rapport au taux national normal au tsipouro et à la tsikoudia fabriqués par les entreprises de distillation, dites "distillatrices systématiques", ainsi qu'un "taux d'accise fortement réduit" au tsipouro et à la tsikoudia fabriqués par les petits distillateurs, dits "occasionnels" »<sup>71</sup> était contraire aux dispositions de la directive 92/83/CEE concernant les alcools et notamment de ses articles 19, 20, 21 et 23. Mais, la directive (UE) 2020/1151

---

68. Rapport de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, du 26 mai 2004, concernant les taux d'accises applicables à l'alcool et aux boissons alcooliques (présenté en vertu de l'article 8 de la directive 92/84/CEE du Conseil concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, COM/2004/0223 final. V. aussi Lila RABINOVICH, Philipp-Bastian BRUTSCHER, Han DE VRIES, Jan TIESSEN, Jack CLIFT, Anais REDING, *The affordability of alcoholic beverages in the European Union - Understanding the link between alcohol affordability, consumption and harms*, Technical report prepared for the European Commission DG SANCO.

69. Sur la concurrence entre les boissons alcooliques et les différentes méthodes de comparaison, V. CJCE, 12 juillet 1983, aff.170/78, *Commission des Communautés européennes c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Rec., p. I-2265; CJCE, 8 avril 2008, aff. C-167/05, *Commission des Communautés européennes c/ Royaume de Suède*, Rec., p. I-2127. V. aussi Rapport de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social Européen « concernant les taux d'accises applicables à l'alcool et aux boissons alcooliques (présenté en vertu de l'article 8 de la directive 92/84/CEE du Conseil concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées) », COM(2004) 223 final. Enfin, pour une étude détaillée, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 650. à 655.

70. La Tsikoudia est une eau-de-vie fabriquée en Crète à partir de marc de raisin, nommé tsipouro dans le reste de la Grèce.

71. CJUE, 11 juillet 2019, aff. C-91/18, *Commission européenne c/ République hellénique*.

du Conseil du 29 juillet 2020 modifiant la directive alcool<sup>72</sup> vient contredire la décision de la CJUE en modifiant la rédaction de l'article 23. Désormais, la Grèce peut appliquer des taux pouvant être inférieurs au taux minimal, mais non inférieur de plus de 50 % au taux national normal au tsipouro et à la tsikoudia fabriqués dans des distilleries artisanales, et non inférieur de plus de 85% au taux national normal au tsipouro et à la tsikoudia fabriqués dans des distilleries occasionnelles<sup>73</sup>. En définitive, la prise en compte de la volonté générale de limiter l'imposition de cette boisson artisanale typique nécessite face aux effets, sur le consentement de l'impôt, du respect des dispositions de droit dérivé et à son contrôle par la Cour de justice, une modification de la directive par le Conseil afin de rendre à ce principe sa portée politique.

## 2. L'harmonisation limitée des fiscalités directes

**205.** Les dispositions de l'article 113 du TFUE se déclinent ensuite à la fiscalité directe sous la forme d'un principe général d'harmonisation posé à l'article 115 et mis en œuvre à travers un « rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ». Tout comme en matière de fiscalité indirecte, l'harmonisation de la fiscalité directe est étroitement liée au bon fonctionnement du marché intérieur. Dans le cadre de la fiscalité directe, les directives d'harmonisation n'ont pas pour effet de mettre en place un régime commun concernant certains impôts directs, mais seulement d'assurer que certaines opérations économiques transfrontalières ne sont pas fiscalement traitées de manière défavorable par rapport à des opérations domestiques<sup>74</sup>. Cela explique que ces directives concernent principalement la fiscalité

---

72. Directive (UE) 2020/1151 du Conseil du 29 juillet 2020, modifiant la directive 92/83/CEE concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JOUE L* n°256 du 5 août 2020, pp. 1–10.

73. Selon le point 13 de l'article premier de la directive (UE) 2020/1151 : « L'article 23 est remplacé par le texte suivant : 2. la République hellénique peut appliquer un taux réduit, pouvant être inférieur au taux minimal : a) mais non inférieur de plus de 50% au taux national normal de l'accise sur l'alcool éthylique, en ce qui concerne les anis distillés au sens de l'annexe II, point 29, du règlement (CE) no 110/2008, qui sont incolores et ont une teneur en sucre égale ou inférieure à 50 grammes par litre et pour lesquels le produit final est composé, au moins dans la proportion prévue dans ladite disposition, d'alcool aromatisé par distillation dans des alambics traditionnels discontinus en cuivre d'une capacité maximale de 1 000 litres, et en ce qui concerne les eaux-de-vie de marc de raisin, au sens de l'annexe II, point 6, du règlement (CE) no 110/2008, qui sont distillées dans des alambics traditionnels discontinus ; b) mais non inférieur de plus de 85 % au taux national normal de l'accise sur l'alcool éthylique, en ce qui concerne l'alcool éthylique produit à partir de fruits fournis par le ménage du producteur, distillés dans des appareils de distillation traditionnels simples en cuivre d'une capacité maximale de 130 litres ou dans des appareils de distillation traditionnels en terre d'une capacité maximale de 40 litres, utilisés dans les deux cas pendant huit jours par an au maximum et produisant 5 hectolitres d'alcool pur par an au maximum ».

74. Selon le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « la portée de ces directives ne doit pas être exagérée, dans la mesure où elles interdisent les doubles impositions plus qu'elles ne permettent "le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres", envisagé par l'article 94 du traité

directe des personnes morales, même si la Commission européenne a, par le passé, déjà agi en matière de fiscalité personnelle <sup>75</sup>.

**206. Le cas des directives « fusion », « mère-filiale » et « intérêts-redevances ».** En matière de fiscalité directe, l'harmonisation s'exprime à travers trois directives : la directive « fusion », la directive « mère-filiale » et la directive « intérêts-redevances ». Sur la forme, l'organisation de ces directives présente des similitudes puisqu'il s'agit de définir le champ d'application de la directive, à savoir les opérations économiques concernées <sup>76</sup> et les personnes concernées par

---

CE (désormais article 115 du TFUE). A cet égard, il est d'ailleurs possible de se demander si les deux directives de 1990 procèdent réellement d'une logique d'harmonisation et non d'une logique de coopération, dans la mesure où elles organisent une coexistence des législations fiscales et non un rapprochement de ces dernières. En outre, elles ne font qu'atténuer les doubles impositions, ce qui est habituellement le rôle des conventions fiscales internationales, qui procèdent souvent d'une manière analogue à celle des directives 90/434 et 90/435 ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 371. V. aussi Melchior WATHELET, « Fiscalité directe et droit de l'Union : une relation amour-haine ? », *Revue des affaires européennes* 2019, n° 4, p. 583.

75. Il en était ainsi de la fiscalité de l'épargne qui fût harmonisée par la directive 2003/48/CE aujourd'hui abrogée. Son article 3 paragraphe 1er, prévoyait que « chaque État membre adopte et assure l'application sur son territoire des modalités permettant à l'agent payeur d'identifier les bénéficiaires effectifs et leur lieu de résidence », ce qui permettait que les revenus de l'épargne qu'un résident d'un État membre percevait dans un autre État membre soient automatiquement communiqués à l'administration fiscale de l'État de résidence, permettant ainsi l'élimination des doubles impositions sur les intérêts perçus par des personnes physiques. Mais ces règles pouvaient facilement être contournées, ce qui, en pratique, faisait perdre tout effet à la directive. Ainsi, la nécessité de renforcer les mesures visant à prévenir et à lutter contre la fraude fiscale, a conduit à sa suppression, et à son remplacement par la directive 2014/107/UE modifiant les dispositions relatives à l'échange automatique et obligatoire d'informations entre les administrations fiscales. V. Directive (CE) 2003/48 du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE L* n° 157, 26 juin 2003, pp. 38-48 et directive (UE) 2015/2060 du Conseil, du 10 novembre 2015, abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE L* n° 301 du 18 novembre 2015, p. 1.

76. S'agissant de la directive « fusion », cinq opérations sont identifiées : les opérations de « fusion », « de scission », « de scission partielle », « d'apport d'actifs » et « d'échange d'actions ». V. Directive (CE) n° 2009/133 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, *JOUE L* n° 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46, article 1er. La directive « mère-filiale » s'applique « a)aux distributions de bénéfices reçus par des sociétés de cet État membre et provenant de leurs filiales d'autres États membres ; b)aux distributions de bénéfices effectués par des sociétés de cet État membre à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales ; c)aux distributions de bénéfices perçus par des établissements stables, situés dans cet État membre, de sociétés d'autres États membres, et provenant de leurs filiales situées dans un État membre autre que celui où est situé l'établissement stable ; d) aux distributions de bénéfices effectués par des sociétés de cet État membre à des établissements stables, situés dans un autre État membre, de sociétés du même État membre dont elles sont des filiales ». V. Directive (UE) 2011/96 du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE L* n° 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16, article 1er. Enfin, la directive « intérêts-redevances » concerne « les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus d'obligations ou d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces obligations ou emprunts » et « les paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les

ces dispositions<sup>77</sup> puis de définir les modalités du régime fiscal applicable à ces opérations. Sur ce dernier point, chaque directive répond à un objectif spécifique.

**207.** La directive sur les fusions met en place un régime commun permettant l'élimination des doubles impositions pouvant frapper certaines opérations de restructuration lorsqu'elles impliquent des sociétés situées dans différents États membres<sup>78</sup>. Ce régime a pour objectif de supprimer les barrières fiscales pouvant entraver les opérations de restructuration transfrontalières (fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions). L'initiative consiste à favoriser le rapprochement d'entreprises<sup>79</sup> au niveau européen en garantissant la neutralité fiscale de ces opérations au regard de la concurrence, grâce à une simplification du régime fiscal qui leur est applicable.

**208.** La directive « mère-filiale » a quant à elle une double finalité. Tout d'abord, il s'agit de supprimer les retenues à la source sur les paiements des dividendes entre sociétés liées capitalistiquement mais établies dans des États membres différents<sup>80</sup>; puis, de prévenir les risques de double imposition des sociétés mères sur le bénéfice de leurs filiales<sup>81</sup>. L'objectif de la directive est d'appliquer un traitement fiscal identique aux relations entre les sociétés liées capitalistiquement et résidentes d'un même État membre, et celles liées capitalistiquement mais résidentes dans différents États membres afin de ne pas pénaliser, et même favoriser, le

---

logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique », V. Directive (CE) 2003/49 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, *JOUE L* n°157 du 26 juin 2003, pp. 49–54, article 2.

77. Les directives déterminent les critères permettant d'identifier « les sociétés d'un État membre » auxquelles les dispositions de la directive s'appliquent. Pour cela, les directives posent de manière similaire trois critères cumulatifs qui doivent être recherchés, celui de la forme de la société laquelle doit correspondre à l'une des formes visées par la directive, celui de la résidence fiscale laquelle doit être établies dans un État membre et enfin celui de l'assujettissement à l'impôt des sociétés. V. Gijss FIBBE, « The Different Translations of the Term Company in the Merger Directive and the Parent-Subsidiary Directive : A Babylonian Confusion of Tongues », *EC Tax Review* 2006, 15, pp. 95-102.

78. Pour des commentaires détaillés sur la directive « fusion », V. Otmar THOMMES et Eric TOMSETT, « Issues of the Implementation of the Merger Directive in the EC Member States », *EC Tax Review* 1992, 1, n° 4, pp. 228-240; Eva VAN DEN BRANDE, « The Merger Directive Amended : The Final Version », *EC Tax Review* 2005, 14, pp. 119-127.

79. Face à la globalisation de l'économie et à l'interconnexion des marchés, l'idée est ici de favoriser l'expansion des entreprises sur le territoire européen afin de renforcer leur position concurrentielle au niveau de l'économie mondiale.

80. Selon l'article 5 de la directive « mère-filiale », n°2011/96/UE, du 30 novembre 2011, « les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source ».

81. Selon l'article 6 de la directive « mère-filiale » n°2011/96/UE du 30 novembre 2011, « l'État membre dont relève la société mère ne peut percevoir de retenue à la source sur les bénéfices que cette société reçoit de sa filiale ».

regroupement des entreprises à l'échelle européenne<sup>82</sup>.

**209.** Enfin, la finalité de la directive « intérêt-redevance » est comparable puisque ces paiements lorsqu'ils sont effectués entre des entreprises associées, mais situées dans différents États membres soulèvent également des problèmes de double imposition. Ils peuvent donner lieu à une retenue à la source dans l'État dont les revenus sont originaires, qui n'est pas toujours déductible dans l'État membre où les revenus sont perçus. Le régime mis en œuvre par la directive « intérêts-redevances » a pour but d'exonérer d'impôt les paiements d'intérêts et de redevances lorsque le bénéficiaire effectif est une société ou un établissement stable tel que défini par la directive et que les paiements ont été soumis, au sein d'un État membre, à l'impôt sur les sociétés de manière effective<sup>83</sup>.

**210.** Si l'objectif de ces directives n'est pas d'appliquer un régime de taxation commun à l'ensemble de ces opérations, la logique juridique sur laquelle repose l'élimination de la double imposition susceptible de frapper ces revenus lorsqu'ils sont issus d'opérations transfrontalières impose tout de même d'aménager les systèmes fiscaux nationaux. L'encadrement du principe de légalité fiscale et de surcroît l'atteinte au consentement de l'impôt restent mesurés puisqu'il ne s'agit pas de modifier les principes mêmes de la législation fiscale nationale, mais seulement de les rendre compatibles avec les situations transnationales, en y intégrant les dispositions européennes. Comme le résume justement le Professeur Dibout, « il ne s'agit plus d'harmoniser la fiscalité directe des entreprises par le bas, en quelque sorte, mais de corriger spécifiquement les écarts entre législations nationales préjudiciables à la réalisation et au fonctionnement du marché intérieur »<sup>84</sup>. En pratique, ces modifications soumettent les Parlements nationaux à certaines contraintes puisque la poursuite des objectifs définis par ces directives impose de respecter certaines modalités juridiques particulières concernant le champ d'application, la finalité ou encore la structure de l'imposition, pouvant conduire jusqu'à l'interdiction d'établir un impôt particulier.

**211.** Si les Parlements nationaux ne sont plus totalement libres de consentir l'impôt, ce n'est que dans le cas des régimes s'appliquant aux situations transfrontalières. La compétence fiscale des Parlements nationaux reste intacte lorsque ces opérations sont purement internes.

---

82. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 365.

83. A ce sujet, le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte rappelle qu'il faut que « le paiement d'intérêts ou de redevances ait donné lieu à une telle imposition, faute de quoi l'État d'origine n'est pas contraint d'accorder une exonération qui aboutirait sinon à une absence totale d'imposition, et non à l'élimination d'une double imposition », V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 767.

84. Patrick DIBOUT, « Fiscalité communautaire », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* 1991, n° 28.

Deux régimes distincts peuvent cohabiter et s'appliquer en fonction du lieu où sera réalisée l'opération : le régime fiscal issu de la transposition de la directive, applicable aux opérations transfrontalières et le régime fiscal national applicable aux opérations domestiques. Ces directives ne sont donc que la traduction, en matière d'intégration positive des fiscalités nationales, du « principe Schumacker » défini par la jurisprudence et selon lequel si « 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 l'Union européenne) »<sup>85</sup>. Toutefois, dans le cadre de l'intégration positive, l'encadrement du consentement de l'impôt qui découle de la directive est consenti par les États membres au sein du Conseil, et fondé sur les dispositions de droit primaire ratifiées par les Parlements nationaux. La différence est importante puisque si dans les deux cas, le respect du droit de l'Union conduit à favoriser la protection économique du contribuable national, aux dépens du droit de consentir l'impôt, la portée politique de ce déséquilibre n'est pas la même. La compétence fiscale dont disposent les Parlements nationaux, en tant que représentants des citoyens, est davantage préservée par la méthode d'intégration positive.

## **B. Le durcissement de l'encadrement des fiscalités nationales**

**212.** Les conséquences juridiques du processus d'harmonisation fiscale tendent à s'intensifier du fait de l'évolution de la portée formelle et matérielle des directives européennes. Deux phénomènes produisent des effets en ce sens. Tout d'abord, l'évolution formelle des directives et le niveau de précision de leurs dispositions conduisent à augmenter les contraintes juridiques pesant sur les Parlements nationaux lors de leur transposition (1). Dans un second temps, la possibilité de plus en plus fréquente d'étendre le bénéfice des dispositions européennes aux situations purement internes (2), étend la portée substantielle des directives et restreint davantage la marge de manœuvre des législateurs nationaux.

### **1. L'augmentation du niveau de contrainte par l'évolution formelle des directives**

**213. Une transposition encadrée par la forme des directives.** L'une des premières raisons du durcissement de l'encadrement des systèmes fiscaux est à rechercher dans le contenu des directives, qui définit les résultats à atteindre et également de plus en plus souvent les moyens d'y parvenir. Cette évolution conduit à dénaturer le régime juridique attaché aux directives, lequel ne répond plus aux caractéristiques dégagées à l'article 288 du TFUE, mais se rapproche

---

85. CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, pt. 21.

davantage du régime applicable aux règlements<sup>86</sup>. À titre d'exemple, la directive n°2012/27 du 25 octobre 2012 relative à l'efficacité énergétique, illustre parfaitement cette situation puisqu'en plus de prévoir les objectifs à atteindre, elle prévoit expressément les moyens que les États membres doivent mettre en œuvre pour y parvenir, tels que, par exemple, « des mécanismes d'obligations en matière d'efficacité énergétique », mais aussi, des moyens fiscaux comme « adopter d'autres mesures de politique publique pour réaliser des économies d'énergie (...) (qui) peuvent comprendre (...) a) des taxes sur l'énergie ou sur le CO2 ayant pour effet de réduire la consommation finale d'énergie ; b) des mécanismes, des instruments de financement ou des incitations fiscales (...) ayant pour effet de réduire la consommation finale d'énergie »<sup>87</sup>. Deux constats peuvent être effectués. D'une part, alors même que cette directive n'a pas pour principal objet l'harmonisation fiscale, sa mise en œuvre en droit interne peut avoir des conséquences fiscales. Les dispositions européennes issues du droit dérivé peuvent avoir une influence indirecte sur les fiscalités nationales, ce qui est particulièrement le cas lorsque les domaines concernés par l'harmonisation sont transversaux, comme en matière d'environnement. D'autre part, bien qu'il s'agisse en l'espèce d'une directive, les États membres ne sont donc pas totalement libres quant aux moyens à utiliser pour parvenir aux objectifs fixés par la directive puisque plusieurs moyens sont énumérés. Ce qui d'une certaine manière guide les parlementaires lors de l'adoption de la loi de transposition. Les Parlements nationaux disposent d'une marge d'appréciation pour transposer et mettre en œuvre les objectifs de la directive dans la limite des moyens définis par celle-ci. Ils peuvent seulement choisir à travers ces différents procédés le plus adapté à leur situation nationale. L'évolution formelle des directives conduit finalement à augmenter la contrainte matérielle pesant sur le principe de légalité au détriment d'une mise en œuvre flexible des dispositions européennes prenant davantage en compte la volonté générale et par surcroît le respect du consentement de l'impôt. Selon Jean Boulouis, cette situation s'explique principalement par le fait que « la distinction entre, d'une part, le résultat à atteindre, que ces actes devraient se borner à indiquer et, d'autre part, les moyens pour y parvenir, qui devraient demeurer de la seule compétence du destinataire peut n'être pas toujours facile à établir »<sup>88</sup>. Il est également possible d'y voir la volonté des autorités européennes de s'assurer de la compréhension uniforme des objectifs de la directive lors du choix des mesures de transposition puisque, plus le niveau de détail augmente, plus les Parlements nationaux se trouvent liés par les objectifs de la directive lors

---

86. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p., p. 309-315.

87. Louis FÉRIEL, « Le législateur et le principe d'égalité devant les charges publiques. - O tempora, o mores... », *Droit fiscal* 2013, 22, p. 299.

88. Jean BOULOUIS, *Droit Institutionnel de l'Union européenne*, Montchrestien, Paris, 1997, p. 225.



de la transposition<sup>89</sup>. Le rapport élaboré par la *task force* « Subsidiarité, proportionnalité et “faire moins, mais de manière plus efficace” », missionnée en 2017 par Jean-Claude Juncker alors président de la Commission européenne, relève que l'évolution des directives témoigne d'un « manque de confiance entre les États membres et entre les États membres et les institutions de l'Union, qui contribue aussi à la diminution du recours à la reconnaissance mutuelle d'approches nationales différentes, comme outil politique efficace »<sup>90</sup>.

**214.** Finalement, ce sont les difficultés liées à l'exercice en commun d'une compétence normalement exclusive qui conduisent à ce que les dispositions des directives soient le plus souvent très détaillées et transposées à l'identique en droit interne, finissant par porter une atteinte substantielle à la liberté des Parlements nationaux de consentir l'impôt. Monsieur Loïc Levoyer considère d'ailleurs que « le législateur a (...) un simple rôle de transcription du droit communautaire dans le registre de l'ordre juridique interne, l'Assemblée nationale et le Sénat sont cantonnés dans un rôle d'exécutant passif »<sup>91</sup>. Le consentement national de l'impôt est alors dénaturé, tant sur la forme que sur le fond, par le caractère artificiel de la transposition. Face à ce niveau de contrainte, le consentement de l'impôt se transforme, pour ainsi dire, en une ratification contrainte des directives fiscales, dénaturant le discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale et posant la question de la légitimité politique de la norme fiscale ainsi adoptée. Comprise ainsi, la transposition des directives ne permet plus aux Parlements nationaux d'exprimer les préférences collectives des citoyens quant au choix des moyens pour parvenir aux objectifs fixés par les dispositions européennes. La légitimité politique de la norme fiscale qui s'impose au contribuable ne découle plus réellement du consentement de l'impôt par les citoyens, sans découler non plus d'un consentement qui aurait été donné par les citoyens européens par le biais de leurs représentants au Parlement européen. Il pourrait en être autrement si le Conseil adoptait non plus des directives, mais des règlements, ce qui justifierait, par l'effet direct qui leur est attribué par l'article 288 du TFUE, l'absence de transposition, légitimant au niveau européen la possibilité de contourner

---

89. Dans ce cadre, les Parlements nationaux peuvent être amenés à transposer en droit interne des mécanismes fiscaux jusqu'alors inconnus à leur système juridique, ce qui peut soulever des difficultés pratiques pour le législateur fiscal. Ainsi, comme l'explique le Professeur Daniel Gutmann « la transposition d'une technique étrangère est souvent opérée sans réflexion préalable sur l'intégration de la technique en cause dans le système fiscal d'accueil ». V. Daniel GUTMANN, « Pluralisme et fiscalité », *Archive de philosophie du droit* 2005, p. 248.

90. Rapport de la task force, du 10 juillet 2018, « Subsidiarité, proportionnalité et “faire moins mais de manière plus efficace” », p. 7.

91. Loïc LEVOYER, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, thèse de doct., 2002, LGDJ, Paris, p. 168. Cette idée, même si elle est formulée en termes différents, est largement partagée par la doctrine. A ce sujet, le Professeur Vincent Dussart évoque la possibilité que « les assemblées s(oient) devenues des chambres d'enregistrement ? » V. Vincent DUSSART, « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs* 2014, n° 4, p. 66. En ce sens, V. aussi Thierry LAMBERT, « L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français », *Les petites affiches* 2002, n° 117, p. 17.

le consentement de l'impôt.

**215. La répétition de l'indu.** Ces contraintes sont accentuées par la possibilité d'engager la responsabilité d'un État membre en cas de violation des dispositions européennes. Fondé sur l'effet direct du droit européen<sup>92</sup>, l'engagement de la responsabilité d'un État membre lui impose de restituer les impositions et taxes perçues suite à un défaut ou d'une mauvaise transposition d'une directive<sup>93</sup> entraînant la mauvaise application de ces dispositions afin de garantir le respect des droits conférés aux contribuables par les dispositions européennes. En obligeant l'État membre à restituer l'impôt ou la taxe perçue de manière non conforme au droit de l'Union européenne, il s'agit de sanctionner un mauvais exercice (mauvaise transposition) ou l'absence d'exercice (non-transposition) de leur compétence fiscale par les Parlements nationaux. La Cour de justice retient d'ailleurs une position très stricte puisque selon elle « le droit communautaire s'oppose à ce que des actions en remboursement de droits perçus en violation de la directive puissent être rejetées au motif que l'imposition de ces droits a procédé d'une erreur excusable des autorités de l'État membre dans la mesure où les droits en cause ont été perçus pendant une longue période sans que ni celles-ci ni les assujettis n'aient été conscients de leur illégalité »<sup>94</sup>. Les effets politiques sont alors considérables puisque sanctionner *a posteriori* le mauvais exercice, ou l'inexercice de leur compétence, par les Parlements nationaux, revient à nier le consentement national de l'impôt. Le droit collectif de consentir l'impôt s'efface derrière la protection économique accordée au contribuable national par les normes européennes, puisque « la répétition de l'indu est à la source du droit d'obtenir, pour un (contribuable) le remboursement des taxes perçues par un État membre en violation

---

92. CJCE, 9 novembre 1983, aff. C-199/82, *Administration des financés de l'État italien c/ SpA San Giorgio*, Rec., p. 3595.

93. Les modalités d'exercice des recours permettant le remboursement sont déterminées au sein des ordres juridiques nationaux, dans le respect de la « condition d'équivalence » et de la « condition d'effectivité ». Ainsi, les modalités procédurales ne sauraient être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables de nature interne, ni rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique européen. V. CJCE, 16 décembre 1976, aff. C-33/76, *Rewe-Zentralfinanz eG and Rewe-Zentral AG v Landwirtschaftskammer für das Saarland*, Rec., p. I-1969; CJCE, 9 novembre 1983, aff. C-199/82, *Administration des financés de l'État italien c/ SpA San Giorgio*, Rec., p. I-3595; CJCE, 19 novembre 1991, aff. jointes C-6/90 et C-9/90, *Andrea Francovich et Danila Bonifaci et autres c/ République Italienne* Rec., p. I-5357; CJCE, 14 décembre 1995, aff. C-312/93, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS c/ Etat belge*, Rec., p. I-4599; V. CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask A/S e.a c/ Industriministeriet (Erhvervministeriet)*, Rec., p. I-6783. Pour des études générales de la jurisprudence européenne sur la répétition de l'indu, V. par exemple, Francis HUBEAU, « La répétition de l'indu en droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen* 1981, 17, n° 3, pp. 442-470; Fabrice BELAICH, « La répétition de l'indu en droit communautaire dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2000, n° 435, pp. 100-122 et Ami BARAV, *L'application judiciaire du droit de l'Union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 383. à 397.

94. CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask A/S e.a c/ Industriministeriet (Erhvervministeriet)*, Rec., p. I-6783, pt. 41.

du droit de l'Union »<sup>95</sup>. Cela conduit à une transformation du statut de contribuable, lequel n'est plus fondé sur le consentement de l'impôt, mais dépend de l'application des dispositions européennes. La jurisprudence a néanmoins limité le délai de prescription des actions en répétition de l'indu afin d'éviter une remise en cause rétroactive et illimitée du principe de légalité fiscale, ce qui, au-delà de l'insécurité juridique qu'elle produirait, altérerait considérablement la signification politique attachée au consentement national de l'impôt<sup>96</sup>.

## 2. L'extension des dispositions de droit dérivé aux situations internes

**216. La transposition délibérément consentie par les Parlements nationaux d'une disposition européenne au sein d'un régime fiscal purement interne.** En sus de l'augmentation du niveau de contrainte issu des directives, les effets de celles-ci sur les fiscalités nationales peuvent dépasser le seul cadre des situations transfrontalières et s'étendre aux situations domestiques. Concrètement, les Parlements nationaux peuvent choisir d'étendre le champ d'application des dispositions de droit dérivé aux situations internes, lorsqu'elles sont plus favorables que le régime national, dans le but de ne pas créer des discriminations à rebours. Cet alignement de la législation nationale sur la législation européenne s'il est impulsé par les dispositions européennes, ne porte pas atteinte au consentement de l'impôt dès lors qu'il relève du choix des Parlements nationaux d'adopter une législation fiscale mettant en œuvre un régime juridique aussi favorable pour les situations domestiques que pour les situations transfrontalières. Les citoyens consentent collectivement à l'application des règles européennes augmentant, par ricochet, le niveau de protection du contribuable national, alors même qu'il n'est pas placé dans une situation transnationale. Dans ces conditions, il a été jugé par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire *Leur-Bloem*, que « lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues en droit communautaire afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre

---

95. Carine SOULAY, « La répétition de l'indu en droit de l'Union dans le domaine de la TVA », *Revue du Droit de l'Union Européenne* 2013, n° 4, p. 732.

96. La Cour de justice est revenue sur l'interprétation extensive qu'elle avait donné dans l'arrêt *Emmot*, en considérant que le délai de prescription commençait à courir dès la date de transposition correcte de la directive ; V. CJCE, 25 juillet 1991, aff. C-208/90, *Theresa Emmott c/ Minister for Social Welfare et Attorney General*, Rec., p. I-4269, pts 22 et 23. Suivant les conclusions de M. l'Avocat général Monsieur Jacobs, les juges européens vont revenir sur cette jurisprudence dans l'affaire *Fantask*, en considérant qu'« en son état actuel, le droit communautaire n'interdit pas à un État membre, qui n'a pas transposé correctement la directive, d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de cette directive un délai de prescription nationale qui court à compter de la date d'exigibilité des droits en cause, dès lors qu'un tel délai n'est pas moins favorable pour les recours fondés sur le droit communautaire que pour les recours fondés sur le droit interne et qu'il ne rend pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire ». V. CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask A/S e.a c/ Industriministeriet (Erhvervministeriet)*, précitée, Rec., p. I-6783, pt. 52 et les conclusions de l'Avocat général Monsieur Jacobs, présentées le 26 juin 1997, Rec., p. I-6786, pts. 57 à 72.

des ressortissants nationaux ou, comme en l'espèce au principal, d'éventuelles distorsions de concurrence, il existe un intérêt communautaire certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit communautaire reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer »<sup>97</sup>. Puis, elle se déclare « compétente, au titre de l'article 177 du traité, pour interpréter le droit communautaire lorsque celui-ci ne régit pas directement la situation en cause, mais que le législateur national a décidé, lors de la transposition en droit national des dispositions d'une directive, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles régies par la directive, en sorte qu'il a aligné sa législation interne sur le droit communautaire »<sup>98</sup>. Sans tomber dans le champ du contrôle du juge européen, la législation fiscale tombe dans le champ de l'interprétation du droit européen. Il s'agit pour le juge d'interpréter la disposition européenne que le Parlement a empruntée à la directive pour l'appliquer dans un contexte purement interne sans pour autant contrôler la législation fiscale nationale, cette prérogative relevant de la compétence des juges nationaux. Il ressort de cette jurisprudence qu'en se reconnaissant la possibilité d'interpréter une disposition communautaire intégrée par les Parlements nationaux aux dispositions nationales, la Cour de justice étend l'influence des dispositions de droit dérivé sur les fiscalités nationales en assurant une interprétation uniforme de ces dispositions même dans un contexte purement national, favorisant *in fine*, le rapprochement des législations fiscales.

**217. Les incertitudes jurisprudentielles liées au refus des Parlements nationaux d'étendre le bénéfice des dispositions européennes aux situations purement internes.** Les Parlements nationaux ne sont pas tenus d'étendre le bénéfice d'un régime européen à l'ensemble des situations domestiques. Le résultat est la coexistence d'un régime fiscal issu de la transposition d'une directive et d'un régime national ; les situations purement nationales sont traitées de manière moins favorable que les situations transfrontalières. La transposition de la directive matérialise l'existence d'une discrimination à rebours, puisque le régime fiscal issu de la loi de transposition est plus favorable que le régime fiscal « purement interne ». Le Conseil constitutionnel a eu à se prononcer sur la question de la liberté d'appréciation reconnue au législateur fiscal dans le règlement de ces situations purement internes. Les réponses apportées ont eu des effets politiques considérables. En effet, dans un premier temps, un principe constitutionnel d'inter-

---

97. CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, A. *Leur-Bloem c/ Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Rec., p. I-4161, pt. 32. Pour analyse détaillée sur les conclusions, non suivies par la Cour, rendues par l'Avocat général Monsieur Jacobs sous cette affaire, V.Ami BARAV, *Études sur le renvoi préjudiciel dans le droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 172. à 175.

98. CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, A. *Leur-Bloem c/ Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Rec., p. I-4161, pt. 34.

diction des discriminations<sup>99</sup> a semblé se dégager des premières décisions *Metro Holding*<sup>100</sup> et *Natixis*<sup>101</sup> rendues par le Conseil constitutionnel<sup>102</sup>. Compris ainsi, les différences de traitement fondées sur un critère géographique ne semblaient pas justifiées puisque le régime fiscal issu de la législation « purement interne » et celui issu de la loi de transposition, devaient être considérés comme poursuivant le même objectif. La transposition des directives aurait eu des conséquences politiques très étendues en imposant aux Parlements nationaux d'étendre systématiquement le bénéfice des dispositions transposées aux situations domestiques dès lors qu'elles sont plus favorables que le régime fiscal national. Refermant « la "boîte de pandore" que le Conseil constitutionnel avait ouverte avec la décision *Metro Holding* »<sup>103</sup> la décision *Marc S*<sup>104</sup> est revenue sur cette interprétation. En effet, en assimilant l'objectif poursuivi par la loi « purement interne » à celui de la loi de transposition, il ne s'agissait plus seulement d'aménager les régimes fiscaux nationaux au regard des situations transfrontalières, mais de

---

99. Oliver FOUQUET, « La discrimination à rebours : nouvel outil de contrôle du Conseil constitutionnel ? », *Etudes-fiscales-internationales.com* 2016, p. 2.; V. Olivier FOUQUET, « La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 6, pp. 5-7, p. 5-7.; V. Martin COLLET, « Le Conseil constitutionnel et les discriminations à rebours en matière fiscale », *La Semaine juridique. Édition générale* 2016, 13, pp. 634-637, p. 634-637.

100. Cons. const., déc. n°2015-520 QPC du 3 février 2016, *Société Metro Holding France SA*, *JORF* n°0030 du 5 février 2016 texte n°76

101. Cons. const., déc. n°2016-553 QPC du 8 juillet 2016, *Société Natixis [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote II]*, *JORF* n°0160 du 10 juillet 2016 texte n°30.

102. Dans l'arrêt *Metro Holding* était question de l'application du régime mère fille au bénéfice de sociétés liées par des participations sans droit de vote, mais entretenant des relations purement domestiques. En effet, selon l'article 145 du CGI, les dividendes perçus par une société française au titre des participations, sans droit de vote, qu'elle détenait dans une société également domiciliée en France ne donnaient pas lieu à l'application favorable du régime mère fille. *A contrario*, ces revenus donnaient lieu à l'application du régime mère fille lorsque les participations sans droit de vote étaient détenues dans une filiale domiciliée à l'étranger. Dans le cadre de la détention de participation sans droit de vote, le caractère domestique de la situation, excluait l'application avantageuse du régime mère fille. Par conséquent, la coexistence du régime issu de la directive et de la législation nationale donnait lieu à une différence de traitement entre les filiales, en fonction de leur lieu d'établissement. Le Conseil constitutionnel a alors été saisi dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité de la question de savoir si cette différence de traitement était justifiée par une différence de situation entre les filiales. Le juge constitutionnel déploie alors sa méthodologie traditionnelle en recherchant si le critère retenu par le législateur pour constater la différence de situation entre les contribuables, en l'espèce la domiciliation des filiales, « repose sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose » de poursuivre. En l'espèce, le Conseil constitutionnel considère, qu'« en édictant une condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des sociétés mères, le législateur a entendu favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales; que la différence de traitement entre les produits de titres de filiales, qui repose sur la localisation géographique de ces filiales, est sans rapport avec un tel objectif; qu'il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ». V. le considérant 10 de la décision *Société Metro Holding France SA*.

103. Fabrice PEZET, « L'étrange mort de la lutte contre les discriminations à rebours en France-Vers une jurisprudence post-Metro Holding », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 4, p. 524.

104. Cons. const., déc. n°2019-832/833 QPC, du 3 avril 2020, *Marc S. et autre [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention]*.

modifier l'organisation et le fonctionnement des systèmes fiscaux nationaux à partir de l'application des dispositions de droit dérivé. Le Conseil réaffirme la liberté d'appréciation du législateur en considérant que ce ne sont pas les discriminations à rebours en tant que telles qui sont interdites, mais seulement celles qui ne sont pas en lien avec l'objectif poursuivi par le législateur. L'application d'un traitement fiscal différent aux situations purement internes peut être justifiée si la loi nationale ne poursuit pas le même objectif que les dispositions transposées en droit interne, préservant ainsi le consentement de l'impôt.

## **Section II Le consentement de l'impôt matériellement garanti par le droit dérivé**

**218.** L'harmonisation des fiscalités nationales encadre immanquablement le consentement de l'impôt en subordonnant son exercice à l'application des dispositions de droit dérivé. La portée politique de cet encadrement est moins étendue que dans le cadre de l'intégration négative des fiscalités nationales dès lors que les Parlements nationaux l'ont consenti par le biais de la ratification du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, où figurent les articles 113 et 115<sup>105</sup>, et que les États membres l'acceptent unanimement à travers les décisions du Conseil. Les mesures de transpositions que l'harmonisation fiscale implique emportent que les Parlements nationaux sont toujours en mesure de consentir l'impôt<sup>106</sup>, témoignant de l'autonomie des systèmes fiscaux par rapport au droit de l'Union européenne. Dans ces conditions, la mise en œuvre de l'harmonisation fiscale est politiquement encadrée par des contraintes de nature juridique (§1). Ainsi limitée, l'harmonisation des fiscalités nationales ne permet pas l'émergence d'une véritable politique fiscale européenne dont l'objet ne serait plus les fiscalités des États membres,<sup>107</sup> mais la fiscalité de l'Union européenne et dont les protagonistes seraient les citoyens européens et les destinataires les contribuables européens *stricto sensu*. Aussi, il est essentiel de prendre davantage en compte la volonté des citoyens européens

---

105. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Harmonisation fiscale européenne » in *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj : figures lyonnaises des finances publiques*, sous la dir. de Jean-Luc ALBERT, Editions L'Harmattan, Paris, 2012, pp. 271-272.

106. Fabrice BIN, « Identités culturelles et harmonisation fiscale européenne », *Droits* 2014, n° 1, pp. 247-268 ; et Céline VIESSANT, *La pénétration du droit communautaire en droit fiscal français*, thèse de doct., 1999, Atelier national de reproduction des thèses, 599 p.

107. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 41.

(§2) afin de parvenir à redéfinir au niveau européen l'équilibre entre le droit des citoyens de consentir l'impôt reconnu aux citoyens et la protection économique du contribuable national.

## **§1. La mise en oeuvre politiquement encadrée de l'harmonisation fiscale**

**219.** Les principes encadrant la mise en oeuvre de l'harmonisation fiscale sont directement inscrits dans les dispositions de droit primaire. Conformément au respect des principes politiques contenus à l'article 5 du traité sur l'Union européenne, l'adoption d'une mesure d'harmonisation est subordonnée à sa nécessité au regard du fonctionnement du marché et à sa capacité de résoudre la disparité qu'elle est supposée corriger (A). L'application de la règle procédurale de l'unanimité agit comme la modalité juridique permettant le contrôle, par les États membres, du respect de ces principes politiques (B).

### **A. Le respect des principes de l'article 5 du traité sur l'Union européenne**

**220.** Selon l'article 5 du traité sur l'Union européenne, l'exercice par l'Union européenne des compétences qui lui ont été attribuées doit se faire selon le respect du principe de subsidiarité (1) et du principe de proportionnalité (2), dont les modalités d'application sont détaillées au sein d'un protocole<sup>108</sup>. Si ces deux principes sont distingués par les textes, leur utilisation, combinée, conduit, à ce que les mesures fiscales doivent être prises au niveau décisionnel le plus approprié, et produire les résultats escomptés.

#### **1. L'application du principe de subsidiarité**

**221. Le fondement du principe de subsidiarité.** Issu d'une conception historique et politique ancienne<sup>109</sup>, le principe de subsidiarité va être repris au niveau européen et explicitement affirmé suite au traité de Maastricht de 1992<sup>110</sup>. C'est aujourd'hui un principe général

---

108. Protocole n°2 sur l'application du principe de subsidiarité et proportionnalité annexé au traité sur l'Union européenne.

109. Marc FEIX, « Subsidiarité, proportionnalité et construction européenne : Essai de généalogie des principes », *Revue d'éthique et de théologie morale* 2011, n° 267, pp. 59-70.

110. Pour des ouvrages traitant du principe de subsidiarité présent dans les traités, V. par exemple, Stephen SMITH et René BARENTS, *Neutrality and subsidiarity in taxation*, 3, Kluwer Law International, La Haye, 1996, 48 p.; Jean BOULOUIS, *Droit Institutionnel de l'Union européenne*, Montchrestien, Paris, 1997, 408 p., p. 140-142.; Joël RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 6<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2010, 1470 p.; Francis DELPÉRÉE (dir.) *Le principe de subsidiarité*, Bruylant, Bruxelles, 2002; Anna-Lena HÖGENAUER, « The Prin-

du droit de l'Union européenne inscrit à l'article 5 du traité sur l'Union européenne et selon lequel « dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union ». Concrètement, son application, dont les modalités ont été précisées par un protocole annexé aux traités, guide l'exercice qui doit être fait des compétences européennes et nationales lorsqu'elles sont concurrentes et au regard duquel la légalité des actes européens peut être contrôlée. La portée politique de ce principe est également affirmée par les États membres, ces derniers affirmant, dès le Préambule du TUE, leur volonté de « poursuivre le processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe, dans laquelle les décisions sont prises le plus près possible des citoyens, conformément au principe de subsidiarité ». L'application juridique du principe de subsidiarité a donc une finalité largement politique. La méthode fondée sur la subsidiarité consiste alors à justifier, dans les domaines où l'Union européenne ne dispose pas d'une compétence exclusive, que l'action puisse être menée à l'échelle européenne lorsque des mesures qui seraient prises par les seuls

---

ciple of Subsidiarity after Lisbon : Towards a Sustainable System of EU Multi-Level Governance » in *EU Beyond the Crisis. A Debate on Sustainable Integrationism*, sous la dir. de Nikolaos PAPAΚOSTAS et Nikolaos PASAMITROS, Ibidem Verlag, Hannover, 2016 ; Sean VAN RAEPENBUSCH, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2016, 870 p. ; Jacques ZILLER, « Chapitre III. Le principe de subsidiarité » in *Traité de droit administratif européen*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY et Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 377-392. Pour des contributions traitant de ce principe, V. par exemple, Nicholas W BARBER, « The limited modesty of subsidiarity », *European Law Journal* 2005, 11, n° 3, pp. 308-325 ; René BARENTS, « The principle of subsidiarity and the Court of Justice », *Neutrality and Subsidiarity* 1996, 3, pp. 28-42 ; Julien BARROCHE, « La subsidiarité : quelle contribution à la construction européenne ? », *Revue Projet* 2014, n° 3, pp. 66-75 ; Nicolas BERNARD, « The Future of European Economic Law in the Light of the Principle of Subsidiarity », *Common Market Law Review* 1996, 33, n° 4, pp. 633-666 ; Hervé BRIBOSIA, « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses Etats membres », *Revue du Marché Unique* 1992, 4, pp. 165-188 ; Federico FABBRINI, « The Principle of Subsidiarity » in *Oxford Principles of European Union Law*, sous la dir. de Takis TRIDIMAS et Robert SCHÜTZE, Oxford University Press, Oxford, 2016, pp. 221-242 ; Pierre-Alexis FERAL, « Le principe de subsidiarité dans l'Union européenne », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 1996, 1, pp. 203-240 ; Pierre-Alexis FERAL, « Le principe de subsidiarité après le Traité d'Amsterdam », *RRJ* 1998, 74, pp. 1063-1082 ; Philipp KIIVER, « The Treaty of Lisbon, the national parliaments and the principle of subsidiarity », *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 2007, 15, n° 1, pp. 77-83 ; Koen LENAERTS et Patrick VAN YPERSELE, « Le principe de subsidiarité et son contexte : étude de l'article 3 B du traité CE », *Cahiers de Droit Européen* 1994, 1-2, pp. 3-85 ; Xavier MARCHAND-TONEL, « La subsidiarité, un enjeu des débats sur l'Union européenne », *Droit et société* 2012, n° 1, pp. 5-12 ; Jean-Luc SAURON, « La mise en œuvre retardée du principe de subsidiarité », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne* 1998, pp. 645-656 ; Girolamo STROZZI, « Le principe de subsidiarité dans la perspective de l'intégration européenne : une énigme et beaucoup d'attentes », *Revue trimestrielle de droit européen* 1994, 1, pp. 373-390 ; Akos G. TOTH, « The Principle of Subsidiarity in the Maastricht Treaty », *Common Market Law Review* 1992, 29, n° 6, pp. 1079-1105 ; Sean VAN RAEPENBUSCH, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2016, 870 p. ; Paul J. G. KAPTEYN, « Community Law and the Principle of Subsidiarity », *Revue des Affaires européennes* 1991, n° 2, pp. 35-43.



États membres ne permettraient pas d'apporter une réponse suffisante. Cela implique dans le même temps que la compétence des États membres soit maintenue s'il n'est pas établi qu'une action européenne apporte une meilleure réponse. « Toute action publique doit être réalisée au niveau le plus proche possible des citoyens, le niveau supérieur ne devant intervenir que si cela est nécessaire »<sup>111</sup>.

**222. L'application *a priori* impossible du principe de subsidiarité à la fiscalité.** La signification du principe de subsidiarité en matière fiscale soulève alors des difficultés et sa portée reste incertaine, car empreinte d'un particularisme lié à la nature même de cette matière. De prime abord, l'article 4 du TFUE ne reconnaissant aucune compétence fiscale à l'Union européenne, il serait logique de considérer que les effets du principe de subsidiarité n'atteignent pas la sphère fiscale. En effet, le principe de subsidiarité n'organise l'action publique entre les deux ordres juridiques qu'à la condition que les compétences en cause soient partagées. Si le principe de subsidiarité implique que toute action publique soit réalisée au niveau le plus proche des citoyens, alors, le principe du consentement de l'impôt justifie, à lui seul, que l'ensemble des mesures fiscales soit, en l'absence de consentement européen de l'impôt, adopté par les Parlements nationaux, en tant que représentants des citoyens, c'est-à-dire au niveau des États membres. En matière fiscale, le principe de subsidiarité ne peut pas être interprété comme une règle d'organisation ou de fonctionnement<sup>112</sup>, à partir de laquelle il serait possible de dégager une quelconque répartition de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne.

**223. L'exercice de la compétence fiscale appréhendé indirectement par le principe de subsidiarité.** Le principe de subsidiarité trouve cependant à s'appliquer en matière fiscale. Les dispositions fondant l'harmonisation de la fiscalité sont une expression indirecte de ce principe. La logique de subsidiarité se retrouve dans l'article 113 à travers la formule selon laquelle une intervention de Conseil est possible « dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ». Les effets du principe de subsidiarité s'expriment à travers la possibilité pour l'Union européenne d'intervenir en matière de fiscalité indirecte « dans la mesure où » cela est justifié par l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. Cette même logique se retrouve à la lecture de l'article 115 puisque l'action du Conseil est subordonnée à son « incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ». En matière fiscale, le principe de subsidiarité conduit à ce que l'Union européenne ne puisse intervenir

---

111. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 267.

112. Francis DELPÉRÉE (dir.) *Le principe de subsidiarité*, Bruylant, Bruxelles, 2002, p. 4.

que dans la mesure où cela est justifié par « l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ». Cela implique de démontrer que la mesure d'harmonisation est nécessaire, car l'action des États membres, c'est-à-dire les conditions dans lesquelles les Parlements nationaux exercent leur compétence fiscale, ne permettent pas d'atteindre les objectifs fixés par les traités, voire empêchent d'atteindre ces objectifs. Cela confirme que les mesures européennes prises en matière de fiscalité se bornent largement aux cas spécifiques où la coexistence des législations fiscales nationales engendre des distorsions trop importantes pour être compatibles avec l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Les directives européennes sont l'illustration concrète de la mise en œuvre du principe de subsidiarité en matière fiscale.

**224.** Le principe de subsidiarité ne permet pas de reconnaître l'existence d'une compétence fiscale européenne, mais permet ponctuellement son exercice par l'Union européenne dans le cadre de la compétence d'harmonisation qui lui est reconnue. Les Parlements nationaux restent libres de fixer les règles relatives à l'organisation des systèmes fiscaux nationaux, tant qu'elles n'ont pas d'incidence sur le fonctionnement du marché commun. Le principe de subsidiarité garantit le respect du droit dont disposent les citoyens de consentir l'impôt. L'harmonisation fiscale notamment en matière de fiscalité directe reste limitée, et concerne principalement la fiscalité des entreprises, puisque l'harmonisation de la fiscalité des particuliers répond plus difficilement aux conditions politiques imposées par le principe de subsidiarité.

**225. Le rôle des Parlements nationaux dans l'application du principe de subsidiarité.** Le respect de principe de subsidiarité est attribué aux Parlements nationaux<sup>113</sup>. Concrètement, les Parlements nationaux peuvent émettre, au Parlement européen et à la Commission européenne, des communications au titre du protocole n°2 sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité; mais aussi des avis motivés exposant les raisons pour lesquelles ils considèrent qu'un projet va à l'encontre du principe de subsidiarité<sup>114</sup>. Si la portée politique de ces deux interventions<sup>115</sup> n'est pas la même<sup>116</sup>, l'attribution d'un tel contrôle aux Parlements

---

113. Selon l'article 5 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Les institutions de l'Union appliquent le principe de subsidiarité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Les Parlements nationaux veillent au respect de ce principe conformément à la procédure prévue dans ce protocole ».

114. Article 6 du Protocole n°2 sur l'application du principe de subsidiarité et proportionnalité annexé au traité sur l'Union européenne.

115. Pour une étude détaillée sur les modalités du contrôle mené par les Parlements nationaux, V. Martin GENNART, *Le contrôle parlementaire du principe de subsidiarité : droit belge, néerlandais et luxembourgeois*, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2013, p. 97. à 131.

116. Les avis sur la subsidiarité émis par les Parlements nationaux répondent à un régime juridique spécifique. Ainsi, selon l'article 7 du protocole n°2 sur l'application du principe de subsidiarité et proportionnalité annexé au traité sur l'Union européenne, « dans le cas où les avis motivés sur le non-respect par un projet d'acte législatif européen du principe de subsidiarité représentent au moins un tiers de l'ensemble des voix attribuées aux Parlements nationaux conformément au deuxième alinéa, le projet doit être réexaminé (...) À l'issue de ce réexa-

nationaux émane, dans les deux cas, d'un impératif démocratique<sup>117</sup> : les élus nationaux, en tant que représentants des citoyens, vont se prononcer sur la distribution des compétences, notamment en matière fiscale. Dans la mesure où dans ce domaine la volonté collective des citoyens s'exprime principalement à travers leurs représentants, le contrôle du principe de subsidiarité par les Parlements nationaux assure au niveau des États membres une protection indirecte du consentement de l'impôt.

**226. Du principe de subsidiarité à la reconnaissance d'un consentement de l'impôt.** Enfin, l'utilisation du principe de subsidiarité en matière fiscale met en lumière les difficultés liées à la création d'une véritable politique fiscale européenne. En effet, la poursuite et l'amplification de l'harmonisation fiscale européenne nécessitent d'attribuer une véritable compétence fiscale à l'Union européenne. De cette manière, si « les décisions doivent être prises le plus près possible des citoyens de l'Union », l'action fiscale européenne ne serait plus seulement justifiée par le fonctionnement du marché, mais pourrait être élargie à de nouveaux objectifs en lien avec les objectifs de l'Union européenne, comme la protection sociale ou environnementale dont les citoyens européens seraient les principaux destinataires. La réalisation d'une harmonisation de la fiscalité directe des particuliers pourrait être plus facilement mise en œuvre au regard du principe de subsidiarité. Le principe de subsidiarité pourrait davantage jouer comme un critère de répartition de la compétence fiscale désormais partagée, et justifier la mise en œuvre de certaines politiques fiscales au niveau européen, permettant une meilleure acceptation et une plus grande appropriation de ces politiques à chaque niveau de gouvernance. De surcroît, si cette compétence fiscale était fondée sur la reconnaissance d'un droit collectif des citoyens européens de consentir l'impôt, ce principe justifierait à lui seul la légitimité politique de la norme fiscale européenne.

## 2. L'application du principe de proportionnalité

**227. Le fondement du principe de proportionnalité.** La poursuite de la lecture de l'article 5 du traité sur l'Union européenne permet d'identifier un second principe : le principe de proportionnalité<sup>118</sup>. Si les relations qu'entretiennent ces deux principes ont donné lieu à un

men, la Commission ou, le cas échéant, le groupe d'États membres, le Parlement européen, la Cour de justice, la Banque centrale européenne ou la Banque européenne d'investissement, si le projet d'acte législatif européen émane d'eux, peut décider, soit de maintenir le projet, soit de le modifier, soit de le retirer. Cette décision doit être motivée ».

117. par exemple Martin GENNART, *Le contrôle parlementaire du principe de subsidiarité : droit belge, néerlandais et luxembourgeois*, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2013, p. 99. et Francette FINES, « L'association des parlements nationaux au contrôle du principe de subsidiarité », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2012, n° 556, pp. 192-196.

118. Selon l'article 5, paragraphe 4, du traité sur l'Union européenne : « En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs

débat doctrinal<sup>119</sup>, il est en revanche certain que, bien qu'ils soient liés, la portée de ces deux principes n'est pas la même, le principe de subsidiarité justifiant « le déclenchement même d'une action communautaire », le principe de proportionnalité permettant « d'encadrer "l'intensité" de cette dernière »<sup>120</sup>. Une fois qu'il est reconnu à l'Union européenne la possibilité d'exercer sa compétence (application du principe de subsidiarité), le principe de proportionnalité délimite la marge de manœuvre dont dispose le législateur européen dans la mise en oeuvre de cette compétence.

**228. La portée fiscale du principe.** L'application particulière du principe de subsidiarité en matière fiscale impose de se questionner sur la manière dont agit le principe de proportionnalité et les effets de celui-ci sur l'action des autorités européennes. Les justifications énoncées dans le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, selon lesquelles l'action européenne en matière fiscale n'est justifiée que dans la mesure où elle est « nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur »<sup>121</sup> ou a une « incidence directe sur l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur »<sup>122</sup>, contiennent en elles-mêmes l'expression du principe de proportionnalité. Le constat de l'existence de disparités entre les législations fiscales ne suffit pas pour justifier une action européenne. Il faut tout d'abord démontrer que ces disparités affectent le fonctionnement du marché intérieur, puis que l'action mise en oeuvre soit de nature à permettre leur élimination, ce qui implique la proportionnalité de ces effets. Il est possible de considérer que l'utilisation de la méthode d'harmonisation en matière fiscale relève en elle-même d'un choix proportionné, puisque « le respect du principe de proportionnalité consiste à s'assurer que l'approche retenue et le degré d'action réglementaire sont nécessaires pour atteindre les objectifs poursuivis »<sup>123</sup>. La proportionnalité se matérialise notamment à travers l'équilibre que permet l'utilisation des directives

---

des traités ». Sur le principe de proportionnalité, V. Jean BOULOUIS, *Droit Institutionnel de l'Union européenne*, Montchrestien, Paris, 1997, 408 p., p. 142-143.; Marc FEIX, « Subsidiarité, proportionnalité et construction européenne : Essai de généalogie des principes », *Revue d'éthique et de théologie morale* 2011, n° 267, p. 66. à 70; Michel FROMONT, « Le principe de proportionnalité », *AJDA* 1995, n° spécial, pp. 155-166; Joël RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 6<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2010, 1470 p. Pour une étude détaillée de l'origine du principe de proportionnalité V. Antoine GUILMAIN, « Sur les traces du principe de proportionnalité : une esquisse généalogique », *Revue de droit de McGill* 2015, 61, p. 89. à 111.

119. Comme l'explique Marc Feix, « le débat sur le principe de subsidiarité bute sur la réalité d'ordre juridique et il est nécessaire de lui adjoindre un autre concept philosophique, la proportionnalité, dont la transcription en droit est plus aisée car peut-être déjà plus ancienne et plus éprouvée », V. Marc FEIX, « Subsidiarité, proportionnalité et construction européenne : Essai de généalogie des principes », *Revue d'éthique et de théologie morale* 2011, n° 267, p. 70. En effet, la logique veut que pour agir de manière proportionnelle il faille déjà pouvoir agir.

120. Anne MEYER-HEINE, « La participation des parlements au fonctionnement de l'Union européenne : quand la subsidiarité renforce la démocratisation de l'Union », *Droit et société* 2012, n° 1, p. 32.

121. Article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

122. Article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

123. Rapport annuel 2019 de la Commission, du 30 mai 2020, sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité et sur les relations avec les Parlements nationaux, COM(2020) 272 final, p. 3.

entre leur caractère contraignant, qui lie les États membres quant au résultat à atteindre, et la liberté laissée aux Parlements nationaux lors de leur transposition, afin de définir la forme et les moyens appropriés pour y parvenir.

**229. Le rôle des Parlements nationaux dans l'application du principe de proportionnalité.**

L'utilisation des directives si elle reflète, en partie, le respect du principe de proportionnalité n'est en soi pas suffisante. Outre la forme de l'action, cette exigence doit également se refléter à travers le contenu des dispositions de la directive. À cet égard, tout comme le principe de subsidiarité, le principe de proportionnalité n'échappe pas à l'exigence démocratique impliquant son contrôle par les Parlements nationaux. Lors des discussions parlementaires relatives à la proposition de refonte de la directive sur les droits d'apports<sup>124</sup>, les sénateurs français ont, dans le cadre de l'examen prévu à l'article 88-4 de la Constitution<sup>125</sup>, interrogé la proportionnalité des dispositions relatives à la suppression totale du droit d'apport. L'interrogation portait sur le fait de savoir si la suppression totale, à l'échelle européenne, du droit d'apport prévu par la réforme de cette directive était une mesure proportionnée, ou si un simple encadrement de ce droit était suffisant pour atteindre l'objectif de neutralité fiscale recherché. La nuance était importante puisque dans le premier cas, les Parlements nationaux ne pouvaient plus maintenir cette obligation fiscale, érodant le consentement de l'impôt. Conformément à la procédure de résolution, la Commission européenne a formulé une réponse aux parlementaires dans laquelle elle justifie de la proportionnalité de cette mesure. Selon elle, « la circulation des capitaux et la réduction des facteurs susceptibles de fausser les conditions de la concurrence ne pouvaient être réalisées de manière suffisante par les États membres individuellement et que cet objectif "requiert une action au niveau communautaire, comme le montre la multiplicité des taux appliqués". Elle a également fait observer qu' "il est temps" de réaliser l'objectif, fixé depuis 1985, de promouvoir la libre circulation des capitaux dans le marché intérieur grâce à l'abolition du droit d'apport, celle-ci étant de surcroît conforme aux objectifs de la stratégie de Lisbonne révisée »<sup>126</sup>. Certes, les sénateurs ne représentent pas directement les citoyens. Chargés de voter la loi, ils permettent néanmoins l'expression de la volonté générale. Cette

---

124. Directive (CEE) n°69/335 du Conseil, du 17 juillet 1969, relative la perception d'impôts indirects sur les rassemblements de capitaux, *JOUE L* n°249 du 3 octobre 1969, pp. 25–29 et COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 4 décembre 2006, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (Refonte), COM(2006) 760 final.

125. Il est intéressant de noter que les sénateurs n'ont pas eu recours à la procédure de l'article 88-6 de la Constitution, spécifique au contrôle du principe de subsidiarité. En 2019, le Parlement européen a reçu officiellement 62 communications émises par les Parlements nationaux au titre du protocole n°2 sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Parmi ces communications ne figurait aucun avis motivé au sens du protocole soulevant des questions liées au respect du principe de subsidiarité.

126. Réponse de la Commission européenne au Sénat français, du 30 mai 2007, suite à l'examen de la proposition de directive du Conseil, du 4 décembre 2006, « concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (Refonte) » COM (2006) 760 final. Disponible sur le site Internet du Sénat.

procédure peut également être mise en œuvre par l'Assemblée nationale et dans ce cas refléter directement la volonté de préserver le consentement de l'impôt.

**230.** Combiné au principe de subsidiarité, le principe de proportionnalité agit comme une garantie supplémentaire à l'endroit de la préservation du consentement national de l'impôt attaché à la citoyenneté fiscale. Une fois l'encadrement du principe du consentement de l'impôt justifié, la proportionnalité garantit que cet encadrement ne soit pas excessif. Admettre que l'action européenne doit, en matière fiscale, être subsidiaire et proportionnée revient à limiter le déséquilibre, né de l'application du droit européen, entre le respect du consentement de l'impôt et la protection économique du contribuable.

## **B. La nécessité d'un vote à l'unanimité du Conseil**

**231.** L'harmonisation des fiscalités nationales est soumise à l'exercice d'une procédure législative spéciale<sup>127</sup> exigeant le vote à l'unanimité des membres du Conseil. L'exercice par l'Union européenne de sa compétence d'harmonisation en matière fiscale dépend de l'approbation de chacun des représentants des États membres au Conseil, illustrant la nature intergouvernementale de la politique fiscale européenne<sup>128</sup>. L'unanimité implique qu'un État membre dispose d'un droit de veto lui permettant de s'opposer au processus de rapprochement des législations. La règle de l'unanimité préserve la liberté des Parlements nationaux d'exercer la compétence fiscale, c'est-à-dire sans que le consentement de l'impôt ne soit subordonné aux dispositions de droit dérivé (1). Cette situation peut sembler paradoxale, l'exigence de l'unanimité, si elle permet de sauvegarder les intérêts nationaux, limite considérablement la portée de l'intégration positive des fiscalités nationales aux dépens des intérêts des citoyens européens eux-mêmes (2).

### **1. Une obligation en principe protectrice de la citoyenneté fiscale nationale**

**232. L'unanimité comme protection indirecte du principe consentement de l'impôt.** Si le vote à la majorité qualifiée attaché à la procédure législative ordinaire est aujourd'hui le principe dans le processus décisionnel européen, le domaine fiscal fait figure d'exception, le traité

---

127. Article 294 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

128. Cette situation s'explique par la nature avant tout régaliennne du droit fiscal, les États membres exerçant leur souveraineté fiscale à travers des prérogatives de puissance publique. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 21. D'autres domaines régaliens sont également concernés par cette règle de l'unanimité. Ainsi, le Conseil statue à l'unanimité pour l'adoption des actions communes relatives au domaine de la politique étrangère et de sécurité commune. V. Article 24 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Sur cette question, V. aussi Joël RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 6<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2010, p. 336.

de Lisbonne n'ayant pas « révolutionné le droit fiscal de l'Union européenne (.) la règle de l'unanimité en matière fiscale (ayant) été maintenue »<sup>129</sup>. Conformément aux articles 113 et 115 du TFUE, la fiscalité est, en matière décisionnelle, encore soumise à une procédure législative spéciale reposant exclusivement sur la règle de l'unanimité. Conçue, selon les mots du Professeur Joël Rideau, comme la garantie pour un État membre de ne pas être « mis en minorité sur une question (...) mettant en jeu l'un de ses intérêts fondamentaux »<sup>130</sup>, cette règle se justifie particulièrement en matière fiscale. La Cour de justice l'a d'ailleurs affirmé à l'occasion d'une affaire opposant la Commission européenne au Conseil<sup>131</sup>. En l'espèce, la Cour de justice devait statuer sur le choix de la base juridique retenue par le Conseil lors de la modification de la directive 76/308 relative à l'assistance mutuelle des États membres en matière de recouvrement des créances<sup>132</sup> pour y inclure les créances relatives à certains impôts directs et aux taxes sur les primes d'assurance. Cette modification législative fût proposée par la Commission sur le fondement de l'article 95 CE désormais 114 du TFUE, lequel permet le rapprochement des dispositions qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché conformément à la procédure législative ordinaire, mais exclut les « dispositions fiscales » de son champ d'application. Toutefois, considérant que cette modification impliquait l'ajout de dispositions de nature fiscale, le Conseil décide de remplacer la base juridique initialement retenue par la Commission européenne par les articles 93 CE et 94 CE, désormais 113 et 115 du TFUE, ce qui emportait l'exigence d'unanimité. La question qui se posait à la Cour de justice était celle de savoir si cette modification entrait dans le champ de l'harmonisation fiscale, ce qui permettait dans le même temps de préciser les contours de la procédure législative spéciale. Après avoir rappelé qu'« il ne ferait aucun doute que des règles poursuivant un tel objectif (celui de l'harmonisation fiscale) empiètent sur la souveraineté fiscale des États membres, de sorte que leur adoption à l'unanimité s'imposerait »<sup>133</sup>, elle considère qu'« il y a lieu d'interpréter les termes "dispositions fiscales", figurant à l'article 95, paragraphe 2, CE, en ce sens qu'ils recouvrent non seulement les dispositions déterminant les personnes

---

129. Marc BLANQUET et Daniel FASQUELLE, « Politiques intérieures » in *Annuaire de droit européen 2009*, sous la dir. de Claude BLUMAN et Fabrice PICOD, VII, Bruylant, Bruxelles, 2012, p. 370. Pour une analyse chronologique sur le maintien dans les traités européens de la règle de l'unanimité en matière fiscale, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 22. à 25.

130. Joël RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 6<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2010, p. 337.

131. CJCE, 29 avril 2004, aff. C-338/01, *Commission des Communautés européennes c/ Conseil de l'Union européenne*, Rec., p. I-4829.

132. Directive (CEE) n°76/308 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, *JOCE L n°73* du 19 mars 1976, pp. 18–2.

133. Point 51 de l'arrêt *Commission des Communautés européennes c/ Conseil de l'Union européenne*, précité, Rec., p. I-4829.

assujetties, les opérations imposables, l'assiette de l'imposition, les taux et les exonérations des impôts directs et indirects, mais également celles relatives aux modalités de recouvrement de ceux-ci »<sup>134</sup>. Si la souveraineté fiscale des États membres est indissociable de l'exercice de la compétence fiscale nationale,<sup>135</sup> une approche large de l'harmonisation fiscale doit être retenue. L'harmonisation fiscale s'entend comme recouvrant l'intégralité de la compétence reconnue au législateur pour fixer « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »<sup>136</sup>. Or, le principe de légalité fiscale n'est que la traduction juridique du droit reconnu aux citoyens de consentir l'impôt, celui-ci étant traditionnellement confié par les citoyens à leurs représentants parlementaires. Ces derniers expriment ce consentement en votant la législation fiscale. Au-delà de préserver la souveraineté fiscale des États membres, la règle de l'unanimité est également un moyen de préserver le droit collectif des citoyens de consentir l'impôt par le biais de leur représentant et au-delà de constater la nécessité de l'impôt<sup>137</sup>. C'est pourquoi, s'il est reconnu, une compétence d'harmonisation en matière de fiscalité aux autorités européennes, les États membres n'ont pas entendu transférer leur compétence fiscale à l'Union européenne dès lors qu'elle aurait remis en cause l'exclusivité du consentement de l'impôt, lequel est indissociable de l'exclusivité de la souveraineté

---

134. Point 67 de l'arrêt *Commission des Communautés européennes c/ Conseil de l'Union européenne*, précité, Rec., p. I-4829.

135. Mikko MATTILA, « Contested decisions : Empirical analysis of voting in the European Union Council of Ministers », *European Journal of Political Research* 2004, 43, n° 1, p. 32.

136. A ce titre la formulation retenue par la Cour de justice est particulièrement proche de celle de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958.

137. Ce argument peut être rapproché de la justification budgétaire de l'exigence d'unanimité en matière fiscale mis en avant par la doctrine. A ce sujet, Sophie Baziadoly estime que « l'unanimité est la règle de décision en matière fiscale depuis les débuts de la construction européenne, la fiscalité étant une question importante sur le plan économique et politique ». V. Sophie BAZIADOLY, « Quelles leçons et quelles réponses à la crise actuelle ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 134, p. 276. La Commission européenne rappelle également que « les gouvernements nationaux peuvent concevoir comme ils l'entendent leurs législations fiscales en fonction de leur priorité nationale », lesquelles peuvent être économiques. V. Commission EUROPÉENNE, « Fiscalité, Promouvoir le marché intérieur et la croissance économique », *Comprendre les politiques de l'Union européenne* 2015, n° NA-01-15-038-FR-C, p. 4. Enfin, Michael D Hodges indique qu'« un pourcentage important de l'économie d'un pays peut être généré par ces recettes fiscales, de sorte que les États membres peuvent être très réticents à modifier l'ensemble de leur structure fiscale. Il semblerait également que certains des États membres les plus petits ou les plus pauvres, tels que la Grèce ou la Turquie, soient plus réticents à réviser leur structure fiscale, car ils sont plus dépendants de ces recettes et disposent de moins de ressources pour compenser les pertes de recettes dues aux changements fiscaux ». V. Michael D HODGES, « Activities in the European Community towards Unifying Taxation and the Elimination of Quantitative Restrictions », *Journal of International Law & Practice* 1994, 3, p. 186 : « Also, a large percentage of a country's economy may be generated from these tax revenues, so member states may be very reluctant to change their entire tax structure. It would also appear that some of the smaller or poorer member states, such as Greece or Turkey, may be more hesitant to revise their tax structures, as they are more dependent on these revenues and have fewer resources to make up for lost revenues from tax changes ». Traduction par nos soins.



fiscale<sup>138</sup>. Comme le résume justement Monsieur Christian Lopez, « la règle de l'unanimité s'impose, qui reflète l'attachement des États membres à conserver leur souveraineté fiscale et le contrôle de leur Parlement sur ces questions »<sup>139</sup>. Il est possible d'interpréter la règle de l'unanimité comme une sorte de substitution protectrice, au niveau européen, du principe du consentement de l'impôt, nécessitant que chaque État membre légitime (à la place de ses citoyens) les décisions européennes qui s'imposeront aux contribuables nationaux. En l'absence de consentement européen de l'impôt, les citoyens qui subissent les conséquences des décisions politiques prises au niveau européen doivent voir leur volonté prise en compte. En principe, tel est l'exigence que permet indirectement la règle de l'unanimité.

**233. Une protection se matérialisant par l'attribution d'un droit de veto.** Chaque État membre dispose, à travers son représentant au Conseil<sup>140</sup>, d'un droit de veto. Ce veto national accorde à chaque État membre la possibilité de bloquer l'adoption de mesures fiscales auxquelles il n'est pas favorable même si elles sont nécessaires et sont justifiées<sup>141</sup> dans le cadre du fonctionnement et l'établissement du marché intérieur<sup>142</sup>. Il s'agit donc d'un véritable « droit de blocage »<sup>143</sup>, assurant en pratique une protection politique absolue du consentement de l'impôt en tant que fondement de la légitimité du devoir fiscal. Sans l'accord de chaque État membre, aucune proposition fiscale européenne ne peut se concrétiser. « Cette situation oblige aux compromis, à l'adoption de textes minimalistes parfois, après des années de débats »<sup>144</sup> voire à des « marchandages inacceptables »<sup>145</sup>, pendant les discussions relatives à l'adoption

---

138. Daniel-Henri VIGNES, « Le principe de l'unanimité dans les organisations européennes », *Annuaire Français de Droit International* 1955, 1, p. 112. et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 21.

139. Christian LOPEZ, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne », *Les Petites Affiches* 2000, n° 61, p. 6.

140. Le représentant de l'État membre au Conseil est le ministre national chargé du domaine politique correspondant à la proposition législative sur laquelle le Conseil aura à se prononcer. En matière fiscale, il s'agit des ministres des finances des États membres.

141. Articles 113 et 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

142. Article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

143. Sean VAN RAEPENBUSCH, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2016, 870 p. et Melchior WATHELET, « Fiscalité directe et droit de l'Union : une relation amour-haine ? », *Revue des affaires européennes* 2019, n° 4, p. 583.

144. Thierry LAMBERT, « Droit fiscal de l'Union européenne : les occasions manquées », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 4, p. 493.

145. Franklin DEHOUSSE et Wouter COUSSENS, « Le Traité constitutionnel de la Convention pour l'Europe », *Courrier hebdomadaire du CRISP* 2003, n° 23, p. 43. Selon Franklin Dehousse et Wouter Coussens, « jusqu'à présent, l'exigence de l'unanimité au sein du Conseil a constitué un quasi insurmontable pour l'Union dans ce domaine. Elle génère par ailleurs, comme l'a montré en 2003 la négociation sur la fiscalité de l'épargne, des marchandages inacceptables (l'Italie a ainsi lié son approbation d'un accord sur la fiscalité de l'épargne à l'abandon de sanction contre les fraudeurs italiens en matière de quotas laitiers... ». En effet, dans ces négociations l'Italie conditionnait son vote, à une négociation parallèle concernant un dossier sans lien direct, portant sur des amendes infligées par l'Union européenne à des producteurs laitiers italiens ayant dépassé leur quotas. Bien que

de certains textes. L'absence de compromis peut conduire à une paralysie décisionnelle limitant considérablement l'étendue de l'intégration positive des fiscalités nationales alors même qu'elle doit désormais dépasser le cadre du marché <sup>146</sup>.

## 2. Une obligation en pratique préjudiciable aux citoyens européens

**234. Un droit de veto synonyme de blocage décisionnel.** La règle de l'unanimité limite les possibilités d'intervention de l'Union européenne en matière fiscale alors même que celles-ci apparaissent désormais nécessaires pour préserver l'équilibre entre le droit collectif reconnu aux citoyens de consentir l'impôt et la protection individuelle dont bénéficie le contribuable national dans l'exercice de ses libertés économiques de circulation. La Commission européenne explique qu'« aujourd'hui, dans le contexte d'une UE élargie, moderne et plus intégrée, une approche purement nationale de la fiscalité ne fonctionne plus et l'unanimité est un processus décisionnel qui n'est ni pratique ni efficace. Les intérêts nationaux et les intérêts communs sont interdépendants. La mobilité accrue des entreprises et des citoyens signifie que les décisions fiscales prises par un État membre peuvent avoir une influence significative sur les recettes des autres États membres et la marge de manœuvre dont ceux-ci disposent pour leurs propres choix politiques. La mondialisation et la numérisation ont fait émerger des défis communs qui appellent des solutions communes » <sup>147</sup>.

**235. L'exemple du projet abandonné d'assiette commune consolidée.** Paradoxalement, l'accord unanime des membres du Conseil n'est donc pas propice à la mise en œuvre de l'harmonisation fiscale, alors même qu'elle pourrait préserver l'intégrité des systèmes fiscaux nationaux. L'abandon récent du projet ACCIS, alors même qu'il avait pour objectif de garantir aux entreprises un environnement fiscal simplifié et équitable au sein du marché, en témoigne. L'idée initiale était d'unifier à partir de critères communs l'assiette de l'impôt sur les sociétés afin que les groupes de société puissent consolider leurs résultats entre leur société mère et

---

dénonçant un chantage, les États membres n'ont eu d'autre choix, que de trouver un compromis. Ils renoncent alors aux paiements des intérêts issus de ses amendes, et acceptent un étalement du paiement des amendes en échange du vote de l'Italie.

146. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 66.

147. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, du 15 janvier 2019, vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union, COM(2019) 8 final, p. 1-2. Cette idée est reprise par la Commission européenne dans son rapport annuel sur les principes de subsidiarité et de proportionnalité où elle estime que « bien que la mondialisation et la numérisation aient fait émerger des défis communs qui appellent des solutions communes, l'UE n'a pas été en mesure d'agir ou de réagir rapidement en raison des limites posées par la règle de l'unanimité ». V. aussi COMMISSION EUROPÉENNE, Rapport annuel 2019 sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité et sur les relations avec les parlements nationaux, du 30 mai 2020, COM(2020) 272 final, p. 15.

leurs filiales intracommunautaires et n'accomplir leurs obligations déclaratives fiscales que dans un seul des États membres. Initialement proposée en 2011<sup>148</sup>, l'initiative est jugée trop ambitieuse par les États membres, notamment quant aux modalités de consolidation de la base imposable. Elle est relancée par la Commission en 2016<sup>149</sup> sous la forme d'un projet en deux temps, prévoyant tout d'abord la mise en place de règles européennes permettant de déterminer une assiette commune, avant d'organiser, dans un second temps, un système de consolidation de celle-ci. Les justifications avancées à l'appui du projet ACCIS, par la Commission, avaient évoluées, cette dernière mettant désormais en avant la nécessité de limiter l'érosion des bases imposables nationales afin de préserver une imposition juste et efficace dans l'intérêt des contribuables et au-delà des citoyens européens. Toutefois, malgré les discussions récurrentes au Conseil ECOFIN, et les modifications apportées au projet initial, le projet ACCIS n'emporte pas l'unanimité requise<sup>150</sup> permettant sa concrétisation. Face à ces blocages, et même si les discussions concernant le Plan de relance pour l'Europe suit à la crise de la Covid 19 ont vu ressurgir le projet ACCIS<sup>151</sup>, la Commission a finalement abandonné le projet ACCIS annonçant son retrait. Toutefois, elle a, dans le même temps, fait une nouvelle proposition de directive concernant l'impôt sur les sociétés<sup>152</sup>. En effet, face aux blocages récurrents et à la longueur des négociations relatives au projet ACCIS, la Commission tente d'inscrire le projet européen d'impôt sur les sociétés dans une dynamique politique renouvelée, plus favorable à l'obtention d'un accord unanime des États membres. Dès lors, l'abandon du projet ACCIS témoigne moins de l'abdication de la Commission européenne que de sa résilience face au droit veto des États membres, dans l'espoir d'atteindre le consensus politique.

---

148. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 16 mars 2011, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121 final.

149. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, « concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) », du 25 octobre 2016, COM(2016) 683 final. Sur cette question V. par exemple, Daniel GUTMANN et Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, « CC(C)TB and International Taxation », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 5, pp. 233-245 ; Anne-Charlène BEZZINA, « Transposition des directives et fiscalité des sociétés : ACCIS ou le jeu des contraires », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2017, n° 611, pp. 502-511 ; Karim Sid AHMED, « La relance du projet ACCIS par la Commission européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017, n° 2, pp. 196-197.

150. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Les propositions de la Commission européenne pour la fiscalité des entreprises au XXI<sup>e</sup> siècle », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 21

151. Accord interinstitutionnel entre le Parlement européen, le Conseil de l'Union européenne et la Commission européenne, du 16 décembre 2020, relatif à la discipline budgétaire, la coopération en matière budgétaire et la bonne gestion financière, ainsi que sur de nouvelles ressources propres, comportant une feuille de route en vue de la mise en place de nouvelles ressources propres, JOUE L n°433I du 22 décembre 2020, pp. 28-46, p. 46 : « la Commission, sur la base d'analyses d'impact, proposera de nouvelles ressources propres additionnelles, qui pourraient inclure(...) une nouvelle assiette commune pour l'impôt sur les sociétés ».

152. Il s'agit du projet « BEFIT » (*Business in Europe : Framework for Income Taxation*) lequel sera étudié dans la seconde partie de cette thèse.

**236. Les difficultés d'atteindre un « consensus » politique.** Pour la doctrine, la recherche d'une forme de « consensus » politique<sup>153</sup> est d'ailleurs la principale caractéristique de la règle de l'unanimité. Comme l'expliquent Ole Elgstrom et Christer Jonsson, « lorsque seule une majorité est requise, il n'est pas nécessaire de chercher des solutions communes - il y a toujours la possibilité de vaincre la minorité en la mettant hors jeu. La menace d'un vote peut être utilisée dans les négociations pour faire pression en faveur de concessions. La règle de la majorité semble donc entraîner une plus grande propension aux comportements antagonistes, tandis que la règle de l'unanimité encourage la recherche du consensus »<sup>154</sup>. Dans ces conditions, « le parcours législatif est lent et les directives qui en résultent ont souvent souffert de compromis qui affaiblissent leur impact »<sup>155</sup>. Les effets de la mise en œuvre d'un consensus politique au sein de l'Union européenne sont paradoxaux : s'ils ont d'abord permis la réalisation d'une intégration fiscale nécessaire au fonctionnement du marché, ils empêchent aujourd'hui l'Union européenne d'atteindre le niveau de gouvernance désormais indispensable en matière fiscale<sup>156</sup>.

**237.** Si l'unanimité favorise le consensus, elle implique à l'inverse qu'« une minorité d'États, voire un seul État, (puisse) imposer ses préférences réglementaires à tous les États restants »<sup>157</sup>. Les effets de la mise en œuvre d'un consensus politique au sein de l'Union européenne sont paradoxaux : s'ils ont d'abord permis la réalisation d'une intégration fiscale nécessaire au fonctionnement du marché, ils empêchent désormais l'Union européenne d'at-

---

153. Juridiquement le consensus doit être distingué de l'unanimité. Le premier procède seulement du consentement des parties sans recourir à un vote formel, à l'inverse du second dans laquelle les parties doivent manifester formellement leur accord. Toutefois, en pratique ces deux notions sont liées. Pour être constatée, l'unanimité implique l'existence d'un consensus permettant de parvenir à un accord formel entre tous les parties.

154. Ole ELGSTRÖM et Christer JÖNSSON, « Negotiation in the European Union : bargaining or problem-solving ? », *Journal of European Public Policy* 2000, 7, n° 5, p. 690 : « When only a majority is required, you do not need to look for jointly agreeable solutions – there is always the possibility of defeating the minority by outvoting it. The threat of voting may be used in negotiations to press for concessions. The majority rule thus seems to result in a higher propensity for antagonistic behaviour, whereas the unanimity rule encourages consensus-seeking behaviour ». Traduction par nos soins.

155. Tracy KAYE, « Direct Taxation in the European Union : From Maastricht to Lisbon », *Fordham International Law Journal* 2011, 35, p. 1233 : « The legislative path is slow and the resulting directives have often suffered from compromises that weaken their impact ». Traduction par nos soins.

156. Dorothee HEISENBERG, « The institution of 'consensus' in the European Union : Formal versus informal decision-making in the Council », *European Journal of Political Research* 2005, 44, n° 1, p. 84 : « In the final analysis, the institution of consensus in the EU is a mixed bag : on the one hand it has created the tremendous integration of the past 40 years, but on the other, it holds the EU back from a new level of international governance. ». Traduction par nos soins.

157. Agustin José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « European Citizenship : Between Formal Status and Practice » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 126 : « the new interpretation of economic freedoms favoured the conditions under which a minority of states, or even a single state, could impose its regulatory preferences upon all remaining states ». Traduction par nos soins.

teindre un niveau de gouvernance, aujourd'hui indispensable en matière fiscale <sup>158</sup>.

**238.** La règle de l'unanimité en plus de constituer « un obstacle majeur au progrès de l'action de la Communauté » <sup>159</sup> pose un problème démocratique puisque la volonté générale peut s'effacer derrière l'opposition d'un seul État membre. Les effets du droit de veto sont d'autant plus pernicious que le Parlement européen est obligatoirement consulté avant le vote par le Conseil des projets législatifs qui lui sont soumis par le Commission. Si le Conseil n'est pas lié par l'avis rendu par le Parlement européen, la possibilité pour un État membre de s'opposer à un projet qui emporterait l'assentiment des parlementaires européens revient à nier la volonté générale exprimée par les citoyens européens à travers leurs représentants. Cette idée rejoint finalement le constat posé par Sean Van Raepenbusch selon lequel « l'exigence de l'unanimité n'est pas démocratique dès lors qu'elle peut empêcher l'adoption d'une décision qui serait soutenue par la plupart des États membres, représentant même 99,9 % des citoyens de l'Union » <sup>160</sup>. De manière paradoxale alors même que la règle de l'unanimité peut être interprétée comme un moyen de préserver le principe du consentement de l'impôt, ses effets peuvent conduire à nier la volonté des citoyens européens. Cette ambiguïté s'explique par le recours à la procédure législative spéciale, laquelle est la plus défavorable au Parlement européen <sup>161</sup>. En l'absence de représentation directe des citoyens européens, ce processus décisionnel conduit à ce que l'État membre, lors de son vote au Conseil, représente davantage le citoyen en tant que ressortissant national qu'en tant que ressortissant européen.

---

158. Dorothee HEISENBERG, « The institution of 'consensus' in the European Union : Formal versus informal decision-making in the Council », *European Journal of Political Research* 2005, 44, n° 1, p. 84 : « *In the final analysis, the institution of consensus in the EU is a mixed bag : on the one hand it has created the tremendous integration of the past 40 years, but on the other, it holds the EU back from a new level of international governance* ». Traduction par nos soins.

159. Daniel CALLEJA, Daniel VIGNES et Rolf WÄGENBAUR, *Dispositions fiscales : rapprochement des législations*, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 1993, 436 p., p. 69-70.

160. Sean VAN RAEPENBUSCH, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2016, 870 p. V. aussi Dorothee HEISENBERG, « The institution of 'consensus' in the European Union : Formal versus informal decision-making in the Council », *European Journal of Political Research* 2005, 44, n° 1, p. 84 : « *Thus, both in domestic and international scenarios, consensus thwarts many of the essential elements of democratic decision-making* ». Traduction par nos soins.

161. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 263. à 264.

## §2. La prise en compte essentielle de la volonté des citoyens européens

239. La règle de l'unanimité « était adaptée à une Union plus petite, caractérisée par une intégration limitée, une économie plus traditionnelle et par des problèmes transfrontières moins nombreux par rapport à l'Union actuelle »<sup>162</sup>. À ce jour, cette exigence ne permet plus de concilier l'exclusivité nationale du consentement de l'impôt, avec l'engagement des États membres de poursuivre le processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe, lequel nécessite pour se réaliser d'approfondir l'intégration fiscale européenne. Une réflexion doit donc être menée sur le bénéfice qui ressortirait de l'abandon de cette procédure législative spéciale en matière fiscale (A). Face à l'opposition principalement politique qu'une telle évolution soulève, l'approfondissement de l'intégration fiscale européenne à travers des mécanismes juridiquement non contraignants (B) peut être envisagé comme un moyen alternatif de pallier au déficit démocratique de la politique fiscale européenne, sans pour autant reconnaître un consentement européen de l'impôt.

### A. L'abandon de la procédure législative spéciale en matière fiscale

240. L'abandon de la procédure législative spéciale en matière fiscale implique le recours à la procédure ordinaire et ainsi le passage de l'exigence de l'unanimité à celle de la majorité qualifiée (1). Cette évolution est pour l'heure difficilement envisageable puisqu'elle supposerait de reconnaître un pouvoir législatif au Parlement européen en matière fiscale. Le mécanisme de la coopération renforcée introduit en 1997 par le traité d'Amsterdam, dont les modalités ont été modifiées, et élargies, suite au traité de Nice puis de Lisbonne<sup>163</sup> apparaît être l'alternative la plus réaliste à la règle de l'unanimité (2).

---

162. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, du 15 janvier 2019, vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union COM(2019) 8 final, p. 1.

163. Pour quelques études sur la construction et l'évolution de la procédure de coopération renforcée, V. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 278. à 282; Axel MOBERG, « The Nice Treaty and voting rules in the Council », *Journal of Common Market Studies* 2002, 40, n° 2, pp. 259-282; Jeffrey LEWIS, « The methods of community in EU decision-making and administrative rivalry in the Council's infrastructure », *Journal of European public policy* 2000, 7, n° 2, pp. 261-289; Philippa SHERRINGTON, *Council of Ministers : Political Authority in the European Union*, Pinter, Londres, 2000, 208 p.; Stephen C SIEBERSON, « Inching toward EU Supranationalism- Qualified Majority Voting and Unanimity under the Treaty of Lisbon », *Virginia Journal of International Law* 2010, 50, pp. 919-947.

## 1. Le passage souhaitable à la majorité qualifiée

**241. Le principe général du vote à la majorité qualifiée.** Dès le début de la construction européenne, les traités européens ont prévu la possibilité de recourir au vote à la majorité qualifiée dans le cadre de certaines politiques<sup>164</sup>. Il faut attendre l'Acte unique européen de 1986 pour que cette règle, alors même qu'elle était déjà prévue, s'applique, lorsque cela était possible, à la plupart des décisions en lien avec l'établissement du marché intérieur, puis le traité de Maastricht pour qu'elle s'étende à de nouveaux domaines, rationalisant le processus décisionnel<sup>165</sup>. Le vote à la majorité qualifiée est alors largement mis en œuvre, justifiant que la procédure législative ordinaire<sup>166</sup> devienne la procédure de droit commun et non plus l'exception, entraînant avec elle le renforcement de l'intégration européenne. Le vote à la majorité qualifiée s'applique désormais à la quasi-totalité des domaines politiques, y compris ceux attachés à des compétences régaliennes des États membres<sup>167</sup>. Pour autant, la fiscalité est toujours restée en dehors de ce processus décisionnel, et le passage de la règle de l'unanimité à la majorité qualifiée, s'il a souvent été discuté par la doctrine<sup>168</sup>, mais aussi par les conventionnels lors des négociations européennes<sup>169</sup> ne s'est jamais concrétisé.

**242.** Conformément à l'article 16 du TUE dont les dispositions sont reprises à l'article 238 du TFUE, une telle évolution aurait pour conséquence que toutes les propositions législatives en matière fiscale, émanant de la Commission européenne, seraient adoptées si deux conditions étaient remplies : 55% des membres du Conseil auraient exprimé un vote favorable (soit 15 États membres sur 27), lesquels représenteraient au moins 65% de la population

---

164. Article 28 du traité instituant la Communauté européenne du charbon et de l'acier. V. aussi les dispositions du traité instituant la Communauté économique européenne.

165. Pour une étude sur l'évolution historique du processus décisionnel européen, V. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 285. à 291.

166. Article 289 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

167. La procédure législative ordinaire s'applique par exemple dans le cas des politiques relatives aux contrôles aux frontières, à l'asile et à l'immigration. Elle s'appliquent également à certaines décisions concernant les États membres dont la monnaie est l'euro.

168. Michel AUJEAN, « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du Palais* 2007, n° 191, p. 24, Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, p. 8, Fabrice LAYER, « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », *Les Petites Affiches* 2001, n° 238, p. 17, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 318, Melchior WHATHELET, « Direct taxation and EU law : integration or disintegration? », *EC Tax Review* 2004, 13, n° 1, p. 3.

169. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 22.

totale de l'Union européenne<sup>170</sup>, cette double condition<sup>171</sup>, illustrant la double légitimité démocratique sur laquelle se fonde l'action européenne, et permettant de s'assurer que les États membres, mais aussi les citoyens européens sont représentés.

**243. Le passage à la majorité qualifiée, prise en compte des citoyens européens dans la décision fiscale européenne.** La fiscalité repose intrinsèquement sur la participation des citoyens à travers le consentement de l'impôt. Cependant, l'application de la règle de l'unanimité limite considérablement la prise en compte de la volonté des citoyens européens en matière fiscale. En effet, la protection de la souveraineté fiscale nationale conduit, paradoxalement, à préserver le lien politique qui se noue entre l'État membre et le citoyen à partir du consentement de l'impôt, au détriment du lien politique qui pourrait (et devrait) se nouer entre l'Union européenne et le citoyen européen. De ce point de vue, le passage de l'unanimité à la majorité qualifiée serait une avancée politique majeure puisqu'elle permettrait d'inclure le citoyen européen au processus décisionnel en le faisant participer à la décision fiscale. Le citoyen européen pourrait même bénéficier d'une double représentation : de manière indirecte, à travers le vote des membres du Conseil, lequel doit représenter au moins 65% de la population de l'Union et de manière directe, à travers la mise en œuvre de la procédure législative ordinaire à laquelle est attaché le vote à la majorité qualifiée et qui fait du Parlement européen un co-législateur, impliquant *de facto* qu'il dispose d'une compétence fiscale. Une telle évolution assurerait forcément une légitimité démocratique aux politiques fiscales européennes<sup>172</sup> et permettrait de répondre à la volonté grandissante des citoyens européens de construire un environnement fiscal européen équitable<sup>173</sup>.

Le passage à la majorité qualifiée cristallise les tensions puisqu'il implique, conformément à la logique de « codécision » qui l'accompagne, la reconnaissance implicite d'une compétence fiscale à l'Union européenne et l'émergence d'un consentement européen de l'impôt exercé par les parlementaires européens. Si la suppression du veto national paraît affaiblir la portée politique du consentement national de l'impôt, les effets de cette évolution seraient finalement compensés par la participation des citoyens européens à la décision fiscale. Le consen-

---

170. Paragraphe 3 de l'article 238 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

171. Avant 2014, les modalités procédurales prévoyaient que chaque État membre disposait d'un nombre de voix relatif à une pondération reflétant la taille de sa population.

172. Michel AUJEAN, « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du Palais* 2007, n° 191, p. 22.

173. A ce sujet, François Villeroy De Galhau fait clairement le lien entre le passage à la majorité qualifiée et l'impératif de justice fiscale. Selon lui, « pour pouvoir avancer, il faut donc obtenir le passage de l'unanimité – où chaque État peut bloquer – à la majorité qualifiée, au moins pour éviter les distorsions de concurrence trop fortes sur les bases les plus mobiles (le capital, les profits des entreprises, voire les plus hauts revenus). (...) Le combat européen n'est pas une abstraction lointaine ; il détermine, pour la fiscalité, notre capacité à préserver la justice » V. François VILLEROY DE GALHAU, « Justice et fiscalité : Refonder un pacte de solidarité pour les réformes ? », *Etudes* 2007, 406, n° 4, p. 473.



tement national de l'impôt ne serait donc pas concurrencé, mais complété par un consentement européen de l'impôt dont la conséquence serait l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne, se superposant aux citoyennetés fiscales nationales. De manière concrète, cela permettrait également, par le jeu des pourcentages, de contourner l'opposition coutumière de certains États membres à toute évolution législative en matière fiscale, en mettant de côté les seuls intérêts nationaux<sup>174</sup>, remédiant ainsi à la paralysie décisionnelle concernant les questions fiscales alors même qu'elles ont des effets directs de plus en plus importants sur le marché intérieur et sur les citoyens européens. La Commission européenne explique d'ailleurs qu'« une action coordonnée de l'UE en matière de fiscalité est essentielle pour protéger les recettes des États membres et garantir un environnement fiscal équitable pour tous. Afin de rester en phase avec l'évolution rapide de l'environnement actuel, la politique fiscale de l'Union doit être en mesure de réagir et de s'adapter rapidement. Or, tant que l'unanimité est la règle, cela n'est pas possible. Si dans le passé, on pouvait peut-être se permettre de débattre de certaines questions pendant plusieurs années, aujourd'hui, il peut s'avérer nécessaire de parvenir à des résultats en l'espace de quelques mois. L'ampleur des défis auxquels les États membres sont confrontés aujourd'hui implique qu'un seul État membre ne devrait pas pouvoir bloquer des décisions importantes »<sup>175</sup>.

**244. Les modalités juridiques de la concrétisation du passage à la majorité qualifiée.** Plusieurs possibilités peuvent être envisagées afin de concrétiser cette évolution<sup>176</sup>. La plus réa-

---

174. Selon Dorothee Heisenberg, « si les négociations du Conseil impliquent moins de "négociations difficiles" et plus de "mise de côté des intérêts nationaux pour faire avancer la législation" (...), cela a des implications pour la légitimité démocratique de cette législation. » V. Dorothee HEISENBERG, « The institution of 'consensus' in the European Union : Formal versus informal decision-making in the Council », *European Journal of Political Research* 2005, 44, n° 1, p. 67 : « *If the Council bargaining involves less 'hard nosed bargaining' and more 'setting aside national interests to move legislation forward' as the empiricists claim (...), this has implications for the democratic legitimacy of that legislation* ». Traduction par nos soins.

175. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, du 15 janvier 2019, vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union, COM(2019) 8 final, p. 1-2. Le risque d'une inertie décisionnelle est largement mis en avant par la doctrine. Ainsi, selon certains auteurs, l'application de la règle de l'unanimité conduit à ce que « les politiques existantes se poursuivent même si elles sont confrontées à des circonstances nouvelles ». V. Ole ELGSTRÖM et Christer JÖNSSON, « Negotiation in the European Union : bargaining or problem-solving ? », *Journal of European Public Policy* 2000, 7, n° 5, p. 686 : « *Under the unanimity rule, there is thus the risk that existing policies will continue even when confronted with changed circumstances* ». Traduction par nos soins.

176. La première est celle d'une révision de traité sur le fonctionnement de l'Union européenne afin de modifier la rédaction de ses articles 113 et 115. La mention selon laquelle le Conseil, statue à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale serait remplacée, à l'image de l'article 114 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, par « le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire ». Une telle modification pourrait se faire à l'occasion de la Conférence intergouvernementale réunissant les ministres des Affaires étrangères des États membres en vue de modifier les traités, avant d'être ratifiée par les Parlements nationaux. La commission a fait une proposition en ce sens lors de la Conférence intergouvernementale qui s'est déroulée en 2000, mais elle n'a pas été retenue par le Conseil.

lisible est celle évoquée par Jean-Claude Juncker en 2017 lors de son discours sur l'état de l'Union <sup>177</sup> de l'utilisation de la clause « passerelle », dite « générale », prévue au paragraphe 7 de l'article 48 du TUE <sup>178</sup>. Selon cette disposition, « lorsque le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ou le titre V du présent traité prévoit que le Conseil statue à l'unanimité dans un domaine ou dans un cas déterminé, le Conseil européen peut adopter une décision autorisant le Conseil à statuer à la majorité qualifiée dans ce domaine ou dans ce cas ». La fiscalité étant l'un de ces domaines, l'activation de la clause passerelle pourrait, de manière ponctuelle, permettre de recourir au vote à la majorité qualifiée sur certaines propositions de la Commission européenne en matière fiscale. Pour être activées, ces clauses nécessitent, elles aussi, d'être votées à l'unanimité par le Conseil. Si depuis le retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne cette possibilité n'est plus seulement théorique <sup>179</sup>, elle demeure en pratique difficilement réalisable puisque l'utilisation de ces clauses nécessite de convaincre en amont l'ensemble des États membres, ce qui soulève la même difficulté que l'exigence d'unanimité. Au lieu d'utiliser son droit de veto au niveau de la procédure classique de l'article 238 du TFUE, l'État membre l'utilisera en amont lors du vote des clauses passerelles. Comme l'analyse Monsieur Michel Aujean, « il est difficile d'imaginer (...) qu'un simple passage à la majorité qualifiée soit possible dans le cadre actuel, (...) avec des bases juridiques dont le seul objectif est la réalisation du marché intérieur alors même que la politique fiscale est un instrument essentiel de politique économique, sociale et structurelle » <sup>180</sup>. En effet, si le passage à la majorité qualifiée peut permettre l'émergence d'un consentement européen de l'impôt, en l'absence de modification des articles 114 et 115 du TFUE son exercice se limi-

---

177. A ce sujet Jean-Claude Juncker a dit vouloir « que sur les questions importantes concernant ce marché les décisions puissent être plus souvent et plus facilement prises au Conseil à la majorité qualifiée avec une participation égale du Parlement européen. Il n'est pas nécessaire de modifier les traités pour cela. Il existe des clauses dites "passerelles" dans les traités actuels qui nous permettent de passer au vote à la majorité qualifiée au lieu de l'unanimité dans certains cas, à condition que le Conseil européen le décide à l'unanimité. Je suis d'avis que nous devrions introduire le vote à la majorité qualifiée sur les décisions concernant l'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés, la TVA, une fiscalité juste pour l'industrie numérique et la taxe sur les transactions financières ». V. Jean-Claude JUNCKER, discours sur l'état de l'Union 2017, prononcé le 13 septembre 2017 devant les membres du Parlement européen, disponible sur le site Internet de la Commission européenne.

178. Cette clause doit être distinguée de la clause passerelle dite « spécifique », prévu à l'article 192, paragraphe 2 et qui s'applique en matière environnementale. Elle peut avoir une portée fiscale puisque l'activation de cette clause spécifique peut permettre de contourner la règle de l'unanimité pour mettre en oeuvre des mesures fiscales à finalité environnementale. En pratique cette clause n'a jamais été activée puisque la Commission peut facilement poursuivre des objectifs environnementaux avec des moyens non fiscaux comme c'est le cas avec le système de quotas négociables sur le marché.

179. Suite à l'adoption du traité de Lisbonne, les britanniques avaient voté une loi nationale, interdisant au chef du gouvernement de voter l'utilisation de ces clauses. A défaut de pouvoir réunir l'unanimité requise par l'article 48 du TFUE, l'utilisation des clauses passerelles pour le passage du vote de l'unanimité à la majorité qualifiée étaient en présence du Royaume-Uni au Conseil impossible.

180. Michel AUJEAN, « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du Palais* 2007, n° 191, p. 24.

terait aux mesures nécessaires au fonctionnement du marché intérieur. Ainsi, la citoyenneté fiscale européenne, pour se révéler, réclame une évolution institutionnelle et constitutionnelle, fondant l'attribution explicite d'une compétence fiscale générale à l'Union européenne qui, inscrite à l'article 4 du TFUE, pourrait s'exercer sur d'autres objectifs que ceux attachés au fonctionnement du marché intérieur.

## 2. L'alternative envisagée de la coopération renforcée

**245. La coopération renforcée comme méthode d'intégration réduite.** À défaut d'une évolution vers la procédure de la majorité qualifiée, une autre alternative peut être proposée : celle d'une coopération renforcée des États membres en matière fiscale<sup>181</sup>. Selon cette procédure, prévue à l'article 20 du TUE, « les États membres qui souhaitent instaurer entre eux une coopération renforcée dans le cadre des compétences non exclusives de l'Union peuvent recourir aux institutions de celle-ci et exercer ces compétences en appliquant les dispositions appropriées des traités, dans les limites et selon les modalités prévues au présent article, ainsi qu'aux articles 326 à 334 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ». Elle permet après adoption par le Conseil en dernier ressort, à un groupe formé d'au moins un tiers des États membres (soit neuf États), de poursuivre le processus d'intégration à une échelle réduite, lorsqu'il est « établi(t) que les objectifs recherchés par cette coopération ne peuvent être atteints dans un délai raisonnable par l'Union dans son ensemble »<sup>182</sup>, à condition de respecter les traités européens, et que cette formation politique reste ouverte à de nouveaux participants. En l'absence d'unanimité au sein du Conseil, cette possibilité peut être envisagée comme « l'expression d'une impossibilité, celle de se mettre d'accord à l'unanimité des 28 membres, sur la création d'un nouvel impôt »<sup>183</sup>

**246. La conciliation des intérêts nationaux par la coopération renforcée.** En effet, si la fiscalité n'est pas directement visée par cette procédure, elle peut s'y appliquer<sup>184</sup>. La coopération renforcée peut être la réponse idéale à la théorie doctrinale défendue par Daniel-Henri Vignes selon laquelle lorsqu'il est impossible de parvenir à l'unanimité dans les négociations européennes, c'est finalement que les différences entre les États membres (ce que Daniel-Henri Vignes appelle les « inégalités de fait ») entrent en conflit avec l'égalité politique qui leur est accordée à travers le droit de veto (ce que Daniel-Henri Vignes appelle l'« égalité

---

181. Michel AUJEAN, « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination fiscale dans l'UE », *Revue de droit fiscal* 2007, n° 4.

182. Article 20, paragraphe 2, du traité sur l'Union européenne.

183. Bruno TRESCHER et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal international et européen*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 311.

184. La coopération renforcée s'applique déjà à différents domaines régaliens comme en matière pénale. V. Article 82 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

de droit »). Selon lui, « l'égalité de droit entre États ne saurait toujours correspondre à leur inégalité de fait : il peut être difficile d'intéresser certains États à une décision qui ne les concerne pas ; par contre, certains États peuvent vis-à-vis d'une mesure être dans une situation d'intérêts prépondérants pour l'examen de laquelle la participation d'autres États semble une intrusion »<sup>185</sup>. De ce point de vue, la fiscalité en ce qu'elle est se rattache à la volonté collective exprimée par les citoyens nationaux à travers le consentement de l'impôt, est révélatrice de nombreuses « inégalités de fait ». La diversité des systèmes fiscaux nationaux, conduit à ce que toutes les réformes fiscales, même si elles se rattachent aux objectifs européens, n'intéressent pas de façon similaire les États membres et, au-delà, les citoyens nationaux. Ceci tient à ce que l'impôt consenti est l'instrument traditionnellement utilisé pour couvrir les charges publiques, mais aussi financer les différentes politiques publiques (sociales, familiales, environnementales)<sup>186</sup>, lesquelles témoignent des préférences des citoyens. Dès lors, toutes les réformes fiscales envisagées par l'Union européenne n'intéressent pas de façon similaire les intérêts nationaux. Plus encore, certains États membres peuvent n'avoir aucun intérêt à ce que certains objectifs fiscaux soient poursuivis au niveau européen, du fait des effets importants qu'ils auraient sur l'organisation de leur système fiscal, les poussant à utiliser leur droit de veto. L'utilisation de la coopération renforcée en matière fiscale présente un avantage certain puisqu'elle permet de prendre en compte ces « inégalités de fait » afin que seuls les États membres ayant, ou voyant un intérêt, puissent poursuivre la réalisation d'objectifs communs à travers l'application de règles fiscales communes. La coopération renforcée agit comme une méthode d'intégration fiscale différenciée<sup>187</sup>, en rapprochant les seuls États membres ayant des « inégalités de fait » communes et désireux, de ce fait, d'agir dans le même sens. Toutefois, et c'est sa principale vertu, il n'est pas exclu que l'initiative de quelques États membres de réduire les écarts entre leurs législations fiscales conduise, à redéfinir au niveau européen les rapports qu'entretiennent l'ensemble des systèmes fiscaux, invitant ou contraignant ainsi d'autres États membres à se rallier ultérieurement.

---

185. Daniel-Henri VIGNES, « Le principe de l'unanimité dans les organisations européennes », *Annuaire Français de Droit International* 1955, 1, p. 115.

186. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 346.

187. Kerstin JUNGE, « Differentiated European Integration » in *European union politics*, sous la dir. de Michelle CINI, 2<sup>e</sup> éd., Oxford University Press, Oxford, 2007, pp. 391-404 ; Alex WARLEIGH, *Flexible integration : which model for the European Union ?*, 15, Bloomsbury, Londres, 2002, 125 p. et Eric PHILIPPART, *Un nouveau mécanisme de coopération renforcée pour l'Union européenne élargie*, Notre Europe, 2003.

247. C'est la méthode qui fut un temps envisagée pour l'instauration d'un système commun de taxe sur les transactions financières<sup>188</sup> suite au rejet par le Conseil ECOFIN de la proposition de directive présentée en ce sens par la Commission européenne en 2011. Présentée au plus fort de la crise financière qui secouait l'économie européenne, les objectifs visés par cette harmonisation étaient « d'éviter la fragmentation du marché intérieur qui pourrait résulter de nombreuses approches nationales différentes sur la taxation de transactions financières, d'assurer une contribution substantielle et équitable du secteur financier aux finances publiques, et de décourager les transactions financières qui ne contribuent pas à l'efficacité des marchés financiers et aux économies réelles »<sup>189</sup>. La Commission européenne propose ainsi une taxation commune de ces transactions au niveau européen. Celles portant échange d'action et d'obligation seraient taxées à 0,1% et celles concernant des produits dérivés à 0,01%<sup>190</sup>.

Il apparaît rapidement que face aux nombreuses divergences politiques ce projet n'obtiendrait pas l'unanimité requise à sa mise en œuvre. Plusieurs délégations soutiennent, durant les débats, l'hypothèse d'une coopération renforcée afin de permettre aux États membres y voyant un intérêt commun, de mettre en œuvre, dans un cadre restreint et dans un délai raisonnable une taxe sur les transactions financières. C'est dans ce contexte qu'intervient le 22 janvier 2013 la décision du Conseil<sup>191</sup> autorisant la Belgique, l'Allemagne, l'Estonie, la Grèce, l'Espagne, la France, l'Italie, l'Autriche, le Portugal, la Slovaquie et la Slovaquie à appliquer les dispositions pertinentes des traités afin de mettre en œuvre la procédure de coopération renforcée dans le but d'établir un système commun de taxe sur les transactions financières. La Commission européenne présente une proposition de directive en ce sens<sup>192</sup> en février 2013. Cette proposition, tout en reprenant les objectifs et les modalités d'application de la directive ini-

---

188. Ajoutons qu'une partie de la doctrine partageait l'avis selon lequel la méthode de la coopération renforcée aurait également dû être appliquée pour la réalisation du projet ACCIS. V. en ce sens Patrick DE FRÉMINET, « L'europe et la concurrence fiscale », *Revue d'économie financière* 2007, p. 51, Agnès BÉNASSY-QUÉRÉ, Alain TRANNOY et Guntram WOLFF, « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », *Notes du conseil d'analyse économique* 2014, n° 4, p. 10, Tracy KAYE, « Direct Taxation in the European Union : From Maastricht to Lisbon », *Fordham International Law Journal* 2011, 35, p. 1259.

189. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 28 septembre 2011, établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE, COM(2011) 594 final, p. 2.

190. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 28 septembre 2011, établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE, COM(2011) 594 final, p. 21. Pour une étude détaillée sur les modalités de la TTF proposée par la Commission, V. Alice FOURNIER, « L'éternel retour de la taxe européenne sur les transactions financières », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 44-50.

191. Décision (UE) 2013/52 du Conseil, du 22 janvier 2013, autorisant une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières, *JOUE L* n°22 du 25 janvier 2013, pp. 11-12.

192. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 14 février 2013, mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières, COM(2013) 71 final.

tiale, renforçait certains aspects, notamment les dispositions relatives aux clauses anti-abus<sup>193</sup> et anti-délocalisation<sup>194</sup>.

Malgré des négociations resserrées, les États membres peinent à s'entendre sur les modalités de ce système commun dont certains redoutent l'effet pénalisant sur les économies financières nationales<sup>195</sup>, plongeant la coopération renforcée dans l'enlisement. Depuis, l'idée d'une taxe sur les transactions financières est réapparue à l'occasion des discussions relatives à l'adoption du cadre financier pluriannuel européen pour les années 2021 à 2027<sup>196</sup> et du plan de relance « *Next Generation* »<sup>197</sup>. En effet, il est indiqué au considérant 8 de la décision ressource<sup>198</sup> que « lors de sa réunion tenue du 17 au 21 juillet 2020, le Conseil européen a noté que, à titre de base pour des ressources propres supplémentaires, la Commission présenterait, au cours du premier semestre de 2021, des propositions relatives (...) et à une redevance numérique en vue de leur introduction au plus tard le 1er janvier 2023. (...) Il a conclu que, au cours du cadre financier pluriannuel pour la période 2021-2027 (CFP 2021-2027), l'Union s'efforcerait de mettre en place d'autres ressources propres, qui pourraient inclure une taxe

---

193. Le considérant 20 de la proposition de directive du 14 février 2013, « mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières » précise qu' « afin de prévenir le contournement des règles fiscales et les abus au moyen de régimes artificiels, il est nécessaire de prévoir une règle anti-abus générale. Une règle spécifique reposant sur les mêmes principes devrait être ajoutée pour couvrir les problèmes particuliers liés aux certificats de titre en dépôt et autres titres similaires ». Cette règle est posée à l'article 13 de cette même proposition de directive.

194. Selon le considérant 15 de la proposition de directive du 14 février 2013, « mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières », « étant donné la forte mobilité des transactions financières et afin de contribuer à limiter le risque de contournement de la taxe, il y a lieu que la TTF soit appliquée sur la base du principe de résidence. Afin de réduire encore le risque de délocalisation des transactions, tout en maintenant une référence unique à la notion d' "établissement" pour des raisons de facilité d'application, il convient de compléter ce principe par des éléments liés au principe du lieu d'émission. Ainsi, pour les transactions portant sur certains instruments financiers, les personnes concernées devraient être considérées comme établies dans l'État membre participant où l'instrument a été émis ».

195. A ce sujet, la Belgique craignait les possibles effets anti-concurrentiels de cette taxe, par rapport aux places financières luxembourgeoises et hollandaises puisque ces deux États ne faisaient pas partie de cette coopération. Malgré l'accord intervenu dans le cadre du Brexit, le départ de la Grande-Bretagne de l'Union européenne, assurant une autonomie à la place financière londonienne va accentuer ces craintes. Face à ces réticences de nouveaux compromis politiques vont être trouvés. La Belgique obtiendra une exonération de ses fonds de pension afin de ne pas être défavorisée face à ces voisins du Bénelux, faisant poindre la menace d'un départ de la Slovaquie du groupe, comme l'avait auparavant fait l'Estonie. Apparaît ici l'une des principale limite de la procédure de coopération renforcée, celle-ci nécessitant un minimum de neuf États membres pour être mise en oeuvre, le départ de certains États peut conduire à mettre fin aux négociations, les conditions procédurales n'étant plus remplies.

196. Règlement (UE, Euratom) n°2020/2093 du Conseil, du 17 décembre 2020, fixant le cadre financier pluriannuel pour les années 2021 à 2027 *JOUE L* n°4331 du 22 décembre 2020, pp. 11–22.

197. Règlement (UE) 2020/2094 du Conseil, du 14 décembre 2020, établissant un instrument de l'Union européenne pour la relance en vue de soutenir la reprise à la suite de la crise liée à la COVID-19 *JOUE L* n°4331 du 22 décembre 2020, pp. 23–27.

198. Décision (UE, Euratom) n°2020/2053 du Conseil, du 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, *JOUE L* n°424 du 15 décembre 2020, p. 2.

sur les transactions financières ». À ce sujet, la feuille de route organisant la mise en place de ces nouvelles ressources<sup>199</sup> prévoit que la Commission pourrait proposer une taxe sur les transactions financières d'ici la fin de l'année 2024.

**248.** Les coopérations renforcées ne permettent pas de se prémunir de toutes les difficultés liées à l'exigence d'unanimité puisqu'elles « répliquent les règles de décision (type de majorité exigée au Conseil rôle et influence du Parlement européen) prévues par les traités selon les domaines de compétence de l'Union »<sup>200</sup>. Même réduites autour de quelques États membres, les négociations nécessitent d'aboutir à un consensus ; ce qui n'exclut pas tout marchandage politique. Comme le relève la doctrine, « les critiques s'inquiètent du fait que le recours à la procédure de coopération renforcée conduira à une Union européenne à deux vitesses »<sup>201</sup>, ce qui n'est politiquement pas souhaitable. La coopération renforcée se fonde sur une logique décisionnelle de différenciation des États membres, en fonction de leur ambition politique. L'intégration fiscale hétérogène à laquelle la coopération renforcée peut donner lieu, représente un risque, dont il doit être tenu compte, de fractionner la communauté politique européenne autour d'intérêts divergents, affaiblissant le sentiment d'appartenance des citoyens européens, et la possibilité de voire émerger une véritable citoyenneté fiscale européenne. En l'état actuel du processus décisionnel en matière fiscale, il serait simpliste, voire risqué, de faire reposer l'avenir de la politique fiscale européenne sur la seule procédure de coopération renforcée.

## **B. Le recours palliatif aux mécanismes juridiquement non contraignants**

**249.** Selon la formule de Jean Carbonnier, « le droit est plus grand que la règle de droit »<sup>202</sup>. Les autorités européennes tentent, depuis plusieurs années, d'intervenir en matière fiscale à l'aide de moyens normatifs moins contraignants que les actes législatifs. Dans ces conditions, « au sein de l'Union européenne, le recours au droit souple (...) constitue (...) un véritable

---

199. Accord interinstitutionnel entre le Parlement européen, le Conseil de l'Union européenne et la Commission européenne, du 16 décembre 2020, relatif à la discipline budgétaire, la coopération en matière budgétaire et la bonne gestion financière, ainsi que sur de nouvelles ressources propres, comportant une feuille de route en vue de la mise en place de nouvelles ressources propres, *JOUE L n°433I* du 22 décembre 2020, p. 46.

200. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 280.

201. Tracy KAYE, « Direct Taxation in the European Union : From Maastricht to Lisbon », *Fordham International Law Journal* 2011, 35, p. 123 : « “However, critics express concern that use of the enhanced cooperation procedure will lead to a two-tier European Union” ».

202. Jean CARBONNIER, *Flexible Droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, LGDJ, Paris, 2013, p. 22.

choix. Il permet de faciliter le fonctionnement des institutions de l'Union »<sup>203</sup>. L'absence de caractère juridiquement contraignant attachée aux mécanismes de « droit souple »<sup>204</sup> rend son utilisation en matière fiscale particulièrement intéressante. Sans les contraindre, cela peut inciter les États membres à prendre certaines mesures fiscales, dessinant les contours d'un système fiscal européen davantage favorable aux citoyens de l'Union européenne, tout en préservant le consentement de l'impôt (1). À cette technique s'ajoute la mise en place de consultations publiques (2) lors de l'élaboration de certaines politiques fiscales, permettant de créer un lien direct entre les citoyens des États membres et l'Union européenne lors du processus décisionnel.

### 1. L'utilisation des mécanismes de « droit mou »

**250. La prolifération des mécanismes de « droit mou » en droit européen.** L'utilisation des lignes directrices, des orientations, des communications, des livres blancs, des livres verts ou encore des codes de conduite est une réalité bien établie de l'activité normative européenne<sup>205</sup>. Généralement qualifiés de « droit mou »<sup>206</sup>, ces instruments, dont certains sont explicitement mentionnés par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne<sup>207</sup>, suivent le même régime juridique que les recommandations et avis, et n'ont donc aucune force juridique contraignante au sens de l'article 288 du TFUE. Dans sa décision *Grimaldi*, la Cour de justice estime que ces actes (en l'espèce il était question de recommandations) « ne peuvent être considérés pour autant comme dépourvus de tout effet juridique »<sup>208</sup>. Une distinction doit être faite entre la force juridiquement contraignante attachée à certains actes européens et les effets juridiques

---

203. CONSEIL D'ÉTAT, « Le droit souple », étude annuelle 2013, Les rapports du Conseil d'État, n°63, 2013, p. 7.

204. Selon la définition proposée par le Conseil d'État les instruments de droit souple reposent sur trois critères cumulatifs : « ils ont pour objet de modifier ou d'orienter les comportements de leurs destinataires en suscitant, dans la mesure du possible, leur adhésion » ; « ils ne créent pas par eux-mêmes de droits ou d'obligations pour leurs destinataires », et enfin « ils présentent, par leur contenu et leur mode d'élaboration, un degré de formalisation et de structuration qui les apparente aux règles de droit ». V. CONSEIL D'ÉTAT, « Le droit souple », étude annuelle 2013, Les rapports du Conseil d'État, n°63, 2013, p. 9.

205. L'utilisation des mesures non contraignantes est largement encouragée au niveau de l'Union européenne, comme l'illustre le Livre blanc sur la gouvernance européenne, V. Communication de la Commission, du 25 juillet 2001, sur la Gouvernance européenne - Un livre blanc, COM(2001) 428 final, *JOUE L* n°287, 12 octobre 2001, p. 1. V. aussi Communication de la Commission, du 3 mars 2010, Europe 2020 : une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive, (COM2010) 2020 final.

206. Il s'agit de la traduction littérale de l'expression anglaise de « *soft law* », celle-ci n'ayant pas d'équivalence en droit français.

207. A cet égard, le Professeur Brunessen Bertrand indique qu'« il existe, en effet, une formalisation constitutionnelle des actes de la *soft law* dans les traités et une rationalisation juridictionnelle des effets de la *soft law* à travers le contentieux ». V. Brunessen BERTRAND, « *Soft law*—Rapport introductif : Les enjeux de la *soft law* dans l'Union européenne », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2014, n° 575, pp. 73-84.

208. CJCE, 13 décembre 1989, aff. C-322/88, *Salvatore Grimaldi c/ Fonds des maladies professionnelles*, Rec., p. I-4407, pt. 18.



que peuvent produire les actes européens, ce second critère n'étant pas dépendant du premier. Cette position reprend finalement la définition classique du « droit mou » énoncée par Francis Snyder comme « des règles de conduite qui, en principe, n'ont aucune force juridiquement contraignante, mais qui peuvent néanmoins avoir des effets pratiques »<sup>209</sup>. La prolifération des mécanismes de « droit mou » s'explique alors à travers les effets juridiques qui leur sont attachés, lesquels peuvent être « vecteur d'un droit commun »<sup>210</sup> dans les domaines où le recours à des actes juridiques contraignants n'est pas possible, c'est-à-dire en l'absence de compétence normative de l'Union européenne<sup>211</sup>, soit, car cela n'est en pratique pas réalisable, ou tout simplement pas souhaitable<sup>212</sup>.

**251.** Le droit primaire lui-même attribue au « droit mou » une fonction alternative à la rigidité attachée au processus normatif européen, à travers la coordination qu'il peut permettre dans certains domaines spécifiques, comme la politique économique, la politique de l'emploi et la politique sociale<sup>213</sup>. La coordination de ces politiques s'effectue désormais majoritairement à travers le « semestre européen »<sup>214</sup>. À l'issue de ce cycle de coordination des politiques économiques et sociales nationales, la Commission propose des recommandations spécifiques à chaque État membre<sup>215</sup>, donnant des indications détaillées sur les réformes à envisager dans

---

209. Francis SNYDER, « The effectiveness of EC law », *Implementing EC law in the UK*. Wiley, New York 1995 : « Rules of conduct which in principle have no legally binding force but which nevertheless may have practical effects ». Traduction par nos soins. Sur la difficulté de donner une définition précise du concept de *soft law*, V. Nassima Yelles CHAUCHE, « Le développement par l'OCDE d'un droit fiscal international de type soft law », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 2, pp. 235-243.

210. Zoé JACQUEMIN, « Les instruments de droit commun européen » in *Les nouvelles échelles du droit commun*, sous la dir. de Mouloud BOUMGHAR et Valérie DURAND, Larcier, Bruxelles, 2013, pp. 71-82. Il est d'ailleurs indiqué dans les conclusions du Conseil européen d'Édimbourg qui s'est déroulé les 11 et 12 décembre 1992 que « les mesures non contraignantes, telles que les recommandations, doivent être privilégiées lorsqu'elles sont appropriées ».

211. Brunessen BERTRAND, « Soft law—Rapport introductif : Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2014, n° 575, pp. 73-84.

212. Ces deux raisons font échos aux deux facteurs mis en avant par Nicolas de Sadeleer et Isabelle Hachez pour expliquer le recours de plus en plus important aux actes de « droit mou ». Selon eux, « le premier facteur est d'ordre politique. Force est en effet de constater qu'au début des années 2000 un changement paradigmatique s'est produit au niveau de l'Union européenne. Le législateur étant tombé de son piédestal, les institutions, et plus particulièrement la Commission européenne, se sont clairement prononcées dans le courant de cette décennie en faveur de l'essor d'un droit mou. (...) Le second facteur est de nature institutionnelle. Force est de souligner que l'innovation en termes de techniques quasi réglementaires a principalement lieu là où l'harmonisation n'a pas droit de cité, telle la PESC et les politiques sujettes à des compétences de coordination et d'appui ». V. Nicolas de SADELEER et Isabelle HACHEZ, « Hiérarchie et typologie des actes juridiques de l'Union européenne » in *Les innovations du traité de Lisbonne. Incidences pour le praticien*, sous la dir. de Nicolas de SADELEER et al., Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 98. et 99.

213. Article 5 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

214. La procédure du semestre européen a été introduite en 2010 dans le cadre d'une refonte de la Méthode ouverte de coordination, elle-même introduite dans les années 2000.

215. Les recommandations formulées dans le cadre du semestre européen s'articulent principalement autour de trois axes de coordination : la mise en œuvre de réformes structurelles se rattachant à la politique économique

différents domaines, dont la fiscalité<sup>216</sup>. Presque inévitablement, les instruments de « droit mou » sont utilisés dans les domaines où l'absence de consensus politique rend impossible la mise en œuvre des procédures décisionnelles classiques. Le « droit mou » constitue la principale alternative à l'adoption d'actes juridiquement contraignants, dans les domaines où les États membres disposent d'un droit de veto, au rang desquels se trouve la fiscalité.

**252. L'utilisation du « droit mou » dans la politique fiscale européenne.** Le principal avantage de l'utilisation du « droit mou » en matière fiscale repose sur son ambivalence. La souplesse de ce procédé, attachée à son absence d'effet contraignant, ne garantit pas d'en maîtriser les effets sur les fiscalités nationales, sa mise en œuvre dépendant de la volonté des États membres. Contrairement au processus d'harmonisation basé sur les directives, la portée politique de ce procédé reste, en apparence, limitée puisque les États membres ne sont pas dans l'obligation de respecter ou d'adopter en droit interne les prescriptions européennes. L'influence sur le principe de consentement de l'impôt est alors nulle puisque la compétence fiscale nationale est préservée des effets contraignants de la norme européenne.

**253.** À cet égard, le fait que le recours à ces instruments se soit développé à la fin des années 90 n'est pas étranger à la volonté des États membres d'« approfondir l'intégration de l'UE dans des domaines sensibles, tout en évitant une perte de souveraineté à un moment où le soutien des citoyens à l'intégration européenne (était) remis en question »<sup>217</sup>. Dans le même temps, cette évolution méthodologique répond plus spécifiquement à la priorité affichée par la Commission européenne de lutter contre la concurrence fiscale dommageable, notamment en matière de fiscalité directe. En l'espèce, cet objectif était plus difficile à atteindre avec les outils législatifs classiques, car n'étant pas directement visé par les dispositions de droit primaire.

---

(article 121 du TFUE) et à la politique de l'emploi (l'article 148 du TFUE), l'examen des politiques budgétaire dans le cadre du pacte de stabilité et de croissance (règlement (UE) 1466/97), et enfin la prévention et la correction des déséquilibres macro-économiques (règlement (UE) 1176/2011).

216. A ce sujet le Professeur Stéphane de La Rosa explique que « les recommandations adressées à la France permettent de le mesurer aisément. Pour 2015, la recommandation du Conseil s'inscrit dans les mêmes priorités et met l'accent sur le renforcement de la stratégie budgétaire, le retour à l'équilibre financier des administrations publiques (notamment pour les dépenses de fonctionnement des collectivités et pour les retraites), le maintien de la réduction du coût du travail (par l'intermédiaire du crédit impôt et d'une modération salariale), la levée des obstacles réglementaires à la croissance des entreprises, la simplification du système fiscal ou encore la réforme du droit du travail ». V. Stéphane de LA ROSA, « L'élaboration des positions nationales dans le cadre du semestre européen », *Revue française d'administration publique* 2016, n° 2, p. 538.

217. Fabien TERPAN, « Soft Law in the European Union—The Changing Nature of EU Law », *European Law Journal* 2015, 21, n° 1, p. 89 : « *Second, the Member States want to further EU integration in sensitive fields, while avoiding a loss of sovereignty at a time when the citizens' support for European integration is called into question* ». Traduction par nos soins.

254. Sans étudier en détail l'ensemble de la production normative non contraignante de l'Union européenne en matière fiscale<sup>218</sup>, le code de conduite sur la fiscalité des entreprises,<sup>219</sup> nonobstant les débats doctrinaux concernant sa nature<sup>220</sup>, est révélateur de la portée politique de ce procédé. Conçu selon les termes de la Commission comme un « instrument non contraignant sur le plan juridique, mais par lequel les États membres s'engagent au niveau politique à respecter les principes d'une concurrence loyale et à s'abstenir de toute mesure fiscale dommageable »<sup>221</sup>, il produit des effets juridiques en dégagant les critères<sup>222</sup> permettant d'évaluer les mesures fiscales susceptibles d'encourager la concurrence fiscale dommageable. Toutefois, il « n'affecte (...) pas les droits et obligations des États membres ni les compétences respectives des États membres et de la Communauté telles qu'elles découlent du traité »<sup>223</sup>.

Les régimes sont examinés par un groupe de travail, dit groupe du code de conduite, chargé de répertorier et d'évaluer la dommageabilité des mesures nationales et de proposer au Conseil ECOFIN les décisions appropriées. Si les États membres s'engagent politiquement à démanteler les mesures fiscales reconnues comme telles par le Conseil ECOFIN, ils ne sont pas juridiquement contraints à le faire<sup>224</sup>, puisque selon la jurisprudence constante de la Cour de

---

218. Il existe également les lignes directrices en ce qui concerne l'application de la directive TVA. Elles sont fournies par le comité TVA institué par l'article 398 de la directive TVA. Elles visent à interpréter certaines dispositions de la directive TVA et à informer les autorités nationales et les particuliers sur la manière dont elles doivent être appliquées sans pour autant contraindre ses destinataires à les appliquer.

219. Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *JOUE C* n°2 du 6 janvier 1998, pp. 1-6.

220. De manière générale la doctrine considère unanimement que le code de conduite en matière de fiscalité directe est un instrument de « droit mou ». V. par exemple, Marilyne SADOWSKI, « Vers un système fiscal standard ? », *Revue de droit fiscal* 2013, n° 25, pp. 57-65 et Antônio Carlos DOS SANTOS, « Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne », *Revue internationale de droit économique* 2004, 18, n° 1, pp. 9-45. Toutefois, dans sa thèse le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte considère qu'il s'agit davantage d'un « instrument concerté non conventionnel ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 430. et 431. Enfin, le Professeur Thierry Lambert le qualifie d'« acte innomé ». V. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 154.

221. Communication de la Commission, du 1er octobre 1997, Fiscalité : la Commission identifie un ensemble de mesures pour réduire la concurrence fiscale dommageable, ip/97/830.

222. Ces critères sont au nombre de six. Il s'agit, d'un niveau d'imposition effective nettement inférieur au niveau général du pays concerné; des facilités fiscales réservées aux non-résidents; des incitations fiscales en faveur d'activités qui n'ont pas trait à l'économie locale, de sorte qu'elles n'ont pas d'impact sur l'assiette fiscale nationale; l'octroi d'avantages fiscaux même en l'absence de toute activité économique réelle; des règles pour la détermination des bénéficiaires des entreprises faisant partie d'un groupe multinational qui divergent des normes généralement admises au niveau international, notamment de celles approuvées par l'OCDE; le manque de transparence des mesures fiscales.

223. Préambule du Code de conduite.

224. Le recours parallèle au droit européen des aides d'Etat permet, sous l'autorité de la Commission européenne et sous le contrôle de la juridiction européenne de pallier cette lacune et de lutter efficacement contre la concurrence fiscale dommageable. Par suite, certaines mesures fiscales dommageables identifiées comme telles et dont le démantèlement unilatéral n'est pas effectué par les États membres (non-respect de leur engagement

justice, les codes de conduite s'ils ne créent aucun droit n'emportent parallèlement aucune obligation<sup>225</sup>. Madame Maryline Sadowski considère que « ce système vise certainement ici, en l'absence d'harmonisation fiscale en matière de fiscalité directe à réaliser une harmonisation minimale indirecte »<sup>226</sup>. Alors que le caractère contraignant de l'harmonisation fiscale « directe » conduit à subordonner le consentement de l'impôt aux dispositions européennes de droit dérivé, l'absence de caractère contraignant du « droit mou » n'exerce aucune contrainte sur le consentement de l'impôt. De plus, « pour qu'il s'agisse véritablement d'instruments plus souple, il faut encore que leur contenu ne soit pas trop précis, ni trop directif »<sup>227</sup>. Il est possible, à travers les dispositions de « droit mou », de construire, sans s'opposer au droit collectif des citoyens de consentir l'impôt, les contours d'une protection européenne du contribuable.

**255. La nécessité d'inclure les citoyens nationaux dans l'application du « droit mou ».** La nature particulière de la matière fiscale impose que la mise en œuvre (ou non) des procédés de « droit mou » repose *in fine* sur la volonté des citoyens et non sur les choix discrétionnaires des autorités nationales<sup>228</sup>. À défaut, la légitimité de ces dispositions et des effets qu'elles produisent sur les fiscalités nationales n'est pas garantie<sup>229</sup> puisque le consentement de l'impôt n'est pas assuré. L'absence de caractère contraignant, s'il protège le consentement national de l'impôt de la contrainte européenne, ne justifie pas de le contourner. C'est pourquoi en matière fiscale, les actes de « droit mou » doivent avant tout être conçus comme ayant une

---

politiqué) sont susceptibles d'être remises en cause par la Commission européenne grâce à la réglementation relative aux aides d'Etat (contrainte juridique). Toutefois, le Professeur Thierry Lambert fait remarquer qu'« au nom d'une bonne conscience collective, les États neutralisent les régimes fiscaux qui ont été pointés comme dommageables. Mais, au nom de leur politique fiscale nationale par petites touches, et dans l'indifférence générale, ils inventent d'autres régimes tout aussi nocifs pour l'Union ». V. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 155.

225. Il en résulte que ni les justiciables ni les institutions ne peuvent s'en prévaloir devant les juridictions chargées de veiller à la bonne application du droit de l'Union. V. CJCE, 24 octobre 1973, aff. C-9-73, *Carl Schlüter c/ Hauptzollamt Lörrach*, Rec. p. 1135.

226. Marilyne SADOWSKI, « Vers un système fiscal standard ? », *Revue de droit fiscal* 2013, n° 25, p. 61.

227. Zoé JACQUEMIN, « Les instruments de droit commun européen » in *Les nouvelles échelles du droit commun*, sous la dir. de Mouloud BOUMGHAR et Valérie DURAND, Larcier, Bruxelles, 2013, p. 76.

228. Fabien Terpan attire l'attention sur le risque démocratique attaché à l'absence d'effet contraignant de ces outils puisque selon lui « l'incertitude des normes serait préjudiciable aux citoyens car elle entraînerait une discrétion massive de la part de ceux qui sont chargés de les appliquer » V. Fabien TERPAN, « Soft Law in the European Union—The Changing Nature of EU Law », *European Law Journal* 2015, 21, n° 1, p. 89 : « *The uncertainty of the norms would be detrimental to the citizens because it would lead to massive discretion on the side of those who are in charge of implementing the norms* ». Traduction par nos soins. V. aussi Oana STEFAN, « European Union Soft Law : New Developments Concerning the Divide Between Legally Binding Force and Legal Effects », *The Modern Law Review* 2012, 75, n° 5, p. 882.

229. Claudio M. RADAELLI, « The code of conduct against harmful tax competition : open method of coordination in disguise ? », *Public Administration* 2003, 81, n° 3, pp. 513-531.

fonction « pré-législative »<sup>230</sup>, c'est-à-dire que « l'instrument de droit mou apparaît comme un coup de semonce destiné à avertir les différents protagonistes de l'adoption plus ou moins imminente de futures réglementations contraignantes. De la sorte, la Commission qui dispose du monopole de l'initiative législative (art. 17, §§1 et 2, TUE) parvient à faciliter un consensus à la fois entre les destinataires de la future norme, mais également entre les institutions appelées à l'adopter »<sup>231</sup>. Idéalement, les dispositions de « droit mou » doivent évoluer vers l'adoption de normes juridiques contraignantes afin de permettre l'exercice du consentement de l'impôt. Cette exigence permet également de se prémunir du risque, à ne pas ignorer, et mis en avant par la doctrine, selon lequel l'absence d'effet contraignant des procédés de « droit mou » « mine la légitimité de l'UE, car elle crée des attentes, mais ne peut pas apporter des changements »<sup>232</sup>.

**256. La possible émergence d'un consentement européen de l'impôt à partir de l'application du « droit mou ».** L'utilisation du « droit mou » en matière fiscale ne doit donc pas être comprise comme une simple alternative, à l'absence de consentement européen de l'impôt, mais comme un véritable moyen d'y parvenir. Les effets juridiques que produisent les actes de « droit mou » européens conduisent *in fine* à replacer les législations fiscales dans un contexte politique et économique plus large que les frontières nationales. Ces outils non contraignants pourraient alors permettre de développer des pratiques communes autour d'objectifs partagés par les citoyens européens, proposés au niveau européen et mis en œuvre volontairement au niveau national. Leur application pourrait devenir contraignante une fois que les incertitudes ou les réticences seraient levées quant à leurs effets juridiques. Ce processus conduirait *in fine* à accroître la confiance réciproque entre les deux niveaux décisionnels et à créer les conditions nécessaires à l'attribution d'une véritable compétence fiscale européenne dont l'exercice devrait être confié au Parlement européen en tant que représentant des citoyens européens.

---

230. Pour les Professeurs Nicolas de Sadeleer et Isabelle Hachez, les actes juridiques non contraignants adoptés par l'Union européenne ont trois fonctions distinctes : une fonction pré-législative, une post-législative et une fonction para-législative. V. Nicolas de SADELEER et Isabelle HACHEZ, « Hiérarchie et typologie des actes juridiques de l'Union européenne » in *Les innovations du traité de Lisbonne. Incidences pour le praticien*, sous la dir. de Nicolas de SADELEER et al., Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 99.

231. *Ibid.*, p. 100.

232. David TRUBEK et Louise TRUBEK, « Hard and Soft Law in the Construction of Social Europe : the Role of the Open Method of Co-ordination », *European Law Journal* 2005, 11, n° 3, p. 2 : « *soft law undermines legitimacy because it crates expectations but cannot bring about change* ». Traduction par nos soins.

## 2. L'utilisation des consultations publiques, reflet de la pénétration de la citoyenneté européenne dans le processus décisionnel européen

**257. La mise en avant du citoyen européen dans la gouvernance européenne : l'élaboration d'un livre blanc pour la gouvernance européenne.** Le constat selon lequel la gouvernance européenne doit accorder davantage de place au citoyen européen n'est pas nouveau. Dès les années 2000 et le début de son mandat à la présidence de la Commission européenne, Monsieur Romano Prodi fait de la démocratisation de l'Union européenne sa priorité. Face aux critiques récurrentes d'un déficit démocratique entraînant une crise de confiance des citoyens européens envers l'Union européenne<sup>233</sup>, il confie à un groupe de travail la mission d'élaborer des propositions pour rénover la gouvernance européenne. Ces propositions sont publiées par la Commission européenne, sous forme de livre blanc le 25 juillet 2001, dont la volonté est « d'ouvrir davantage le processus d'élaboration des politiques de l'Union européenne, afin d'assurer une participation plus large des citoyens et des organisations à leur conception et à leur application. Il encourage une plus grande ouverture et la responsabilisation accrue de tous les participants. Les citoyens devraient ainsi percevoir plus clairement comment les États membres, agissant ensemble au sein de l'Union, sont en mesure de répondre plus efficacement à leurs préoccupations »<sup>234</sup>. Le livre blanc met en avant cinq principes<sup>235</sup> qui fondent la bonne gouvernance européenne, parmi lesquels on retrouve inmanquablement celui de « la participation ». De manière générale, les propositions de la Commission font largement la promotion du citoyen dans le processus décisionnel européen. À cet égard, plusieurs propositions sont formulées pour permettre aux citoyens européens de prendre part au débat public, en sus de leur représentation au Parlement européen. Parmi ces propositions figure l'implication de la société civile, car elle « joue un rôle important en permettant aux citoyens d'exprimer leurs préoccupations et en fournissant les services correspondant aux besoins de la population »<sup>236</sup>.

---

233. A ce sujet le livre blanc pour la gouvernance européenne indique que « les dirigeants politiques de toute l'Europe sont aujourd'hui confrontés à un véritable paradoxe. D'une part, les citoyens européens attendent d'eux qu'ils apportent des solutions aux grands problèmes de nos sociétés. D'autre part, ces mêmes citoyens ont de moins en moins confiance dans les institutions et la politique, ou tout simplement s'en désintéressent. Ce problème est reconnu par les Parlements et les gouvernements nationaux. Il est particulièrement aigu au niveau de l'Union européenne (UE). Nombreux sont ceux qui, face à un système complexe dont ils ne comprennent guère le fonctionnement, lui font de moins en moins confiance pour mener à bien les politiques qu'ils souhaitent. L'Union européenne est souvent considérée à la fois comme trop éloignée et trop envahissante ». V. Communication de la Commission, du 25 juillet 2001, Gouvernance européenne - Un livre blanc, COM(2001) 428 final, *JOUE* C n°287, 12 octobre 2001, p. 3.

234. *Ibid*, p. 3.

235. *Ibidem*.

236. *Ibid*, p. 17.

**258. L'identification délicate de la société civile européenne.** Avant de s'intéresser aux potentialités de l'implication de la « société civile » en matière fiscale, il est nécessaire de s'entendre sur sa signification au niveau européen. Alors même que le terme de société civile figure dans les traités européens<sup>237</sup>, les rédacteurs ne l'ont pas définie. En l'absence d'une définition clairement établie, la référence à la société civile dans les travaux européens soulève certaines ambiguïtés puisque plusieurs définitions coexistent<sup>238</sup>. La Commission européenne, dans son livre blanc sur la gouvernance européenne, procède davantage à une énumération des organisations qui relèvent de la société civile qu'à une explication du sens de la notion. Ainsi, « les organisations syndicales et patronales (les "partenaires sociaux"), les organisations non gouvernementales, les associations professionnelles, les organisations caritatives, les organisations de base, les organisations qui impliquent les citoyens dans la vie locale et municipale, avec une contribution spécifique des églises et des communautés religieuses »<sup>239</sup> sont considérées comme relevant de la société civile européenne. En revanche, le Comité économique et social adopte une définition plus large, en considérant qu'il s'agit de « toutes les structures organisationnelles dont les membres servent l'intérêt général par le biais d'un processus démocratique basé sur le discours et le consensus, et jouent également le rôle de médiateur entre les pouvoirs publics et les citoyens »<sup>240</sup>. Si la figure du citoyen apparaît dans ces deux définitions, le lien qu'il entretient avec la société civile n'est, pour autant, pas clairement défini.

**259. La relation entre le citoyen et la société civile.** La réponse à cette question peut être recherchée dans l'origine étymologique latine<sup>241</sup> du terme société : « *societas civilis* ».

---

237. Article 11, paragraphe 2, du traité sur l'Union européenne : « les institutions entretiennent un dialogue ouvert, transparent et régulier avec les associations représentatives et la société civile ». V. aussi l'article 15 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « afin de promouvoir une bonne gouvernance, et d'assurer la participation de la société civile, les institutions, organes et organismes de l'Union œuvrent dans le plus grand respect possible du principe d'ouverture ».

238. Madame Rosa Sanchez Salgado précise qu'« en se penchant sur les documents officiels de la Communauté économique européenne (CEE) et puis de l'Union européenne (UE), il est possible de constater que la référence au même type d'acteur, la notion de groupe d'intérêts, entre autres, a été progressivement remplacée par celle de société civile. Cette évolution renvoie à un changement de la conception du rôle des acteurs sociétaux dans le processus de construction européenne ». V. Rosa SANCHEZ SALGADO, « La société civile européenne : les usages d'une fiction », *Raisons politiques* 2011, n° 4, p. 203.

239. Communication de la Commission, du 25 juillet 2001, Gouvernance européenne - Un livre blanc, COM(2001) 428 final, *JOUE C* n°287, 12 octobre 2001, p. 28 et pt. 9.

240. Avis du Comité économique et social, du 30 août 1999, le rôle et la contribution de la société civile organisée dans la construction européenne, *JOUE C* n°329, 17 novembre 1999, p. 30. V. aussi Laetitia GUILLOUD, « Le Parlement européen et la démocratie », *Les Petites Affiches* 2009, n° 116, p. 25.

241. Si aucune définition commune ne se dégage de l'étude de la doctrine, son origine étymologique est en revanche reprise unanimement V. Jeoseph Yvon THÉRIAULT, *La Société civile ou la chimère insaisissable*, Québec/Amérique, Montréal, 1985, 160 p. ; François RANGEON, *Société civile : histoire d'un mot*, Inclinaison, Parthenay, 2014, 50 p. ; Rosa SANCHEZ SALGADO, « La société civile européenne : les usages d'une fiction »,

D'après les travaux de François Rangeon « l'expression *societas civilis* est en quelque sorte redondante, le latin *civitas* désignant à la fois la cité c'est-à-dire le groupe politiquement organisé et la société des individus qu'elle rassemble. Le *socius* n'est autre que le *civis*, le citoyen »<sup>242</sup>, ainsi « comme l'indique l'étymologie, la société civile est la société des citoyens (*civis*) »<sup>243</sup>. Cette analyse est complétée et partagée par Sunil Khilnani pour qui « dans son sens original, elle (l'expression société civile) n'autorisait pas de distinction entre "État" et "société" ou entre société civile et société politique. Elle signifiait simplement ensemble d'hommes réunis dans un ordre politique légitime, notion indifféremment rendue par "société" ou par "communauté" »<sup>244</sup>.

Par conséquent, l'existence de la société civile est intrinsèquement liée aux citoyens puisque ce sont les citoyens, à travers leurs différents engagements (publics ou privés) qui composent la société civile, dont les contours peuvent se confondre avec ceux de la communauté politique<sup>245</sup>. Compris dans ce sens, l'utilisation de la société civile dans le processus décisionnel européen et l'imprécision de sa définition<sup>246</sup> permet « de (re)donner une place aux citoyens de plus en plus méfiants et faiblement intéressés par la politique européenne, en leur offrant les moyens de participer au processus d'élaboration et de mise en œuvre de politiques publiques européennes et, ce faisant, de (re)légitimer les institutions de l'Union européenne »<sup>247</sup>.

---

*Raisons politiques* 2011, n° 4, pp. 201-226; Hélène MICHEL, « La «société civile» dans la «gouvernance européenne» », *Actes de la recherche en sciences sociales* 2007, n° 1, pp. 30-37; Sunil KHILNANI, « La société civile, une résurgence », *Critique internationale* 2001, 10, n° 1, pp. 38-50.

242. François RANGEON, *Société civile : histoire d'un mot*, Inclinaison, Parthenay, 2014, p. 11.

243. *Ibid.*, p. 13.

244. Sunil KHILNANI, « La société civile, une résurgence », *Critique internationale* 2001, 10, n° 1, p. 40.

245. A ce sujet, le lien fait par Jean-Jacques Rousseau entre le citoyen et à la société civile révèle toute l'ambiguïté de cette notion, parfois dénommée « société civilisée » par l'auteur. En effet, Rousseau distingue l'engagement politique du citoyen fondé sur le contrat social, de l'engagement privé de l'individu fondé sur ses intérêts particuliers. Aussi, si la société civile réunit ces deux figures, celle du citoyen et celle de l'individu, elles se révèlent difficilement conciliables. Dès lors, selon Jean-Jacques Rousseau la société politique fondée par le contrat social doit se substituer à la société civilisée.

246. Une lecture attentive des documents publiés par la Commission européenne révèle que le plus souvent elle n'emploie pas le terme « société civile », mais celle de « parties intéressées », ce qui n'exclut aucun type d'acteur, y compris les individus et les organismes publics. Sur cette question, V. Rosa SANCHEZ SALGADO, « La société civile européenne : les usages d'une fiction », *Raisons politiques* 2011, n° 4, p. 216.

247. Hélène MICHEL, « La «société civile» dans la «gouvernance européenne» », *Actes de la recherche en sciences sociales* 2007, n° 1, p. 32. Cet avis est partagé par Madame Rosa Sanchez Salgado pour qui « l'objectif de la Commission est de rapprocher les citoyens de l'action de l'Union et c'est dans ce contexte qu'elle fait de plus en plus appel à la société civile. Tel que nous le disions, à la fin des années 1990, la Commission a commencé un processus destiné à rendre plus légitime ses politiques. Selon les acteurs politico-administratifs européens, la légitimité (comprise comme le consentement des citoyens au pouvoir) est associée à la bonne gouvernance et à la démocratie ». V. Rosa SANCHEZ SALGADO, « La société civile européenne : les usages d'une fiction », *Raisons politiques* 2011, n° 4, p. 216. Enfin, pour Stijn SMISMANS le recours à la société civile est un moyen de mettre en œuvre la dimension participative de la citoyenneté entre deux élections du Parlement européen. Dès lors, la société civile agit comme un moyen de renforcer la démocratie participative dans le cadre de la démocratie représentative européenne. V. Stijn SMISMANS, « New Governance-The Solution For Active



**260. Le rôle de la société civile européenne en matière fiscale.** Une attention particulière doit être portée à l'utilisation de cette méthode en matière fiscale. En effet, la participation de la société civile à travers les différentes méthodes de consultations proposées au niveau européen<sup>248</sup> peut permettre de compenser les insuffisances démocratiques du processus décisionnel européen en matière fiscale. C'est-à-dire les insuffisances liées à l'encadrement du consentement de l'impôt et à l'absence du consentement européen de l'impôt. Ce domaine relevant de la procédure législative spéciale, le Parlement européen ne participe que de manière limitée au processus législatif puisqu'il est seulement consulté. Cette consultation, si elle est obligatoire, ne lie pas le Conseil ; alimentant les critiques quant à la légitimité de l'intervention européenne en matière fiscale et de ses effets sur les systèmes fiscaux nationaux. L'association de la société civile au processus décisionnel, par le biais de différentes consultations publiques, ouvre une nouvelle voie de représentation des citoyens européens. Ces consultations contribuent à élargir le débat public européen et favorisent l'expression collective des opinions fondant les contours de la volonté générale européenne.

Si l'association des citoyens au processus législatif fiscal révèle une certaine expression de la citoyenneté européenne en matière fiscale, favorisant la prise en compte de l'intérêt collectif, sa portée politique reste limitée. En effet, le citoyen européen est principalement associé au stade préparatoire de processus d'élaboration de la norme. Comme l'explique Hélène Michel, cela « permet à la Commission d'élaborer des textes équilibrés qui tiennent compte des intérêts de toutes les parties prenantes. Elle peut ainsi remplir sa mission qui consiste à refléter l'intérêt commun européen lors de l'élaboration des textes législatifs de l'UE »<sup>249</sup>. Pour autant, en sus des difficultés pratiques posées par ces consultations<sup>250</sup>, il n'y a aucune garantie politique que

---

European Citizenship, Or The End Of Citizenship », *Columbia Journal fo European Law* 2006, 13, p. 606.

248. La Commission consulte déjà les parties intéressées au moyen de différents instruments, tels que les livres verts et blancs, les communications, les comités consultatifs, certaines consultations *ad hoc*, etc... La mise en place de ces consultations publiques se fait le plus souvent par l'utilisation d'outils accessibles sur Internet, dans le cadre de l'élaboration interactive des politiques. Cette pratique en plus d'être simple à mettre en œuvre, permet d'étendre la consultation au plus grand nombre. Les forums de consultations publiques sont directement disponibles sur le site Internet de la Commission. Il s'agit de faciliter la possibilité pour le citoyen d'y participer. Cela permet également plus de rapidité et d'efficacité dans le traitement des données recueillies. De plus, les institutions européennes communiquent de manière active sur les médias numériques au sujet de leur travaux, notamment en matière de fiscalité. Ce procédé permet de renforcer le lien politique entre les autorités européennes et les citoyens européens en les informant et en les incitant à prendre part aux différents débats et initiatives en matière fiscale, permettant à ces derniers de se ré-approprier cette question inhérente à la démocratie et au fonctionnement de nos sociétés.

249. Hélène MICHEL, « La «société civile» dans la «gouvernance européenne» », *Actes de la recherche en sciences sociales* 2007, n° 1, p. 16.

250. A ce sujet Hélène Michel rappelle également que « non seulement, pour pouvoir prendre part à de telles consultations, il faut en avoir été averti mais, de plus, il faut y avoir intérêt » V. *Ibid.*, p. 33. Pour d'autres, il y a lieu de s'interroger sur le réel caractère démocratique de ce type de procédure « qui, en pratique, confie aux groupes actifs et à une oligarchie éclairée le soin de conduire la société dans les voies jugées les plus favorables à son épanouissement ». V. Laetitia GUILLOU, « Le Parlement européen et la démocratie », *Les Petites Affiches*

la volonté exprimée, au préalable, par les citoyens sera prise en compte.

**261.** Si la participation de la société civile peut être assimilée à une certaine expression de la volonté générale, elle ne peut être considérée comme fondant la volonté générale, celle-ci ne pouvant émaner, en matière fiscale, que du consentement de l'impôt exprimé par les représentants des citoyens au Parlement, seuls à même de garantir la légitimité de la norme fiscale. Aussi, ces méthodes, si elles peuvent s'ajouter au processus décisionnel, ne peuvent compenser l'affaiblissement du consentement national de l'impôt et agir comme une alternative au consentement européen de l'impôt, ce qui justifierait que le Parlement européen reste à l'écart de la procédure législative en matière fiscale. Pour reprendre la théorie dégagée par Jean-Jacques Rousseau, la société civile ne doit pas empêcher l'émergence d'une véritable société politique fondée sur un contrat social européen.



## Conclusion du Chapitre 2

**262.** Les effets de l'intégration positive des fiscalités nationales sur le consentement de l'impôt sont paradoxaux. Si l'harmonisation fiscale permet de concilier le rapprochement des législations fiscales, avec l'exercice par les Parlements nationaux de leur compétence fiscale, une fois votées par le Conseil, les dispositions de droit dérivé s'imposent aux citoyens nationaux puisqu'elles doivent obligatoirement être transposées dans les systèmes fiscaux nationaux.

Bien que la subordination du consentement de l'impôt aux directives d'harmonisation soit consentie, dès lors qu'elles se fondent sur les articles 113 et 114 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et qu'elles sont votées à l'unanimité par le Conseil, son exercice par les Parlements nationaux reste encadré. Dans ce contexte, les Parlements nationaux sont contraints d'adopter une loi fiscale sans pour autant être entièrement libres de fixer les modalités de l'obligation fiscale, c'est-à-dire les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement de l'impôt. La portée politique de ce phénomène est ambiguë. En fondant l'harmonisation fiscale sur la seule volonté politique des États membres, le lien qui unit l'État au citoyen, à travers le consentement de l'impôt, en ce qu'il légitime l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable national, est préservé. Sa mise en œuvre est strictement encadrée par l'harmonisation fiscale, conduisant à faire évoluer le contenu de l'obligation fiscale, lequel dépend désormais directement des dispositions de droit dérivé. Ce phénomène tend à s'accroître avec l'évolution matérielle des directives, outil privilégié en matière d'harmonisation fiscale, lesquelles se révèlent de plus en plus contraignantes.

**263.** La citoyenneté fiscale, en ce qu'elle reflète le statut politique des citoyens leur permettant de consentir librement l'impôt qui s'impose au contribuable, est reconsidérée par la protection économique accordée par les directives d'harmonisation dont il doit obligatoirement être tenu compte lors de l'exercice de la compétence fiscale. Dans ces conditions, la légitimité de l'impôt dépend davantage du respect des dispositions européennes de droit dérivé que du droit collectif de consentir l'impôt reconnu au citoyen, lequel s'europeanise sous l'effet de l'harmonisation fiscale. Les conditions dans lesquelles les Parlements nationaux exercent

leur compétence fiscale sont paradoxales. Ceci tient à ce que l'encadrement du consentement de l'impôt n'est pas compensé par un consentement européen de l'impôt. Le discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale est alors dénaturé puisque le consentement de l'impôt légitime une obligation fiscale dont le contenu est fixé au niveau européen, au regard de la protection économique dont doit bénéficier le contribuable national sur le marché. Finalement, l'équilibre politique sur lequel repose la citoyenneté fiscale, entre le consentement de l'impôt par les citoyens et le devoir fiscal du contribuable, est perturbé par l'application protectrice des dispositions d'harmonisation fiscale, sans pour autant se recréer au niveau européen à partir de l'attribution d'une compétence fiscale au Parlement européen.

## **Conclusion du Titre 1**



**264.** Il apparaît que le consentement de l'impôt est perturbé par l'intégration des fiscalités nationales. Dans le cadre de l'intégration négative, les obligations de ne pas faire dictées aux Parlements nationaux conduisent à ce qu'ils ne puissent pas voter ou maintenir une législation fiscale contraire aux dispositions de droit primaire. Ainsi contesté par les autorités européennes, le droit collectif reconnu aux citoyens de consentir l'impôt à travers leurs représentants est écarté au profit du respect des dispositions européennes, c'est-à-dire de la protection individuelle du contribuable national en tant qu'acteur économique évoluant sur le marché européen. Dans le cas de l'intégration positive, les obligations de faire imposent aux Parlements nationaux de voter des lois de transpositions afin de mettre en œuvre au sein des systèmes fiscaux nationaux les dispositions européennes. L'exercice du consentement de l'impôt est subordonné aux dispositions européennes, dans ce cas les Parlements nationaux sont encore libres de fixer les règles relatives à l'assiette aux taux et aux modalités de recouvrement des impôts, mais uniquement dans la limite des dispositions européennes.

**265.** La portée politique du consentement de l'impôt est affaiblie puisque la légitimité du devoir fiscal qui s'impose au contribuable national ne dépend plus seulement de la volonté générale exprimée par les citoyens, mais de sa compatibilité avec les dispositions européennes. Le droit de mettre à la charge des contribuables une dette fiscale, s'il dépend toujours du consentement de l'impôt exercé par les citoyens, se trouve largement limité par la protection européenne économique du contribuable. Il en ressort plusieurs conséquences. La première est l'atteinte que l'application des dispositions européennes de droit primaire, et de droit dérivé porte au droit constitutionnel garanti aux citoyens de consentir librement l'impôt. Davantage qu'une manifestation de la volonté collective des citoyens, l'impôt apparaît désormais comme une question qui doit être débattue dans le cadre des dispositions européennes, témoignant d'une forme d'eupéanisation du consentement de l'impôt, modifiant la place du citoyen face à l'impôt. La seconde est que la régression de cette liberté conduit à modifier l'équilibre entre le droit collectif des citoyens de consentir l'impôt et l'obligation individuelle qui s'impose au contribuable de le payer, modifiant le rapport du contribuable à l'impôt. C'est alors la citoyenneté en tant que fondement et justification de l'impôt qui est ébranlée, perturbant le discours de légitimation portée par la citoyenneté fiscale. Le consentement de l'impôt ne permet plus d'imposer collectivement une obligation fiscale individuelle sans qu'elle respecte les dispositions européennes. La légitimité de l'impôt dépend donc de la volonté générale exprimée par les citoyens dans le cadre du respect du droit de l'Union européenne, affaiblissant la portée politique du consentement de l'impôt.

**266.** Les rapports qui existent entre la citoyenneté fiscale et l'intégration fiscale européenne sont fondés sur un déséquilibre entre la protection économique du contribuable natio-



nal et la participation politique du citoyen national, à travers l'exercice par ses représentants du consentement de l'impôt. Ce phénomène se caractérise par son ambivalence puisque les dispositions européennes, si elles protègent le contribuable, contraignent les citoyens dans l'exercice du consentement de l'impôt, alors même que ces deux figures peuvent selon les types d'imposition se confondre. En d'autres termes, la participation politique du citoyen en matière fiscale, bien qu'historiquement acquise et constitutionnellement garantie, s'efface derrière la protection individuelle du contribuable national, dans un contexte européen marqué par l'utilisation des libertés économiques de circulation.

**267.** Dès lors, l'intégration européenne des fiscalités nationales et la protection économique du contribuable national qui en découle, dessinent les contours d'un statut européen du contribuable qui produit des effets dans les systèmes fiscaux nationaux, sans être néanmoins légitimé par les citoyens à partir d'un consentement européen de l'impôt. Cela conduit à la situation intermédiaire et paradoxale où l'application du droit de l'Union européenne fragilise le discours de légitimation porté par la citoyenneté fiscale, sans pour autant qu'un tel principe puisse se recréer au niveau de l'Union européenne, à partir du citoyen européen. La politique fiscale européenne est marquée par un décalage conflictuel entre le statut politique de citoyen qui ne s'exprime qu'au niveau national et le statut juridique du contribuable qui s'exprime au niveau européen. La fonction politique de l'impôt s'efface derrière ses conséquences économiques. Ceci tient à ce que le respect des obligations de faire, et de ne pas faire, conduit à modifier le sens et la fonction de l'obligation fiscale. La nécessité de l'impôt, alors même qu'elle est constatée par les représentants des citoyens à travers le consentement de l'impôt, s'efface derrière les modalités juridiques garantissant le bon fonctionnement du marché intérieur. Au-delà de la légitimité politique de l'impôt, le consentement de l'impôt ainsi perturbé par l'application des dispositions européennes, c'est le sentiment d'appartenance des citoyens nationaux à une même communauté politique qui s'étirole.

**268.** Ce phénomène porte atteinte à la citoyenneté fiscale nationale en tant que principe de légitimation de l'impôt, ses effets doivent donc être compensés au niveau européen. D'autant que « pour certains, c'est le renoncement des dirigeants européens à exercer le pouvoir qui confère à la Cour de justice, mais aussi à la Commission (...), " le premier rôle dans la conduite des affaires " »<sup>251</sup>. Pour cela, le lien entre citoyenneté et impôt, au sens où la première fonde et justifie le second, doit se créer au niveau de l'Union européenne. La portée fiscale de la citoyenneté européenne doit s'affirmer pour compenser et légitimer les effets de l'application du droit de l'Union européenne sur les fiscalités nationales.

---

251. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 162, citant, Antoine VAUCHEZ, *Démocratiser l'Europe*, Éditions du Seuil, Paris, 2014, p. 7.

## **Titre II**

# **La perturbation du consentement de l'impôt par la protection politique du contribuable national**



**269. L'absence de lien apparent entre la citoyenneté européenne et la fiscalité.** Dans les démocraties modernes, le droit de faire peser une obligation fiscale sur les contribuables appartient exclusivement à l'institution représentative des citoyens qui consent l'impôt. Le lien intrinsèque qu'entretient la citoyenneté avec la fiscalité se matérialise à travers la citoyenneté fiscale en tant que principe politique de légitimation de l'impôt auprès des citoyens et dont dépend, juridiquement, la légalité des contraintes fiscales qui s'imposent aux contribuables. Au niveau européen, la notion de citoyenneté introduite par le traité de Maastricht en 1992<sup>1</sup>, puis modifié successivement par les traités européens qui ont suivi, jusqu'à lui donner l'importance politique et juridique qu'on lui connaît aujourd'hui, ne fait aucune référence à la fiscalité. Ceci tient à ce qu'en l'absence d'une compétence fiscale explicitement attribuée à l'Union européenne, le lien entre la citoyenneté et la fiscalité ne peut pas se recréer au niveau européen à travers un consentement européen justifiant la nécessité de l'impôt européen.

La portée fiscale de la citoyenneté européenne n'est pas la même qu'en droit interne<sup>2</sup>. Se superposant aux citoyennetés nationales, la citoyenneté européenne est avant tout conçue comme un statut permettant d'accentuer l'intégration européenne<sup>3</sup>. Elle offre un statut politique et juridique aux ressortissants de l'Union européenne<sup>4</sup>, en leur reconnaissant des droits et des devoirs, desquels ils tirent une protection supplémentaire sur l'ensemble du territoire de l'Union européenne. Désormais « destinataire de tout un pan — et non des moindres — de la production législative européenne, le citoyen européen est donc bien l'un des nouveaux pivots

---

1. Pour une étude détaillée de l'évolution de la citoyenneté européenne à travers les traités, V. Annie GRUBER, « La citoyenneté européenne : sa fonction dans le fonctionnement des institutions », *Les petites affiches* 2005, n° 135, pp. 4-8 ; François LAFARGE, Eleftheria NEFRAMI et Michel MANGENOT, « Chronique de l'administration européenne », *Revue française d'administration publique* 2012, 2, n° 142, pp. 575-602, p. 581-582, JACQUES PERTEK, « Citoyenneté de l'Union », *JurisClasseur Administratif*, Fasc. n°28, 6 février 2013 et Annie GRUBER, « La citoyenneté européenne : sa fonction dans le fonctionnement des institutions », *Les petites affiches* 2005, n° 135, pp. 4-8.

2. A ce sujet le Professeur Pavlos Eleftheriadis explique que « la citoyenneté introduit les premiers éléments d'un lien politique, social et émotionnel entre les peuples d'Europe et leur nouvelle Union. Néanmoins, le contenu de la citoyenneté européenne reste une énigme. Les droits qu'elle accorde sont très différents de ceux promis par les États. Lorsqu'on l'examine en détail, elle ne correspond pas à bon nombre des éléments les plus essentiels de la citoyenneté ». V. Pavlos ELEFTHERIADIS, « The Content of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, p. 777 : « *Citizenship introduces the first elements of a political, social, and emotional bond between the peoples of Europe and their new Union. Nonetheless, the content of European citizenship remains a puzzle. The rights it grants are very different to those promised by states. When looked at in detail, it fails to match many of the most central elements of citizenship* ». Traduction par nos soins.

3. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 15.

4. Les ressortissants européens sont dès la jurisprudence *Van Gend ans Loos*, reconnus comme les destinataires du droit de l'Union européenne, puisque selon les termes des juges européens, « la Communauté constitue un nouvel ordre juridique de droit international, (...) dont les sujets sont non seulement les États membres mais également leurs ressortissants ». V. CJCE, aff. C-26/62, 5 février 1963, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos c/ Administration fiscale néerlandaise*, Rec. p. I-3.

de l'Union »<sup>5</sup>.

Selon l'article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « il est institué une citoyenneté de l'Union. Est citoyen de l'Union toute personne ayant la nationalité d'un État membre. La citoyenneté de l'Union s'ajoute à la citoyenneté nationale et ne la remplace pas »<sup>6</sup>. L'alinéa 2 de ce même article précise ensuite que « les citoyens de l'Union jouissent des droits et sont soumis aux devoirs prévus par les traités ». Toutefois, il ressort de la poursuite de la lecture de cet alinéa que seuls les droits accordés aux citoyens sont énumérés par les rédacteurs. Les citoyens européens disposent, ainsi : du « droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres » ; du « droit de vote et d'éligibilité aux élections au Parlement européen ainsi qu'aux élections municipales dans l'État membre où ils résident, dans les mêmes conditions que les ressortissants de cet État » ; du « droit de bénéficier, sur le territoire d'un pays tiers où l'État membre dont ils sont ressortissants n'est pas représenté, de la protection des autorités diplomatiques et consulaires de tout État membre dans les mêmes conditions que les ressortissants de cet État » ; et enfin du « droit d'adresser des pétitions au Parlement européen, de recourir au médiateur européen, ainsi que le droit de s'adresser aux institutions et aux organes consultatifs de l'Union dans l'une des langues des traités et de recevoir une réponse dans la même langue ». En l'absence de devoirs explicitement reconnus à l'article 20 du TFUE, ceux-ci doivent être recherchés de manière diffuse dans l'ensemble des dispositions européennes, ce qui ne facilite pas leur identification. Le statut attaché à la citoyenneté européenne se limite à reconnaître des droits civiques et individuels permettant d'accorder une protection politique<sup>7</sup> et juridique<sup>8</sup> au citoyen européen, sans clairement lui imposer de devoirs en contrepartie.

L'intégration européenne ne profite donc plus seulement au « citoyen d'un État membre uniquement comme agent économique »<sup>9</sup> évoluant sur le marché intérieur, mais également à l'ensemble des citoyens européens en tant que membre d'une même communauté politique, grâce au statut protecteur de la citoyenneté européenne. D'ailleurs, selon l'Avocat général Monsieur Jacobs, « l'introduction de cette notion a été largement inspirée par le souci de rapprocher l'Union de ses citoyens et de traduire la nature de l'Union en tant qu'entité autre

---

5. Etienne PATAUT, « Citoyenneté de l'Union et nationalité étatique », *Revue trimestrielle de droit européen* 2010, n° 3, p. 617.

6. Article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

7. Le droit de vote et d'éligibilité aux élections européennes et aux élections municipales, la protection diplomatique et la possibilité de communiquer avec les institutions européennes constituent des droits politiques accordés aux citoyens européens en tant que membres de la communauté politique européenne et garantissant la protection politique à laquelle nous faisons référence.

8. La protection juridique est étroitement liée au droit formel de circuler associé à la citoyenneté européenne.

9. Camelia Nicoleta OLTEANU, « European Citizenship Versus National Citizenship », *Agora International journal of juridical sciences* 2010, n° 2, pp. 238-242 : « *The constitutive treaties of the European Union had in consideration the citizen of a state member only as an economical agent* ». Traduction par nos soins.

que purement économique »<sup>10</sup>. Aussi, « en marquant une relation spéciale avec l'Union elle-même, la citoyenneté incarne la maturité croissante de l'Union en tant que communauté politique et non simplement un projet économique de marché unique »<sup>11</sup>.

**270. L'influence des droits attachés à la citoyenneté européenne sur le devoir fiscal du citoyen national.** Dans ces conditions, alors même qu'il est impossible de matérialiser l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne, puisque la citoyenneté européenne ne comporte *a priori* aucun attribut fiscal, l'extension de la protection européenne accordée aux acteurs économiques, à l'ensemble des titulaires de la citoyenneté européenne, a nécessairement des conséquences sur l'organisation de l'obligation fiscale et la protection du contribuable national<sup>12</sup>. Historiquement, le consentement de l'impôt a permis l'affirmation du contribuable, en tant que citoyen, impliquant que ce dernier puisse consentir l'impôt qu'il va devoir supporter. Le citoyen est de ce fait soumis à un devoir fiscal, celui de contribuer aux dépenses de la collectivité dont il fait partie, matérialisant à travers cette obligation financière sa volonté de vivre ensemble. Dans ces conditions, le citoyen est au cœur de la relation fiscale qui l'unit, en tant que contribuable national, à l'État.

**271.** L'effet de la protection accordée aux citoyens européens vient modifier l'exclusivité de cette relation et redéfinir la figure du citoyen-contribuable national au niveau européen. La citoyenneté européenne, à travers la liberté de circuler et les droits civiques qu'elle procure, introduit le citoyen européen dans la vie sociale, économique et politique d'un État membre différent de son État d'origine et garantit l'accès de ce dernier à une protection, principalement sociale, mais aussi fiscale, qui était jusqu'à présent seulement fondée sur le contrat social<sup>13</sup> qui lie le citoyen national à son État d'origine, à partir du consentement de l'impôt. En déployant ses effets juridiques principalement au niveau des États membres, les effets fiscaux de

---

10. Point 23 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Jacobs, présentées le 19 mars 1998, dans l'affaire CJCE, 24 novembre 1998, Aff C-272/96, *Procédure pénale c/ Horst Otto Bickel et Ulrich Franz*, Rec. p. I-07637.

11. Pavlos ELEFThERiADiS, « The Content of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, p. 777 : « By marking a special relationship with the Union itself, citizenship epitomizes the growing maturity of the Union as a political community and not merely an economic project of a single market ». Traduction par nos soins. V. aussi *Ibid.*

12. L'influence des dispositions issues de la Convention européenne des droits de l'Homme sur les fiscalités nationales ne sera pas étudiée, celles-ci ne relevant pas *stricto sensu* du droit de l'Union européenne. Toutefois, il doit être précisé que leur applicabilité en matière fiscale, notamment à travers l'article 6§1 de la CEDH et l'article 1er du Protocole n°1 produit également des effets sur les fiscalités nationales, notamment concernant les règles de procédure fiscale. V. Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2016, 1642 p., p. 171-228. ; Olivier DORD, « Systèmes juridiques nationaux et cours européennes : de l'affrontement à la complémentarité ? », *Pouvoirs* 2001, n° 1, pp. 5-18.

13. Anastasia ILiOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 316.

la protection accordée au titre de la citoyenneté européenne concurrencent le contrat social en affectant le devoir de payer l'impôt auquel est normalement soumis le contribuable en tant que citoyen national (Chapitre 1). Toutefois, les droits politiques attachés à la citoyenneté européenne à travers la participation aux élections reconnues aux citoyens européens peuvent être assimilés à une redéfinition des termes de ce contrat social à l'échelle européenne, conduisant à maintenir le devoir fiscal du contribuable national à partir d'une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire (Chapitre 2).

# Chapitre 1

## L'affaiblissement du devoir fiscal par la protection juridique accordée par la citoyenneté européenne

272. La dimension juridique de la citoyenneté européenne est liée à la définition qui lui est donnée par les traités européens. En effet, les dispositions européennes sur la citoyenneté transforment les citoyens des États membres en citoyens européens, à travers la reconnaissance formelle de droits au sein de l'ordre juridique européen, dont l'exercice produit des conséquences dans les ordres juridiques nationaux. Le premier de ces droits correspond à la liberté de circuler et de séjourner dont dispose chaque citoyen européen et « qui met l'accent sur le noyau de la citoyenneté en tant que concept de libre circulation »<sup>1</sup>. Si la rédaction des articles 20 et 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatifs à la citoyenneté européenne confirme la prévalence accordée au droit de circulation attaché à la citoyenneté européenne, c'est la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qui en a développé la portée, adoptant une lecture expansionniste du statut de citoyen européen. En effet, en attachant la liberté de circulation des personnes directement au statut de citoyen européen, l'intention des rédacteurs du traité de Maastricht n'était pas, pour autant, d'accorder les mêmes droits et par delà une égalité de traitement entre les citoyens économiquement actifs (ou « citoyens de marché »), et les citoyens économiquement inactifs. Initialement conçue comme une liberté principalement économique attachée à la réalisation des objectifs spécifiques au fonctionnement du marché intérieur, la Cour de justice va mettre en œuvre une interprétation extensive de la liberté de circulation, lui faisant perdre sa signification purement économique

---

1. Jo SHAW, « The interpretation of European Union citizenship », *The Modern Law Review* 1998, 61, n° 3, p. 302 : « First, there is the 'free movement tendency', which emphasises the core of citizenship as the free movement concept ». Traduction par nos soins.



pour devenir un véritable droit fondamental, attaché à la citoyenneté européenne. Comme le résume le Professeur Loïc Azoulai, « dans ce contexte, le problème principal n'est plus de lutter contre les concentrations de pouvoir qui cloisonnent le marché. Mais il peut désormais se formuler ainsi : comment assurer l'accès des citoyens de l'Union aux biens collectifs qui sont vecteurs d'intégration économique et sociale : les marchés, mais aussi les territoires, les professions, la protection sociale, la justice ou l'éducation ? Les règles essentielles sont des règles d'accès. La Cour ne les invente pas. Elle prend appui sur les règles du marché réinterprétées à la lumière des droits de la citoyenneté »<sup>2</sup>.

**273.** Finalement, le contenu de la citoyenneté européenne ne correspond pas véritablement à celui d'un statut politique assurant une protection européenne autonome, mais davantage à un droit à l'égalité de traitement par d'autres communautés politiques assurant une protection nationale européanisée. La liberté de circulation ne relie donc pas le citoyen européen à l'Union européenne, mais le citoyen européen aux États membres, en lui permettant d'accéder à l'ensemble des États membres afin d'y séjourner librement, tout en lui garantissant de recevoir le même traitement que celui réservé aux ressortissants nationaux de ces États. Dans ce contexte, la citoyenneté européenne produit principalement ses effets en matière sociale et fiscale soulevant des difficultés au regard des enjeux financiers et politiques attachés à ces domaines intrinsèquement liés, en tant que composantes essentielles du contrat social à la base de toute communauté politique. D'une part, la liberté de circulation attachée à la citoyenneté européenne transcende les frontières socio-économiques, à travers l'accès du citoyen européen aux systèmes sociaux de l'État membre d'accueil qu'elle permet, devenant ainsi un facteur indirect d'altération du devoir fiscal national (Section I). D'autre part, la reconnaissance de la liberté de circulation en tant que contenu substantiel de la citoyenneté européenne élargit l'influence directe de ce statut sur les fiscalités nationales, puisqu'il peut servir de fondement à l'égalité de traitement entre les contribuables, garantissant l'accès des citoyens européens aux avantages fiscaux accordés par l'État membre d'accueil à ses ressortissants alors même qu'aucune liberté économique garantie par le traité n'est en jeu (Section II).

---

2. Loïc AZOULAI, « Le rôle constitutionnel de la Cour de justice des Communautés européennes tel qu'il se dégage de sa jurisprudence », *Revue trimestrielle de droit européen* 2008, 44, n° 1, p. 34. A ce sujet, le Professeur Anastasia Iliopoulou indique également que « très tôt, la jurisprudence a choisi de construire le régime des droits de la citoyenneté en référence à celui des libertés économiques » V. Anastasia ILIOPOULOU, « Entrave et citoyenneté de l'Union » in *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, sous la dir. de Loïc AZOULAI, Bruylant, Bruxelles, 2011, pp. 191-223.

## Section I La liberté de circulation du citoyen européen, facteur indirect de l'altération du devoir fiscal

274. « La possibilité de se déplacer et de résider librement dans n'importe quel État membre, rehaussée du droit à l'égalité de traitement avec les ressortissants dudit État, est sans doute la prérogative la plus concrète, la plus emblématique, la plus controversée et la plus révélatrice des prérogatives liées à la citoyenneté européenne »<sup>3</sup>. La Cour de Justice de l'Union européenne a joué un rôle essentiel, à travers une série d'arrêts largement commentés<sup>4</sup> par laquelle elle fonde les contours normatifs du statut de citoyen européen à travers un élargissement de son champ d'application personnel et matériel. L'intégration européenne n'est plus seulement fondée sur les exigences économiques nécessaires au fonctionnement du marché intérieur, mais également sur les besoins personnels liés à l'adhésion à une nouvelle communauté nationale permis par la citoyenneté européenne. La conciliation du processus d'intégration avec la liberté de circuler et de séjourner attachée à la citoyenneté européenne va faire apparaître la nécessité de garantir une certaine protection sociale aux citoyens européens migrants en leur accordant le bénéfice de certaines prestations sociales nationales.

La question de la redistribution sociale est, en l'absence de compétence fiscale européenne, exclue de la sphère d'intervention de l'Union européenne. La Cour de justice a été, pendant une première période, extrêmement désireuse d'élargir la jouissance de la liberté de circulation attachée à la citoyenneté européenne, et notamment de ses effets, puisqu'elle a permis aux citoyens européens de se déplacer d'un État membre à un autre sans motifs économiques, permettant la reconnaissance d'une solidarité financière transnationale fondée sur la citoyenneté européenne, à travers l'accès aux systèmes sociaux nationaux. (§1). Les États membres conservent leur compétence en la matière, notamment sur le niveau de prestations sociales fourni aux citoyens et leurs modalités de financement. Dans ces conditions, la protection du citoyen européen peut lui permettre de s'établir dans l'État membre de son choix, et de bé-

3. Antoine BAILLEUX, « La libre circulation en contreplongée ou Le bon citoyen (européen) dessiné par le droit », *Politique européenne* 2017, 4, n° 58, p. 166.

4. Francis G. JACOBS, « Citizenship of the European Union—A legal analysis », *European Law Journal* 2007, 13, n° 5, pp. 591-610; Hélène GAUDIN, « Chronique de jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (2011) », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2012, n° 5, pp. 1459-1483; Antoine BAILLEUX, « La libre circulation en contreplongée ou Le bon citoyen (européen) dessiné par le droit », *Politique européenne* 2017, 4, n° 58, pp. 164-187; Michael BLAUBERGER et al., « ECJ judges read the morning papers. Explaining the turnaround of European citizenship jurisprudence », *Journal of European Public Policy* 2018, 25, n° 10, pp. 1422-1441.

néficient de prestations sociales nationales, alors même qu'il ne dispose pas des ressources nécessaires pour participer à leur financement, en tant que contribuable. Dans ces conditions, le citoyen européen est indirectement préservé du devoir de payer l'impôt qui s'impose normalement au contribuable national pour financer les dépenses publiques dont ils sont bénéficiaires et sur lequel repose l'équilibre du contrat social. Face à ces difficultés, le rapport entre la protection sociale des citoyens européens et la solidarité financière qui en découle a dû être redéfini en faveur de la préservation de l'équilibre économique des systèmes redistributifs nationaux, à travers une jurisprudence limitant l'égalité sociale permise par la citoyenneté européenne par l'exclusion possible des citoyens européens du bénéfice des prestations sociales nationales (§2).

## **§1. La reconnaissance d'une solidarité financière transnationale fondée sur la citoyenneté européenne**

275. La consécration formelle de la citoyenneté européenne a entraîné la reconnaissance d'une solidarité financière à travers l'existence d'un droit de séjour attaché à l'exercice par le citoyen européen de sa liberté de circuler (A) lequel, combiné au principe d'égalité de traitement, selon lequel les citoyens européens résidant légalement dans un autre État membre doivent être traités de la même manière que les ressortissants nationaux, garantit aux citoyens européens migrants un droit à l'attribution de prestations sociales par l'État membre d'accueil (B). Dès lors, « les citoyens européens, en tant que bénéficiaires de ce droit individuel et fondamental à la libre circulation, sont bien potentiellement créancier de chaque système de solidarité de chacun des États membres »<sup>5</sup>, alors même que la citoyenneté européenne ne les rend débiteurs d'aucun devoir de payer l'impôt, directement envers l'Union européenne, ou indirectement à travers les États membres.

### **A. L'élargissement du champ personnel des dispositions européennes par la reconnaissance d'un droit de séjour inconditionnel**

276. Dès lors que les traités ont redéfini le statut personnel européen non plus seulement à partir de l'exercice des libertés économiques de circulation, mais à partir de la citoyenneté européenne, la Cour de justice a rapidement reconnu à l'occasion de la jurisprudence *Sala*, l'existence d'un droit de séjour *ratione personae*, fondé sur la liberté de circulation reconnue

---

5. Patrick MORVAN et Etienne PATAUT, « Refuser la protection sociale aux citoyens européens sans travail ? : à propos de l'arrêt "Dano" de la Cour de justice », *Revue de droit du travail* 2015, n° 3, p. 162.

aux citoyens européens (1) dont le caractère inconditionnel sera précisé dans l'arrêt *Baumbast* (2).

### 1. La reconnaissance d'un droit de séjour *ratione personae* par l'arrêt *Sala*

**277. Un droit de séjour initialement économiquement conditionné.** La décision *Sala*<sup>6</sup> marque le début du « cycle jurisprudentiel fondateur » du statut de citoyen européen<sup>7</sup>. À partir de la citoyenneté européenne, la Cour de justice dégage les potentialités du droit de séjour attaché à l'exercice de la liberté de circulation<sup>8</sup>, lequel était jusqu'alors conditionné, à l'exercice d'une activité économique<sup>9</sup> ou selon les dispositions de droit dérivé<sup>10</sup>, à la capacité pour le ressortissant européen de disposer de ressources suffisantes pour être financièrement autonomes dans l'État membre d'accueil.

**278. L'affaire *Sala* où la difficile caractérisation de la légalité du séjour.** Cette affaire concernait une ressortissante espagnole, Madame Martinez Sala, qui résidait légalement en Allemagne depuis 1968. Pendant plus de vingt ans, elle exerce différentes activités salariées et demande successivement des permis de séjour qui lui sont accordés par les autorités allemandes. À partir de 1984, malgré ses sollicitations répétées auprès des services compétents,

6. CJCE, 12 mai 1998, C-85/96, *María Martínez Sala contre Freistaat Bayern*, Rec., p. I-2691 ; Pedro CABRAL, « La jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance. Chronique des arrêts », *Revue du marché unique européen* 1998, n° 3, pp. 254-256 ; Christian TOMUSCHAT, « Case C-85/96, Maria Martinez Sala v. Freistaat Bayern, Judgment of 12 May 1998, Full Court. ECR I-2691 », *Common Market Law Review* 2000, 37, n° 2, pp. 449-457 ; Jo SHAW, « A View of the Citizenship Classics : Martinez Sala and Subsequent Cases on Citizenship of the Union » in *The past and future of EU Law. The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, sous la dir. de Miguel POIARES MADURO et Loïc AZOULAI, Hart Publishing, Oxford, 2010, pp. 356-362.

7. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 320.

8. Pour une étude sur la libre circulation des personnes, V. Jean-Yves CARLIER, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne », *Journal de droit européen* 2016, n° 1, pp. 153-159.

9. CJCE, 8 avril 1976, aff. C-48-75, *Jean Noël Royer*, Rec. p. 497 : « il résulte de ce qui précède que le droit des ressortissants d'un État membre d'entrer sur le territoire d'un autre État membre et d'y séjourner, aux fins voulues par le Traité - notamment pour y rechercher ou exercer une activité professionnelle, salariée ou indépendante, ou pour y rejoindre leur conjoint ou leur famille - constitue un droit directement conféré par le Traité ou, selon le cas, les dispositions prises pour la mise en oeuvre de celui-ci ». V. aussi CJUE, 5 février 1991, aff. C-363/89, *Danielle Roux c/ Belgian State*, Rec. p. I-273, pt. 9 : « Il y a lieu de relever que la Cour a déjà constaté à différentes reprises que le droit de séjour constitue un droit directement conféré par le traité et qu'il n'est soumis qu'à la condition de l'exercice d'une activité économique au sens des articles 48, 52 ou 59 du traité ».

10. Directive 90/364/CEE du Conseil, du 28 juin 1990, « relative au droit de séjour », *JOCE L* n°180, du 13 juillet 1990, pp. 26-27 ; Directive 90/365/CEE du Conseil, du 28 juin 1990, « relative au droit de séjour des travailleurs salariés et non salariés ayant cessé leur activité professionnelle », *JOCE L* n°180, du 13 juillet 1990, pp. 28-29 ; Directive 93/96/CEE du Conseil, du 29 octobre 1993, relative au droit de séjour des étudiants *JOUE L* n°317 du 18 décembre 1993, pp. 59-60.

les autorités allemandes ne lui délivrent pas de titre de séjour, mais produisent seulement des documents attestant de sa demande de prorogation de son titre de séjour. Jusqu'en 1986, elle exerce des activités salariées puis à partir de 1989 elle cesse toute activité et bénéficie alors de l'aide sociale allemande. En 1993, elle demande, en raison de ses faibles revenus, une allocation d'éducation pour son enfant, mais son versement lui est refusé au motif qu'elle n'est pas de nationalité allemande, et qu'elle ne dispose d'aucune carte de séjour, bien que les autorités allemandes n'aient jamais contesté la légalité de son séjour. La Cour de justice de l'Union européenne est alors interrogée sur la compatibilité avec le droit de l'Union européenne du refus par l'État membre d'accueil d'octroyer une prestation sociale à un ressortissant européen résidant sur son territoire, au motif qu'il ne dispose pas de carte de séjour. Dans un premier temps, le gouvernement allemand avançait l'argument selon lequel Madame Martinez Sala étant au chômage au moment de sa demande, elle ne remplissait pas les conditions requises pour être considérée comme un travailleur. Après examen des dispositions de droit primaire et de droit dérivé relatives à la libre circulation des travailleurs, la Cour considéra effectivement que la demande de Madame Sala ne pouvait pas être fondée sur le droit à la non-discrimination des travailleurs exerçant leur liberté de circulation.

Néanmoins, le gouvernement allemand considérait que la situation de Madame Sala était couverte par les dispositions de la directive 90/364/CEE<sup>11</sup>, dont l'article 1er prévoyait que l'État membre pouvait accorder un droit de séjour aux ressortissants des États membres qui ne bénéficiaient pas de ce droit en vertu d'autres dispositions du droit communautaire à condition qu'ils disposent, entre autres, de ressources suffisantes pour éviter qu'ils ne deviennent, pendant leur séjour, une charge pour l'assistance sociale de l'État membre d'accueil<sup>12</sup>. Ce droit de séjour se matérialisant, selon l'article 2 de cette même directive, par la délivrance par l'État membre d'accueil d'une carte de séjour au ressortissant européen<sup>13</sup>. Aussi, Madame Sala ne

---

11. Directive (CEE) n°90/364 du Conseil, du 28 juin 1990, relative au droit de séjour, *JOCE* L n°180, du 13 juillet 1990, pp. 26-27.

12. Selon l'article premier de la directive 90/364/CEE : « Les États membres accordent le droit de séjour aux ressortissants des États membres qui ne bénéficient pas de ce droit en vertu d'autres dispositions du droit communautaire, ainsi qu'aux membres de leur famille tels qu'ils sont définis au paragraphe 2, à condition qu'ils disposent, pour eux-mêmes et pour les membres de leur famille, d'une assurance-maladie couvrant l'ensemble des risques dans l'État membre d'accueil et de ressources suffisantes pour éviter qu'ils ne deviennent, pendant leur séjour, une charge pour l'assistance sociale de l'État membre d'accueil. Les ressources visées au premier alinéa sont suffisantes lorsqu'elles sont supérieures au niveau de ressources en deçà duquel une assistance sociale peut être accordée par l'État membre d'accueil à ses ressortissants, compte tenu de la situation personnelle du demandeur et, le cas échéant, de celle des personnes admises en application du paragraphe. Lorsque le deuxième alinéa ne peut s'appliquer, les ressources du demandeur sont considérées comme suffisantes lorsqu'elles sont supérieures au niveau de la pension minimale de sécurité sociale versée par l'État membre d'accueil ».

13. Selon l'article 2 de la directive 90/364/CEE : « le droit de séjour est constaté par la délivrance d'un document dénommé "carte de séjour de ressortissant d'un État membre de la CEE" , dont la validité peut être limitée à cinq ans, renouvelable. Toutefois, les États membres peuvent, quand ils l'estiment nécessaire, demander la revalidation de la carte au terme des deux premières années de séjour. Lorsqu'un membre de la famille n'a pas

remplissant pas ces conditions, elle ne pouvait, selon le gouvernement allemand, invoquer aucun droit de séjour au sens de la directive qui fonderait le versement de prestations sociales.

**279. L'extension du droit à l'égalité de traitement au nom de la citoyenneté européenne.** Mais, reconnaissant la primauté et l'effet direct de la citoyenneté européenne<sup>14</sup> sur les dispositions de droit dérivé, la Cour de justice conclut qu'« il en résulte qu'un citoyen de l'Union européenne qui, telle la requérante au principal, réside légalement sur le territoire de l'État membre d'accueil peut se prévaloir de l'article 6 du traité dans toutes les situations relevant du domaine d'application *ratione materiae* du droit communautaire, y compris la situation dans laquelle cet État membre retarde ou lui refuse l'octroi d'une prestation qui est accordée à toute personne résidant légalement sur le territoire de cet État, au motif qu'il ne dispose pas d'un document qui n'est pas exigé des ressortissants de ce même État et dont la délivrance peut être retardée ou refusée par son administration »<sup>15</sup>. Aussi, le statut de citoyen européen dont dispose Madame Sala lui permet de bénéficier du versement de cette prestation sociale, y compris en l'absence de titre de séjour. En retenant cette solution, la Cour de justice suit les conclusions de l'Avocat général Monsieur Antonio La Pergola pour qui « l'Union, telle que la conçoit le traité de Maastricht, exige, (...), que l'on fasse rentrer dans le principe de non-discrimination le domaine réservé au nouveau statut de citoyenneté commune »<sup>16</sup>. Il en découle que même les personnes ne remplissant pas les conditions requises pour être considérées comme des travailleurs bénéficient, en raison de leur citoyenneté européenne, du droit de ne pas être discriminées lorsqu'elles résident légalement dans un autre État membre. Comme l'explique le Professeur Ségolène Barbou des Places, « dans l'arrêt Martínez Sala, elle (la Cour de justice) a introduit le séjour pour consacrer, en renfort de la qualité de citoyen, un droit à la non-discrimination »<sup>17</sup>. Il ressort de la combinaison de la citoyenneté européenne avec la prohibition des discriminations, la reconnaissance d'un principe d'équité fondé sur la

---

la nationalité d'un État membre, il lui est délivré un document de séjour ayant la même validité que celui délivré au ressortissant dont il dépend. Pour la délivrance de la carte ou du document de séjour, l'État membre ne peut demander au requérant que de présenter une carte d'identité ou un passeport en cours de validité et de fournir la preuve qu'il répond aux conditions prévues à l'article 1er ».

14. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 372. à 387 et Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « European Citizenship : Between Formal Status and Practice » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, pp. 85-147.

15. Arrêt *María Martínez Sala*, précité, Rec., p. I-2691, pt. 63.

16. Point 23 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Antonia La Pergola, présentées le 1er juillet 1997, dans l'affaire *María Martínez Sala*, précitée, Rec., p. I. 2694.

17. Ségolène BARBOU DES PLACES, « La cohérence du droit de la libre circulation des personnes à l'épreuve de la mobilité des indigents », *Revue trimestrielle de droit européen* 2015, 6, n° 1, p. 146.

réciprocité dans le traitement des ressortissants des autres États membres<sup>18</sup>. En vertu de ce principe, le citoyen européen, en tant que ressortissant d'un État membre, a le droit à l'égalité de traitement dans l'État membre d'accueil, parce que son État membre d'origine accorde de manière réciproque les mêmes droits aux ressortissants de l'autre État, qu'à ses propres ressortissants.

Le droit de séjourner, attaché à la citoyenneté européenne par l'exercice de la liberté de circulation, devient le vecteur d'une égalité de traitement qui transforme la citoyenneté européenne en un statut protecteur pour le citoyen européen migrant. Selon la doctrine, l'extension du droit à l'égalité de traitement au nom de la citoyenneté européenne est nécessaire puisque « la liberté de circulation seule aurait une valeur limitée sans un principe supplémentaire d'égalité et de non-discrimination qui protège les droits de ceux qui font usage de leur liberté de circulation. Étant donné que tous les États et citoyens d'une union supranationale sont soumis à des autorités politiques communes, les États membres ne doivent pas traiter les citoyens des autres États membres comme des ressortissants étrangers. Ils doivent au contraire les traiter comme des citoyens de l'union »<sup>19</sup>. Comme le résume Emmanuel Aubin, « a priori, les citoyens européens non nationaux ne sont plus des étrangers stricto sensu, (contrairement aux ressortissants d'États tiers), mais font partie d'une communauté politique »<sup>20</sup>. En se fondant sur la citoyenneté européenne pour élargir la portée de l'égalité de traitement, la Cour étend la portée personnelle protectrice de ce statut, par la reconnaissance d'un droit de séjour, malgré l'absence de libertés économiques auxquelles rattacher la situation du citoyen migrant. Le bénéfice des droits attachés à la citoyenneté européenne est donc détaché de toute considération économique puisque c'est le statut de citoyen qui « confère un titre direct à l'octroi des avantages sociaux »<sup>21</sup>. Toutefois, la Cour n'affirme pas explicitement qu'en l'absence

---

18. Sur cette question, V. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, 795 p. ; Marianne DONY, « La citoyenneté européenne à la croisée entre les États membres et l'Union européenne » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 59 et suiv. et Nathan CAMBIEN, Dimitry KOCHENOV et Elise MUIR, *European Citizenship Under Stress : Social Justice, Brexit and Other Challenges*, 16, Brill, Leyde, 2020, 562 p.

19. Rainer BAUBÖCK, « Why European citizenship? Normative approaches to supranational union », *Theoretical inquiries in law* 2007, 8, n° 2, p. 460 : « Freedom of movement alone would be of limited value without an additional principle of equality and non-discrimination that protects the rights of those who make use of their freedom to move. Since all states and citizens of a supranational union are subject to common political authorities, member states must not treat citizens of other member states as foreign nationals. Instead, they must treat them as citizens of the union. The list of rights entailed in union citizenship that can be exercised in another member state is, however, open-ended and will grow with a passage from union towards federal statehood ». Traduction par nos soins.

20. Emmanuel AUBIN, « L'arrêt Dano de la CJUE : quand sonne le glas de la citoyenneté sociale européenne ? », *AJDA* 2015, n° 14, p. 825.

21. Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 6.

d'activités économiques, la citoyenneté européenne fonde un droit de séjour inconditionnel, puisqu'en l'espèce, la reconnaissance du droit de séjour dépend de la légalité de la résidence, dont la détermination appartient aux autorités nationales.

## 2. La confirmation du droit de séjour inconditionnel dans l'arrêt *Baumbast*

**280. La portée précisée du droit de séjour attaché à la citoyenneté européenne.** C'est à l'occasion de la jurisprudence *Baumbast* que la Cour va clairement affirmer<sup>22</sup> que le droit de séjour ne découle pas seulement de l'engagement du citoyen européen dans une activité économique, comme c'était le cas avant la création formelle de la citoyenneté européenne, confirmant la possibilité entrouverte lors de la jurisprudence *Sala* de la reconnaissance d'un « droit de séjour autonome du citoyen de l'Union »<sup>23</sup>, dans le cadre « d'un idéal de citoyenneté sociale transnationale »<sup>24</sup>.

**281. La question de la reconnaissance d'un droit de séjour en l'absence d'activité économique.** L'enjeu de cette affaire concernait la reconnaissance d'un droit de séjour à des parents, dans un État membre dont seuls les enfants possédaient la nationalité. En l'espèce, Monsieur Baumbast était allemand et Madame Baumbast colombienne. Ils s'étaient mariés en 1990 au Royaume-Uni, État dans lequel Monsieur Baumbast exerçait alors une activité en tant que travailleur salarié et avaient ensemble une fille. Madame Baumbast avait également une fille d'une précédente union. Le domicile de ses deux enfants se trouvait en Grande-Bretagne. À partir de 1990, Monsieur Baumbast a été travailleur salarié puis travailleur indépendant. Après la faillite de son entreprise, il a accepté des contrats à titre temporaire, pour des firmes allemandes, car il ne trouvait pas d'emploi au Royaume-Uni. En 1995, il introduit une demande d'autorisation de séjour à titre permanent au Royaume-Uni pour l'ensemble de sa famille. Les autorités britanniques, sur le fondement de l'article 12 du règlement 1612/68<sup>25</sup> ont

22. Cette affaire rompt avec la jurisprudence antérieure V. CJCE, 11 avril 2000, C-356/98, *Arben Kaba contre Secretary of State for the Home Department*, Rec., p. I-2623 ; CJUE, 20 septembre 2001, C-184/99, *Rudy Grzelczyk c/ Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve*, Rec., p. I-6193.

23. Hélène GAUDIN et al., *Grands arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Dalloz, Paris, 2014, p. 139.

24. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 320. citant Agustin José MENÉDEZ, « European citizenship after Martinez Sala and Baumbast. Has European law become more human but less social ? » in *The past and future of EU Law. The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, sous la dir. de Miguel POIARES MADURO et Loïc AZOULAI, Hart Publishing, Oxford, 2010, pp. 363-393.

25. Règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, « relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté », *JOCE L* n° 257 du 19 octobre 1968, pp. 2-12 : « Les enfants d'un ressortissant d'un État membre qui est ou a été employé sur le territoire d'un autre État membre sont admis aux cours d'enseignement général, d'apprentissage et de formation professionnelle dans les mêmes conditions que les res-



alors accordé un permis de séjour à l'ensemble de la famille, sauf à M. Baumbast. Ce dernier n'étant plus un travailleur au sens du droit communautaire, il ne pouvait pas se placer sous la protection de la directive 90/364/CEE relative au droit de séjour, car il relevait de l'assurance-maladie obligatoire allemande, et de ce fait, n'était plus assuré au Royaume-Uni selon les modalités conformes à l'article 1er de la directive 90/364/CEE. Monsieur Baumbast porte l'affaire devant les juridictions britanniques qui saisissent la Cour de justice des Communautés européennes d'une question préjudicielle portant sur la possibilité de reconnaître à Monsieur Baumbast un droit de séjour directement applicable, alors même qu'il n'est plus travailleur au sens de l'article 39 CE (désormais article 45 du TFUE) et n'exerce aucune autre activité économique relevant des dispositions européennes.

**282.** La cour, revenant sur la jurisprudence *Kaba*<sup>26</sup> affirme que « s'il est vrai que, avant l'entrée en vigueur du traité sur l'Union européenne, la Cour avait précisé que ce droit de séjour, conféré directement par le traité CE, était soumis à la condition de l'exercice d'une activité économique au sens des articles 48, 52 et 59 du traité CE (devenus, après modification, articles 39 CE, 43 CE et 49 CE) (voir arrêt du 5 février 1991, Roux, C-363/89, Rec. p. I-273, pt. 9), il n'en reste pas moins que, depuis lors, le statut de citoyen de l'Union a été introduit dans le traité CE et un droit a été reconnu, pour tout citoyen, de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres par l'article 18, paragraphe 1, CE »<sup>27</sup> et poursuit en expliquant que « le traité sur l'Union européenne n'exige pas que les citoyens de l'Union exercent une activité professionnelle, salariée ou indépendante, pour jouir des droits prévus dans la deuxième partie du traité CE, relative à la citoyenneté de l'Union »<sup>28</sup>.

**283. La reconnaissance d'un droit de séjour inconditionnel attaché à la citoyenneté européenne.** La jurisprudence *Sala*, n'avait pas précisé la portée du droit de séjour attaché à la citoyenneté européenne, la décision *Baumbast*, en détachant clairement le droit de circuler et de séjourner de l'exercice des libertés économiques semble reconnaître, sans le dire explicitement, l'existence d'un droit de séjour inconditionnel ou a *minima* en admettre la possibilité. En effet, en se fondant sur l'article 18 (désormais article 21 TFUE) pour admettre que le plaignant était dans la situation d'un résident légal, elle reconnaît indirectement que la citoyenneté européenne fonde un droit de séjour dans l'État membre d'accueil. La liberté de circulation

---

sortissants de cet État, si ces enfants résident sur son territoire ».

26. CJCE, 11 avril 2000, C-356/98, *Arben Kaba contre Secretary of State for the Home Department*, Rec., p. I-2623. V. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 137. à 145.

27. CJCE, 17 septembre 2002, Aff C-413/99, *Baumbast et R c/ Secretary of State for the Home Department.*, Rec. p. I-7091, pt. 81.

28. CJCE, 17 septembre 2002, Aff C-413/99, *Baumbast et R c/ Secretary of State for the Home Department.*, Rec. p. I-7091, pt. 83.

est un droit fondamental du citoyen européen, justifiant à elle seule un droit de séjour sur le territoire des États membres et non plus seulement une liberté économique fonctionnelle dont seuls peuvent se prévaloir les acteurs économiques. La Cour étend la logique qui fait du marché intérieur un système juridique fondé sur l'exercice des libertés économiques de circulation à l'ensemble des citoyens européens, conduisant « une forte " relativisation " des limites économiques de la liberté de séjour des inactifs à la lumière de sa nature de droit fondamental »<sup>29</sup>. Tout comme le statut juridique des acteurs de marché est fondé sur les libertés économiques de circulation, le statut juridique des citoyens européens est fondé sur la liberté de circulation des personnes dont l'exercice attribue un droit de séjour.

Ce phénomène, consistant à « émancip(er) les droits de citoyenneté européenne de la circulation »<sup>30</sup>, est largement identifié et commenté par la doctrine. À ce sujet, Etienne Pataut relève que « l'apport particulier de la citoyenneté est avant tout de bâtir un régime juridique particulier pour chacun des ressortissants de l'Union qui saisisse la personne ayant exercé son droit à la libre circulation. En d'autres termes, l'intérêt principal, sinon unique, de la citoyenneté, est d'abolir autant que faire se peut la disparité de régime juridique qui peut naître de la circulation. C'est déjà ce qui justifiait le principe de non-discrimination, dont chacun sait combien il a été un puissant instrument au soutien de la construction des libertés de circulation ; l'argument doit aujourd'hui être étendu aux autres champs saisis par la citoyenneté »<sup>31</sup>. La citoyenneté européenne apparaît comme un statut juridique capable de fournir « une protection uniforme et générale et d'affirmer un noyau de droits de nature supranationale »<sup>32</sup> dont la jouissance produit des effets dans les États membres<sup>33</sup> et dont les conséquences peuvent

---

29. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 321.

30. Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « European Citizenship : Between Formal Status and Practice » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 97 : « In other words, by emancipating European citizenship rights from movement (...) ». Traduction par nos soins.

31. Etienne PATAUT, « Citoyenneté de l'Union et nationalité étatique », *Revue trimestrielle de droit européen* 2010, n° 3, p. 629. En ce sens, V. également Nathan CAMBIEN, Dimitry KOCHENOV et Elise MUIR, *European Citizenship Under Stress : Social Justice, Brexit and Other Challenges*, 16, Brill, Leyde, 2020, p. 2 : « As the classical story goes, it builds on the pre-existing free movement of economic actors by adding free movement rights for non-economic actors, as well as, to some extent, the right to equal treatment for all citizens and political rights ».

32. Michaela HAILBRONNER et Sara IGLESIAS SANCHEZ, « The European Court of Justice and Citizenship of the European Union : new developments towards a truly fundamental status », *ICL Journal* 2011, 5, n° 4, p. 498 : « The "genuine enjoyment of the substance of citizenship rights" has emerged as a new legal category that is capable of providing a uniform and general protection and entails the affirmation of a core of rights of a supranational nature ». Traduction par nos soins.

33. Suivant ce mouvement, la jurisprudence de la Cour étend par la suite les effets de la citoyenneté européenne en rendant opposable les droits attachés à la citoyenneté européenne aux situations purement internes. V. CJUE, 19 octobre 2004, aff. C-200/02, *Kunqian Catherine Zhu et Man Lavette Chen c/ Secretary of State for*

s'étendre à la fiscalité.

## **B. L'élargissement du champ matériel des dispositions européennes par la reconnaissance d'un droit à la protection sociale**

**284.** L'article 151 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, placé sous le Titre X relatif à la politique sociale européenne, énonce les objectifs sociaux de l'Union européenne<sup>34</sup>. Si les dispositions du traité situent la réalisation de ces objectifs sociaux principalement dans la perspective du marché commun<sup>35</sup>, la jurisprudence de la Cour, en combinant la liberté de circulation et le principe de non-discrimination, consacre l'accès aux avantages sociaux des États membres comme condition et conséquence de la citoyenneté européenne (1), illustrant l'émergence, pour reprendre la terminologie doctrinale, d'une « citoyenneté sociale européenne »<sup>36</sup> aux effets sur les systèmes fiscaux nationaux (2).

### **1. Le droit d'accès des citoyens européens aux avantages sociaux nationaux**

**285. Les conséquences sociales de l'extension du droit à l'égalité de traitement permise par la citoyenneté européenne.** En accordant aux citoyens européens séjournant dans un autre État membre que leur État d'origine une égalité de traitement avec les citoyens nationaux, la compatibilité de l'exclusion des citoyens européens des systèmes de protection sociale de l'État d'accueil, avec le droit primaire européen, fut rapidement interrogée.

---

*the Home Department*, Rec. p. I-09925 et CJUE, 2 mars 2010, aff. C-135/08, *Janko Rottman c/ Fristaat Bayern*, Rec. p. I-1449.

34. A ce titre, « l'Union et les États membres, conscients des droits sociaux fondamentaux, tels que ceux énoncés dans la Charte sociale européenne signée à Turin le 18 octobre 1961 et dans la Charte communautaire des droits sociaux fondamentaux des travailleurs de 1989, ont pour objectifs la promotion de l'emploi, l'amélioration des conditions de vie et de travail, permettant leur égalisation dans le progrès, une protection sociale adéquate, le dialogue social, le développement des ressources humaines permettant un niveau d'emploi élevé et durable et la lutte contre les exclusions ».

35. Selon l'article 151 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : Les États membres « estiment qu'une telle évolution résultera tant du fonctionnement du marché intérieur, qui favorisera l'harmonisation des systèmes sociaux, que des procédures prévues par les traités et du rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives ».

36. Massimo LA TORRE, « Citizenship and social rights : a European perspective », *European University Institute Working paper* 1998, 2, n° 98 ; Myriam BENLOLO-CARABOT, « Les droits sociaux dans l'ordre juridique de l'Union Européenne. Entre instrumentalisation et «fondamentalisation» », *La Revue des droits de l'homme* 2012, n° 1, p. 101. ; Claire MARZO, « Vers une citoyenneté sociale européenne ? », *Revue de Droit social* 2007, pp. 218-224 ; Nelly ACH, « La citoyenneté européenne au service d'une Europe sociale », *Journal des tribunaux européens* 2006, 5, n° 129, pp. 129-135 ; Pierre RODIÈRE, « Droit social, libre circulation des personnes et citoyenneté européenne dans la jurisprudence de la Cour de justice », *Revue trimestrielle de droit européen* 2006, n° 01, pp. 142-163 ; Florence ZAMPINI, « La jurisprudence de la Cour de justice et les étudiants : du droit à la nondiscrimination en matière d'accès à l'enseignement universitaire dans l'Etat d'accueil à l'octroi de prestations sociales... », *Revue des affaires européennes* 2005, pp. 63-82.

**286. L'affirmation d'une solidarité financière au bénéfice des citoyens européens.** La décision *Grzelczyk*<sup>37</sup>, concrétise les implications matérielles de la jurisprudence sur la citoyenneté européenne, initiée par la décision *Sala*, en revendiquant l'existence d'une solidarité financière transnationale au bénéfice des citoyens européens migrants.

Cette affaire concernait un ressortissant français, Monsieur Grzelczyk, parti poursuivre ses études supérieures en Belgique. Les trois premières années de sa scolarité, il arrive à s'autofinancer par le biais de divers petits travaux. En quatrième année, il décide de cesser toute activité salariée parallèle pour se concentrer sur ses études. Pour combler cette perte de revenu, il demande à recevoir le *minimex*, une prestation sociale belge non contributive garantissant un revenu minimum. Or, selon la législation belge, cette prestation n'est accordée qu'aux nationaux belges et aux ressortissants européens qui sont, au sens du traité et du règlement n°1612/68, des travailleurs, ce qui n'est pas le cas de Monsieur Grzelczyk. La question est alors de savoir si le refus de l'État membre d'accueil d'accorder une prestation sociale à un citoyen européen ressortissant d'un autre État membre constitue une atteinte aux dispositions relatives à la citoyenneté européenne. La Cour de justice, suivant le mouvement normatif initié par la jurisprudence *Sala* affirme dans une formule qui, selon la doctrine, deviendra « le reflet le plus archétypique des grandes ambitions de la Cour de justice en matière de citoyenneté »<sup>38</sup>, que « le statut de citoyen de l'Union a vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres permettant à ceux parmi ces derniers qui se trouvent dans la même situation d'obtenir, indépendamment de leur nationalité et sans préjudice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique »<sup>39</sup>. Puis, se fondant sur le droit dérivé relatif au droit de séjour des étudiants, la cour énonce que s'« il est vrai que l'article 4 de la directive 93/96 dispose que le droit de séjour demeure tant que les bénéficiaires de ce droit répondent aux conditions prévues à l'article 1er de ladite directive. (Toutefois), il ressort du sixième considérant de celle-ci que les bénéficiaires du droit de séjour ne doivent pas devenir une

37. CJUE, 20 septembre 2001, C-184/99, *Rudy Grzelczyk contre Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve*, Rec., p. I-6193 ; David FRANCK, « La citoyenneté de l'Union, statut fondamental des ressortissants des États membres », *Revue trimestrielle de droit européen* 2003, n° 3, pp. 561-578.

38. Agustin José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « European Citizenship : Between Formal Status and Practice » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 100. Le Professeur Anastasia Iliopoulou qualifie cette formule de « quasi théologique ». V. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'État d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 325.

39. Arrêt *Rudy Grzelczyk*, précité, Rec., p. I-6193, pt. 31. La genèse de cette formule peut être identifiée dans les conclusions présentées par l'Avocat général Monsieur Antonio La Pergola sous l'affaire *Martinez Sala*, dans lesquelles il qualifie la citoyenneté européenne de « situation juridique de base, garantie au ressortissant de tout État membre par l'ordre juridique de la Communauté et aujourd'hui de l'Union ». V. Point 18 des conclusions de l'Avocat général Antonio La Pergola, présentées le 1er juillet 1997, dans l'affaire *María Martínez Sala*, précitée, Rec., p. I. 2694.

charge "déraisonnable" pour les finances publiques de l'État membre d'accueil. La directive 93/96, tout comme les directives 90/364 et 90/365 d'ailleurs, admet donc une certaine solidarité financière des ressortissants de cet État avec ceux des autres États membres, notamment si les difficultés que rencontre le bénéficiaire du droit de séjour sont d'ordre temporaire »<sup>40</sup>. Formellement, la Cour se fonde sur les dispositions du droit dérivé et interprète la notion de « charge déraisonnable » autour de laquelle s'articule la solidarité financière dont peuvent bénéficier les titulaires d'un droit de séjour à travers l'accès aux systèmes nationaux de protection sociale. Toutefois, la référence au droit dérivé étant faite après avoir énoncé solennellement le caractère fondamental de la citoyenneté européenne, la portée de cette solidarité financière est élargie et le concept de « charge déraisonnable » est « utilisé de manière subversive par la Cour, à savoir, pour étendre plutôt que pour limiter les droits des migrants »<sup>41</sup>. En effet, le droit à l'égalité de traitement octroyé par la citoyenneté européenne permet de dégager une solidarité financière qui s'étend au-delà des seules situations appréhendées dans le cadre du droit dérivé. Tous les citoyens européens peuvent bénéficier d'une protection sociale dans leur État membre d'accueil en vertu du droit de séjour inconditionnel que leur accorde la citoyenneté européenne, et non plus exclusivement en raison de leur engagement dans une activité économique. Cela répond à la logique selon laquelle, la citoyenneté européenne permet de détacher le droit de circuler et de séjourner des seules libertés économiques et ainsi faire converger les différentes catégories de citoyens de l'Union, actifs ou inactifs, autour d'un même statut<sup>42</sup>.

Le bénéfice des prestations sociales d'un régime non contributif tel que le *minimex* entre *de facto* dans le champ d'application du traité<sup>43</sup>, puisque cette situation relève de l'exercice de la liberté de circuler et de séjourner attaché à la citoyenneté européenne. Cela implique également que le droit de séjour ne s'éteint pas en raison d'un changement de situation personnelle pouvant conduire le ressortissant européen, qui avait initialement usé d'une liberté économique, à demander un avantage social, si le recours à la solidarité financière nationale est temporaire. L'accès aux prestations sociales nationales est la conséquence de l'exercice par le citoyen européen de sa liberté de circulation et la condition de l'égalité de traitement permise par la citoyenneté européenne entre les ressortissants européens. Le droit de séjour s'étant émancipé de l'activité économique, le citoyen européen doit pouvoir, pour user pleinement de

---

40. Arrêt *Rudy Grzelczyk*, précité Rec., p. I-6193, pt. 44.

41. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 320.

42. Daniel THYM, « The elusive limits of solidarity : Residence rights of and social benefits for economically inactive Union citizens », *Common Market Law Review* 2015, 52, n° 1, p. 17. et Marianne DONY, « La citoyenneté européenne à la croisée entre les États membres et l'Union européenne » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 52.

43. Arrêt *Rudy Grzelczyk*, précité, Rec., p. I-6193, pt. 46.

sa liberté de circulation, bénéficiaire, s'il ne dispose pas de ressources financières nécessaires, de certaines prestations sociales sur le territoire d'accueil. Dans l'affaire *Grzelczyk*, les juges ont considéré que le droit de séjour accordé à cet étudiant, initialement travailleur, ne pouvait pas prendre fin parce qu'il demandait le *minimex*, sachant qu'il bénéficiait, en tant que citoyen européen, d'un droit de séjour inconditionnel lui garantissant un traitement juridique identique aux ressortissants nationaux.

**287. La confirmation et l'extension de la jurisprudence *Grzelczyk*.** Cette argumentation eut l'occasion d'être confirmée dans l'affaire *Trojani*<sup>44</sup>, concernant un ressortissant européen qui n'était ni travailleur, ni étudiant, mais seulement citoyen.

En l'espèce, Monsieur Trojani était de nationalité française et disposait d'un permis de séjour provisoire en Belgique. Cependant, ce dernier ne disposait d'aucune ressource et était hébergé et nourri à titre provisoire par l'Armée du Salut bruxelloise, en contrepartie de divers travaux effectués pour cette organisation. Il s'adresse donc au centre public d'aide sociale de Bruxelles afin d'obtenir le versement du *minimex*. La Cour considère alors « qu'un citoyen de l'Union qui ne bénéficie pas dans l'État membre d'accueil d'un droit de séjour au titre des articles 39 CE, 43 CE ou 49 CE peut, en sa seule qualité de citoyen de l'Union, y bénéficier d'un droit de séjour par application directe de l'article 18, paragraphe 1, CE. L'exercice de ce droit est soumis aux limitations et conditions visées à cette disposition, mais les autorités compétentes doivent veiller à ce que l'application desdites limitations et conditions soit faite dans le respect des principes généraux du droit communautaire et, notamment, du principe de proportionnalité. Cependant, une fois vérifié qu'une personne se trouvant dans une situation telle que celle du requérant au principal dispose d'une carte de séjour, cette personne peut se prévaloir de l'article 12 CE afin de se voir accorder le bénéfice d'une prestation d'assistance sociale telle que le *minimex* »<sup>45</sup>. Reprenant la jurisprudence *Sala et Baumbast*, les juges rappellent qu'est attaché à la citoyenneté européenne un droit de séjour inconditionnel du fait de la « seule » qualité de citoyen européen des ressortissants. Puis les juges indiquent que si l'exercice de ce droit doit être limité de manière proportionnée, la citoyenneté européenne implique un droit à l'égalité de traitement, y compris dans le versement des prestations d'assistance sociale.

Cette solution rejoint la jurisprudence *Grzelczyk*<sup>46</sup>, selon laquelle il n'est pas raisonnable

44. CJCE, 7 septembre 2004, aff. C-456/02, *Michel Trojani contre Centre public d'aide sociale de Bruxelles (CPAS)*, Rec. p. I- 7573.

45. Arrêt *Michel Trojani contre Centre public d'aide sociale de Bruxelles (CPAS)*, précité, Rec. p. I- 7573, pt. 46.

46. CJCE, 15 mars 2005, aff. C-209/03, *The Queen, à la demande de Dany Bidar c/ London Borough of Ealing et Secretary of State for Education and Skills*, Rec. p. I-2119 et Fabienne KAUFF-GAZIN, « Aide accordée aux étudiants », *Europe* 2005, n° 5, pp. 147-148 d'exiger un période de quatre ans de résidence sur le territoire de l'Etat membre pour pouvoir bénéficier d'une bourse d'entretien pendant la durée des études universitaires

de supposer que le droit de séjour d'un étudiant prend fin parce qu'il a demandé le *minimex* puisqu'en tant que citoyen européen il dispose d'un tel droit, tout en l'étendant explicitement au cas où le demandeur n'est ni un travailleur ni un étudiant.

**288. Une solidarité financière fondée sur les États membres.** La principale implication de ce mouvement jurisprudentiel est de permettre aux citoyens européens d'accéder dans leur État membre d'accueil aux prestations sociales non contributives, alors même qu'elles semblaient exclues du champ d'application des dispositions européennes. Apparaît de manière sous-jacente l'une des problématiques spécifiques à la répartition des compétences de l'Union européenne : celle de la difficulté que rencontrent les autorités européennes pour prendre des mesures dans le domaine social, puisque « les États gardent jalousement leur compétence en la matière, étant donné les enjeux financiers et les fonctions de légitimation et d'identité assumées par l'État providence »<sup>47</sup>. Comme l'explique le Professeur Myriam Benlolo, « la Cour recherche, par l'intermédiaire de la citoyenneté européenne, des discriminations indirectes qui lui permettent de mettre en œuvre les conditions d'une véritable intégration sociale »<sup>48</sup>. Cette intégration ne se fait pas directement par la mise en œuvre d'une politique de protection sociale européenne, mais à travers l'extension des bénéficiaires des politiques sociales nationales. Comme l'a indiqué la doctrine, les juges européens « repoussent toujours plus loin les limites de la solidarité nationale pour y substituer progressivement une solidarité communautaire, fondée non pas sur l'appartenance identitaire à un peuple, mais sur l'intégration à une communauté sociale nouvelle »<sup>49</sup>. Cette même idée est exprimée en termes différents par le Professeur Ségolène Barbou des Places, selon qui la citoyenneté européenne « exprime donc une solidarité entre ressortissants d'États membres par le biais d'un accès transnational aux systèmes nationaux de solidarité »<sup>50</sup>. Finalement, la citoyenneté européenne n'est pas un statut politique auquel est attaché de manière autonome un régime juridique de protection sociale complet, mais seulement un statut politique accordant un droit à l'égalité de traitement par les autres communautés politiques, impliquant l'accès aux prestations sociales nationales<sup>51</sup>.

---

47. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 316.

48. Myriam BENLOLO-CARABOT, « Les droits sociaux dans l'ordre juridique de l'Union Européenne. Entre instrumentalisation et «fondamentalisation» », *La Revue des droits de l'homme* 2012, n° 1, p. 101.

49. Robert BADINTER et Myriam BENLOLO-CARABOT, « La Cour de justice et la construction de la citoyenneté européenne », *Revue des affaires européennes* 2011, n° 1, pp. 123-126.

50. Ségolène BARBOU DES PLACES, « Solidarité et mobilité des personnes en droit de l'Union européenne : des affinités sélectives ? » in *La solidarité dans l'Union européenne, pierre angulaire d'un système juridique*, sous la dir. de Chahira BOUTAYEB, Dalloz, Paris, 2011, p. 230.

51. Pavlos ELEFTHERIADIS, « The Content of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, p. 778.

**289.** Les citoyens européens peuvent bénéficier d'avantages sociaux, financés par les recettes budgétaires de l'État membre qui les accueille, alors même qu'ils ne contribuent pas forcément aux recettes fiscales<sup>52</sup> qui financent ces prestations, puisque leur séjour n'a pas à être rattaché à l'exercice d'une activité économique. Cette situation engendre un risque de déséquilibre puisque la logique distributive sur laquelle repose la solidarité nationale doit se combiner avec l'égalité réelle permise par la citoyenneté européenne.

## **2. Les répercussions sur les systèmes fiscaux du passage d'une « citoyenneté européenne de marché » à une « citoyenneté sociale européenne »**

**290. Des prestations sociales non contributives financées par l'impôt.** De manière générale, les prestations sociales dont peuvent se prévaloir les citoyens européens sans ressources sont dites non contributives<sup>53</sup> et sont majoritairement financées par des recettes fiscales puisqu'en pratique « les prélèvements finançant des régimes non-contributifs (cotisation maladie ou famille) ne diffèrent pas économiquement d'un impôt sur les salaires »<sup>54</sup>. Depuis les années 90, le financement de la protection sociale a également évolué dans le sens d'une plus grande fiscalisation. En France, la contribution sociale généralisée (CSG), impôt prélevé à la source et assis sur l'ensemble des revenus des personnes résidentes en France, illustre ce mouvement, ses recettes étant affectées au financement de la protection sociale. L'Allemagne a également modifié son système fiscal en ce sens, en créant en 1998 un impôt écologique prélevé sur les

---

52. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 180.

53. Les prestations non contributives doivent être différenciées des prestations contributives. A ce sujet, Antoine Herlin explique que « la contributivité d'un système de protection sociale est définie par l'existence d'un lien positif entre les cotisations versées et les prestations reçues. La contributivité est caractéristique d'un régime social assurantiel dans lequel les cotisations sont vues comme une prime d'assurance qui ouvre des droits à des prestations pour les cotisants dans le cas de la réalisation du risque. Le plus souvent, la prestation versée dépend du montant des cotisations versées, même si ce principe n'est pas systématique (cf. infra). Cette logique assurantielle se distingue d'une logique de solidarité de la protection sociale dans laquelle les prestations sont versées à tous ou à certains publics, sous des conditions de résidence mais sans aucune condition de versement préalable de cotisation. Cette opposition entre les deux logiques précitées renvoie à celle, traditionnelle, entre le modèle de protection sociale bismarckien (contributif et financé par les cotisations sociales) et le modèle béveridgien (prestations versées dans une logique de solidarité et financées par l'impôt). En pratique néanmoins, contributivité et solidarité coexistent dans nos régimes publics de protection sociale : il n'existe ainsi aucun exemple de " pure " contributivité dans lequel les prestations seraient strictement proportionnelles aux cotisations versées (cas limite d'un système obligatoire d'épargne retraite). Nos régimes contributifs sont systématiquement associés à des mécanismes redistributifs plus ou moins importants ». V. Antoine HERLIN, « Pour une clarification de la contributivité de la protection sociale », *Economie prevision* 2018, n° 1, p. 124. Toutefois, Yves Chassard rappelle que « tous les États membres ont renforcé, d'une façon ou d'une autre, la caractère contributif de leur système en établissant une liaison plus étroite entre les prestations ». V. Yves CHASSARD, « L'avenir de la protection sociale en Europe », *Droit social* 1997, n° 6, p. 634.

54. Antoine HERLIN, « Pour une clarification de la contributivité de la protection sociale », *Economie prevision* 2018, n° 1, p. 123.



activités polluantes et affecté aux dépenses sociales, mais aussi en affectant dès 2006 un point de TVA au financement de l'assurance chômage<sup>55</sup>.

**291. Le risque de déséquilibre des systèmes nationaux de solidarité.** L'accès à la protection sociale nationale, rendu possible par la citoyenneté européenne et affirmé par la jurisprudence, pose concrètement un problème d'ordre structurel pour les systèmes fiscaux nationaux. En effet, en accordant le bénéfice de certains avantages sociaux aux citoyens européens disposant d'un droit de séjour, l'équilibre des systèmes nationaux de redistribution se trouve bouleversé, puisque les mécanismes de protection sociale pensés et organisés dans le cadre national se dénationalisent<sup>56</sup>. Agustín José Menéndez développe la théorie selon laquelle la jurisprudence de la Cour de justice, principalement fondée sur un modèle de justice commutative visant à protéger les droits subjectifs des citoyens européens, transformerait de manière substantielle le fonctionnement des systèmes sociaux nationaux, largement organisés selon les principes de justice distributive, puisqu'il ne serait plus possible de distinguer le citoyen national du citoyen européen, et de favoriser le premier dans la réduction des inégalités matérielles<sup>57</sup>. Michael Blauburger partage cette analyse : selon lui « la Cour s'est largement

---

55. René LASSERRE, « La réforme de l'Etat social en Allemagne », *Regards sur l'économie allemande. Bulletin économique du CIRAC* 2011, n° 100, pp. 39-50.

56. Pour des références à cette idée de « dénationalisation » des droits sociaux, V. notamment Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, 795 p. et Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 332. Pour une réflexion générale sur la dénationalisation de la citoyenneté européenne, V. Linda BOSNIAK, « Citizenship denationalized », *Indiana Journal of Global Legal Studies* 200, 7, pp. 447-509 ; Serhii LASHYN, « The Aporia of EU Citizenship », *Liverpool Law Review* 2021, 42, n° 3, pp. 361-377 ; Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « Conclusion » in *Challenging European Citizenship. Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, p. 180.

57. Agustín José Menéndez explique que, « la citoyenneté a servi de cheval de Troie à la compréhension désincarnée des libertés économiques, dans le sens très précis qu'elle a rendu plus acceptable l'élargissement du champ d'application des lois nationales soumises au contrôle de la constitutionnalité européenne par référence aux libertés économiques. C'est notamment le cas en ce qui concerne les politiques de redistribution intensive, telles que la fiscalité personnelle et les pensions non contributives. En effet, l'absorption d'un domaine politique donné dans le champ d'application du droit communautaire tend à conduire les juges à recadrer les questions pertinentes dans le moule caractéristique des libertés économiques, à savoir en identifiant les droits subjectifs et individualistes en jeu, et en veillant au respect des principes de justice commutative. La nature de bon nombre des questions sous-jacentes est donc simplement déformée, aboutissant à ce que l'on pourrait appeler une « économie clandestine ». La logique formelle des droits économiques cache à la vue la logique de fond des obligations solidaristes, qui sont fondées sur des biens collectifs et non sur des droits individuels, et qui se caractérisent par des relations multilatérales complexes à régir selon les principes de la justice distributive et non commutative ». V. Agustín José MENÉNDEZ, « Which Citizenship? Whose Europe?—The Many Paradoxes of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, p. 927 : « Moreover, citizenship has served as the Trojan horse of the disembodied understanding of economic freedoms, in the very precise sense that it has rendered more palatable the expansion of the scope of national laws subject to a review of European constitutionality by reference to economic freedoms. This is especially the case in what concerns intensively redistributive policies, such as personal taxation and non-contributory pensions. Indeed, the absorption of a given policy area within

appuyée sur le droit primaire de l'individu à la libre circulation, passant souvent outre les "intérêts légitimes" des États membres à garantir la dimension collective de la solidarité sociale »<sup>58</sup>.

Ce changement de paradigme conduit à un déséquilibre structurel puisque l'application des dispositions européennes élargit les bénéficiaires des politiques nationales de redistribution, lesquelles s'organisent principalement autour des résidents nationaux ou assimilés. Concrètement, cela implique une augmentation des dépenses publiques qui n'est pas forcément compensée par des ressources supplémentaires, entraînant un déséquilibre dans les finances publiques de l'État membre d'accueil, au risque de mettre en péril les mécanismes de solidarité et de redistribution au cœur de l'État social.

**292. Des difficultés politiques mises en avant par la thèse du contribuable.** Cette difficulté est mise en avant par ce que la doctrine nomme la « thèse du contribuable »<sup>59</sup> ou le « principe du contribuable »<sup>60</sup>, lequel implique « que seule une personne ayant contribué au produit national brut (puisse) bénéficier d'aide »<sup>61</sup>. L'accès aux avantages sociaux des États membres est étroitement lié à la capacité du demandeur à participer au financement de ces dépenses. Comme l'explique le Professeur Anastasia Iliopoulou, « selon les critiques du même ordre, les arrêts de la Cour vont permettre aux migrants communautaires qui ne contribuent pas à la vie économique (ni, par conséquent, à l'impôt) de l'État d'accueil de profiter, pourtant, de bénéfices qui sont le produit de la taxation des actifs. Bref un droit généralisé aux prestations

---

*the scope of Community law tends to lead judges to reframe the relevant issues in the mold characteristic of economic freedoms, namely by means of identifying the subjective, individualistic rights at stake, and policing the observance of principles of commutative justice. The nature of many of the underlying questions is thus simply distorted, resulting in what could be labeled as a "surreptitious economization." The formal logic of economic rights hides in plain sight the substantive logic of solidaristic obligations, which are founded on collective goods, not individual rights, and which are characterized by complex multilateral relations to be governed according to principles of distributive, not commutative justice ».* Traduction par nos soins. V. aussi Agustin José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « European Citizenship : Between Formal Status and Practice » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, pp. 85-147.

58. Michael BLAUBERGER et al., « ECJ judges read the morning papers. Explaining the turnaround of European citizenship jurisprudence », *Journal of European Public Policy* 2018, 25, n° 10, p. 1425 : « By requiring member state authorities to embark upon an assessment of the "personal circumstances" of the individual applicant, the Court relied extensively on the individual's primary right to free movement, often overriding the "legitimate interests" of the member states' in securing collective dimension of social solidarity ». Traduction par nos soins.

59. Jean-Claude SCHOLSEM, « A propos de la Circulation des étudiants : vers un fédéralisme financier européen ? », *Cahiers de droit européen* 1989, n° 3-4, pp. 306-324; Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, 795 p.; Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union, mobilité et intégration dans l'espace européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 29-38.

60. Conclusions de l'Avocat général Monsieur Gordon Slynn, présentées le 17 septembre 1987, dans l'affaire CJCE, 21 juin 1988, aff. C-39/86, *Sylvie Lair c/ Universität Hannover*, Rec. p. I-3161.

61. *Ibid.*

sociales semble injustifié à la lumière de la thèse du contribuable »<sup>62</sup>. En d'autres termes, « cette migration ambiguë est considérée comme fondamentalement en contradiction avec les privilèges consacrés dans l'idée de l'État-providence européen pour les citoyens nationaux dans le cadre du pacte social européen d'après-guerre »<sup>63</sup>. En retenant le principe du contribuable, le risque lié à un déséquilibre structurel des systèmes de solidarité nationaux serait évité puisque le versement des prestations d'assistance sociale serait limité aux citoyens européens ayant suffisamment contribué, en tant que contribuables, aux recettes fiscales alimentant le budget de l'État membre d'accueil.

L'application jurisprudentielle du principe de non-discrimination attaché à la citoyenneté européenne écarte la thèse du contribuable, puisqu'elle conduit à traiter de manière identique l'ensemble des ressortissants européens, qu'ils participent, ou non, par le paiement de l'impôt au financement des charges publiques dont font partie les dépenses sociales. Dans ce cas, l'assistance sociale du citoyen européen, même non actif, est supportée par la collectivité nationale d'accueil, sans pour autant que ce dernier participe politiquement à travers le consentement de l'impôt et financièrement en étant redevable de l'impôt qui en découle, au financement permettant le fonctionnement de sa nouvelle communauté politique, affectant largement le discours de légitimation de l'impôt portée par la citoyenneté fiscale nationale. Du point de vue du citoyen national, les termes du contrat social sont altérés puisque l'égalité fiscale, consacrée par le consentement national de l'impôt, est perturbée par la transformation d'une solidarité normalement nationale en une solidarité transnationale. Le poids de ces nouvelles dépenses, au bénéfice des citoyens européens migrants non actifs, devant être répercuté sur les contribuables nationaux. En définitive, comme le résume le Professeur Loïc Azoulaï, « en dissociant les droits des individus du lien de rattachement à l'État national et des devoirs qu'il implique, la citoyenneté de l'Union favoriserait la revendication des droits individuels, la recherche consumériste des meilleures prestations, la mise en concurrence des systèmes nationaux de protection, tout cela au détriment des principes fondateurs de ces communautés »<sup>64</sup>.

**293.** Ceci étant, l'étude de la doctrine démontre que selon l'adoption d'un point de vue européen ou national, les effets de la protection sociale du citoyen européen ne sont pas appré-

---

62. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 180.

63. Roxana BARBULESCU et Adrian FAVELL, « Commentary : A citizenship without social rights ? EU freedom of movement and changing access to welfare rights », *International Migration* 2020, 58, n° 1, p. 152 : « *Not least, this is because this ambiguous migration is seen fundamentally to clash with the privileges enshrined in the idea of the European welfare state for national citizens as part of the post-war European social compact* ». Traduction par nos soins.

64. Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 3.

hendés de la même manière. Monsieur Pavlos Eleftheriadis fait remarquer que « la solidarité transnationale est une obligation d'équité entre les États membres engagés dans une activité de coopération, chacun revendiquant une part équitable des risques, des pertes et des avantages pour eux-mêmes et leurs populations. L'équité dans la coopération entre les États membres exige un filet de sécurité pour les individus (...) »<sup>65</sup>. Selon ce même auteur, « le paradoxe est généré par l'incapacité à voir que les ressortissants de l'Union européenne ne tirent pas de l'Union un statut distinct de citoyenneté, mais seulement des droits en vertu de la réciprocité, chaque fois qu'ils deviennent des agents économiques actifs ou des parties prenantes dans un autre État membre »<sup>66</sup>.

Comme le rappelle le Professeur Anastasia Iliopoulou, si la thèse du contribuable est également « inspirée de considération d'équité »<sup>67</sup>, elle implique en l'absence de compétence fiscale européenne de mener une analyse « stato centrée ». L'équité n'est pas appréciée entre les États membres au niveau européen, mais entre les contribuables au niveau national. Ces deux approches doctrinales ne semblent pas contradictoires, mais entretiennent, au contraire, une réciprocité, puisque l'équité entre les États membres, fondée sur la réciprocité dans l'accès aux prestations sociales permise par l'égalité de traitement des citoyens européens, conduit finalement à fragiliser l'équité entre les contribuables au sein des systèmes fiscaux nationaux en l'absence de reconnaissance d'un devoir fiscal attaché au statut de citoyen européen. Le citoyen européen migrant inactif ne participe pas au financement de la nouvelle communauté politique dans laquelle il s'insère et dont il tire une protection sociale. Dès lors, la solidarité sociale entre les membres de la communauté se heurte à l'équité entre les contribuables. L'égalité sociale portée par la citoyenneté européenne contredit les principes nationaux de justice distributive fondant l'accès aux droits sociaux.

**294.** Enfin, la citoyenneté européenne en s'illustrant principalement de manière financière, à travers l'accès aux prestations nationales d'assistance sociale, ne favorise pas le senti-

---

65. Pavlos ELEFTHERIADIS, « The Content of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, p. 796 : « *Transnational solidarity is an obligation of fairness between Member States that are engaged in a cooperative activity, each having a claim to a fair share of risks, losses, and benefits for themselves and their peoples. Fairness in cooperation between the Member States requires a safety net for individuals, such that would have been acceptable to all members, if they did not know in advance their respective size and strength and their precise risks of failure* ». Traduction par nos soins.

66. *Ibid.*, p. 792 : « *In fact, it is precisely this confusion between membership and economic agency that leads to the paradox of EU citizenship. The paradox is generated by the failure to see that the nationals of the European Union do not derive a separate status of citizenship from the Union, but only rights under reciprocity, whenever they become active economic agents or stakeholders in another member state* ». Traduction par nos soins.

67. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 180. V. aussi Anastasia ILIOPOULOU, « Chapitre VI. - Le principe d'égalité et de non-discrimination » in *Traité de droit administratif européen*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY et Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, p. 620.

ment d'appartenance à un espace européen qui serait autre qu'économique, c'est-à-dire à une véritable communauté politique européenne. Le Professeur Loïc Azoulaï explique d'ailleurs qu' « il ne s'agit pas de communiser les ressources sociales des États providences européens en vue d'offrir une protection minimale universelle, mais d'introduire dans chacun des États membres un certain sens de la solidarité sociale et financière envers les ressortissants des autres États membres »<sup>68</sup>. Les effets de la « citoyenneté sociale » européenne redéfinissent les termes du contrat social à la base des communautés politiques nationales sans établir un nouveau pacte social au niveau européen. Face à cette problématique, il semble que la justice sociale permise par la citoyenneté européenne doit être pensée au niveau de l'Union européenne à travers une solidarité financière s'exprimant verticalement, c'est-à-dire de l'Union européenne directement vers les citoyens européens, en faisant « remonter la décision financière à un niveau plus élevé, au niveau d'une entité plus large dans laquelle une mobilité sans entrave est alors permise »<sup>69</sup>. Cette évolution suppose que les dépenses de solidarités réalisées au profit des citoyens européens puissent être financées directement par le budget européen et non plus *via* les budgets nationaux. Le droit à la protection sociale attachée à la citoyenneté européenne implique, réciproquement, la reconnaissance de devoirs fiscaux afin de permettre au contrat social européen de se réaliser. Or pour l'instant, en l'absence d'un véritable impôt européen directement consenti par les représentants des citoyens européens et levé auprès de contribuables européens, l'émergence d'une telle solidarité financière est théoriquement irréalisable et le financement des dépenses sociales qui s'y rattacheraient matériellement impossible.

## **§2. La limitation de la solidarité financière par la restriction de l'égalité sociale attaché à la citoyenneté européenne**

**295.** L'attribution individuelle de prestations sociales est étroitement liée aux politiques budgétaires des États membres. Les droits attachés à la citoyenneté européenne, en permettant l'accès des citoyens européens aux avantages sociaux, ont un effet indirect sur l'équilibre des systèmes fiscaux nationaux. Or, les États membres ont toujours refusé de partager cette compétence avec l'Union européenne. Si l'extension personnelle et matérielle de la citoyenneté

---

68. Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 18.

69. Jean-Claude SCHOLSEM, « A propos de la Circulation des étudiants : vers un fédéralisme financier européen ? », *Cahiers de droit européen* 1989, n° 3-4, p. 306.

européenne élargit la protection du citoyen européen, elle n'octroie pas un droit d'adhésion autonome et systématique aux systèmes sociaux nationaux. Aussi, « la solidarité financière créée dans le cadre des prestations d'assistance sociale n'est pas absolue, car elle tend à établir l'équilibre, parfois difficile, entre d'une part, les besoins réels des bénéficiaires potentiels et d'autre part, la protection des finances publiques des États membres »<sup>70</sup>. Afin de préserver les principes nationaux de justice distributive, le droit dérivé de l'Union européenne a progressivement encadré l'extension au bénéfice de certaines prestations sociales à travers divers critères fondés sur la légalité du séjour du citoyen européen dans l'État membre d'accueil (A). De surcroît, le recul de la jurisprudence sur la citoyenneté européenne confirme cette dynamique restrictive, qui, si elle va dans le sens de la préservation des systèmes fiscaux nationaux, permet l'exclusion des citoyens européens de la communauté politique d'accueil (B).

## **A. Des limites imposées par le droit dérivé**

**296.** Les limites à la solidarité financière envers les citoyens européens économiquement inactifs sont issues de la directive 2004/38/CE, relative au droit des citoyens de l'Union de circuler et de séjourner librement dans l'Union européenne. Afin de mettre en lumière l'implication de ces dispositions dans la sauvegarde des systèmes fiscaux nationaux, il convient d'en étudier les modalités juridiques (1) pour en discuter, dans un second temps, la portée politique (2).

### **1. Les modalités juridiques de la directive relative au droit des citoyens de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres**

**297. La clarification du cadre législatif quant au statut de citoyen européen.** Si les systèmes sociaux nationaux ne sont pas harmonisés, le droit dérivé prévoit une coordination entre les différents modèles au profit de la protection du citoyen européen. Au sujet des citoyens européens non actifs, la directive 2004/38<sup>71</sup> confirme d'ailleurs que l'exercice de leur liberté de circulation assorti du principe de non-discrimination leur garantit un accès aux prestations d'assistance sociale non contributives. Cette garantie n'est pas absolue puisque, tout en rappelant dès son premier considérant que « la citoyenneté de l'Union confère à chaque

---

70. Chahira BOUTAYEB, « De l'accès des citoyens inactifs de l'Union aux prestations d'assistance sociale des États membres d'accueil », *Revue de droit sanitaire et social* 2013, n° 6, p. 1048.

71. Directive (CE) n°2004/38 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) no 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/14, *JOUE L* n°229, du 29 juin 2004, pp. 35-48. Pour une étude détaillée, V. aussi Anastasia ILIOPOULOU (dir.) *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, Bruylant, Bruxelles, 2020, 584 p.

citoyen de l'Union un droit fondamental et individuel de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres », elle énonce, dans le même temps, la possibilité de déroger au principe d'égalité de traitement des citoyens européens, à travers « des limitations et des restrictions fixées par le traité et des mesures adoptées en vue de leur application ». Les droits attachés à la citoyenneté européenne, dont découle l'accès à l'assistance sociale, ne sont pas absolus puisque des conditions, notamment financières, peuvent être posées à l'exercice par les citoyens européens de leur liberté de circuler et de séjourner. La directive 2004/38/CE tout en concrétisant le caractère fondamental de la citoyenneté européenne<sup>72</sup>, clarifie le cadre législatif attaché à ce statut en posant des règles communes à l'ensemble des citoyens européens migrants<sup>73</sup>, qu'ils soient actifs ou inactifs, conditionnant leur séjour sur le territoire des États membres dont ils ne sont pas ressortissants.

**298. L'hypothèse du séjour de moins de trois mois.** La directive européenne énonce trois types de séjour, fonction de la durée pendant laquelle le citoyen européen reste sur le territoire de l'État membre d'accueil. Le premier correspond aux séjours de courte durée, c'est-à-dire de moins de trois mois, délai, par ailleurs, critiqué par la doctrine<sup>74</sup>. À ce sujet, l'article 6, alinéa 1 de la directive indique que « les citoyens de l'Union ont le droit de séjourner sur le territoire d'un autre État membre pour une période allant jusqu'à trois mois, sans autres conditions ou formalités que l'exigence d'être en possession d'une carte d'identité ou d'un passeport en cours de validité ». La lecture de cet article doit être combinée à celle de l'article 14, puisque selon cette disposition « les citoyens de l'Union et les membres de leur famille ont un droit de séjour tel que prévu à l'article 6 tant qu'ils ne deviennent pas une charge déraisonnable pour le système d'assistance sociale de l'État membre d'accueil ». Si le citoyen européen inactif peut séjourner légalement, moins de trois mois, dans l'ensemble des États membres, ce principe s'applique sous réserve que le citoyen n'entraîne pas, pour l'État membre d'accueil, un coût financier « déraisonnable » en réclamant l'attribution de prestations sociales. La notion de

---

72. Considérant 20 de la directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, « relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) no 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/14 », *JOUE* L n° 229, du 29 juin 2004, pp. 35-48.

73. L'élaboration du statut de citoyen européen par la directive 2004/38 se fait notamment par la codification de certaines formules jurisprudentielles. V. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 318.

74. Selon le Professeur Aude Bouveresse, « la période de trois mois paraît contestable. Le législateur de l'Union s'est refusé à suivre la Commission en retenant une première période de séjour de six mois. Cela aurait permis de différencier plus nettement le citoyen européen de l'étranger pour lequel, en vertu de l'acquis Schengen, un court séjour de trois mois est également accordé dans un autre État membre, s'il est muni de son titre de séjour dans l'État de résidence. ». Aude BOUVERESSE, « Article 6 - Droit de séjour jusqu'à trois mois » in *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, sous la dir. de Anastasia ILIOPOULOU, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 156.

charge déraisonnable reste toutefois ambiguë puisque la directive ne donne pas de définition précise et quantifiée de ce qui doit être considéré comme déraisonnable, mais se limite à dégager différents critères à partir desquels les États membres peuvent, sans y être tenus, apprécier le caractère déraisonnable d'une demande d'assistance sociale. À cette fin, « l'État membre d'accueil devrait examiner si, dans ce cas, il s'agit de difficultés d'ordre temporaire et prendre en compte la durée du séjour, la situation personnelle et le montant de l'aide accordée, afin de déterminer si le bénéficiaire constitue une charge déraisonnable pour son système d'assistance sociale »<sup>75</sup>. Si, du point de vue de la protection sociale du citoyen européen, cette imprécision peut être regrettée, du point de vue des États membres, elle confirme le respect de leur souveraineté fiscale. En effet, les systèmes sociaux nationaux étant principalement financés par l'impôt, la directive, en permettant aux États membres d'apprécier librement ces critères pour conclure si l'attribution d'une prestation sociale constitue une charge déraisonnable, préserve, au regard des enjeux financiers de la protection sociale des citoyens européens, « les fonctions de légitimation et d'identité assumées par l'État providence »<sup>76</sup> à partir du consentement de l'impôt.

Cette liberté est confirmée à l'article 24 de la directive qui précise que « l'État membre d'accueil n'est pas obligé d'accorder le droit à une prestation d'assistance sociale pendant les trois premiers mois de séjour ». En combinant le droit de séjour de moins de trois mois à la notion de « charge déraisonnable pour le système d'assistance sociale », la directive impose, sans le mentionner explicitement, que le citoyen migrant dispose de ressources financières suffisantes pour ne pas solliciter le système national d'assistance sociale, ou le solliciter dans la limite de ce que chaque État membre considère comme étant financièrement acceptable. Dès lors, « un séjour sans conditions est aussi un séjour sans droit à une prestation dont le coût est financé par l'État membre d'accueil. »<sup>77</sup> Ce délai de carence de trois mois, peut être interprété comme la garantie pour l'État membre d'accueil que le citoyen européen migrant ne s'installe pas sur son territoire uniquement pour profiter des avantages sociaux offerts, faisant écho à la

---

75. Considérant 16 de la directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, « relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) no 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/14 », JOUE L n°229, du 29 juin 2004, pp. 35-48. La jurisprudence a confirmé cette analyse dans l'affaire *Peter Brey*. V. CJUE, 19 septembre 2013, aff. C-140/12, *Pensionsversicherungsanstalt contre Peter Brey*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2013:565. Sur cette question V. , Chahira BOUTAYEB, « De l'accès des citoyens inactifs de l'Union aux prestations d'assistance sociale des États membres d'accueil », *Revue de droit sanitaire et social* 2013, n° 6, pp. 1039-1049.

76. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 316.

77. Denis MARTIN, « Article 24 - Égalité de traitement » in *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, sous la dir. de Anastasia ILIOPOULOU, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 383.



crainte d'un « tourisme social » européen, largement mis en avant par certains États membres. Le Professeur Anastasia Iliopoulou indique d'ailleurs que si lors des discussions portant sur l'adoption de la présente directive il a été question d'allonger la durée de ce droit de séjour inconditionnel de trois mois à six mois, ces négociations n'ont pas abouti, puisque « les craintes étatiques relatives au "tourisme de prestation" ont de nouveau émergé et empêché tout effort tendant à un progrès en la matière »<sup>78</sup>. Comme le relève Monsieur Emmanuel Aubin, cette situation témoigne d'un changement de paradigme, « le citoyen de l'Union commenç(ant) à devenir synonyme de charge et non de richesse humaine pour l'État membre d'accueil »<sup>79</sup>.

**299. L'hypothèse du séjour de plus de trois mois.** Passé ce délai de trois mois, deux situations doivent ensuite être distinguées. Tout d'abord, celle où le citoyen européen réside légalement depuis plus de cinq ans et de manière ininterrompue sur le territoire de l'État membre d'accueil. Selon l'article 16 de la directive, il acquiert alors un droit de séjour permanent. Dans ce cas, le citoyen qui a usé de sa liberté de circulation doit bénéficier d'une égalité de traitement, lui permettant d'avoir accès aux prestations sociales dans les mêmes conditions que les ressortissants de l'État membre d'accueil. Cela revient, pour l'accès à l'assistance sociale et à une couverture sociale, à assimiler ces résidents de longue durée aux résidents nationaux, même s'ils sont inactifs économiquement et ne contribuent pas, par les cotisations ou le paiement de l'impôt, au financement de ces prestations. Au-delà de cinq ans, les citoyens européens sont considérés comme intégrés socialement dans l'État membre d'accueil. Il en ressort l'idée qu'« une véritable intégration doit être, en quelque sorte, récompensée, du moins qu'elle doit avoir pour effet de renforcer ce sentiment d'appartenance à la société de l'État membre d'accueil »<sup>80</sup>

**300.** En revanche, selon l'article 7 de la directive, avant la cinquième année, le citoyen de l'Union a le droit de séjourner sur le territoire d'un autre État membre uniquement s'il est travailleur ou étudiant, ou à défaut, « s'il dispose, pour lui et pour les membres de sa famille, de ressources suffisantes afin de ne pas devenir une charge pour le système d'assistance sociale de l'État membre d'accueil au cours de son séjour, et d'une assurance maladie complète dans l'État membre d'accueil ». Contrairement au séjour de moins de trois mois, les dispositions font ici expressément référence à la nécessité pour le citoyen de bénéficier de res-

---

78. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 432. et 433.

79. Emmanuel AUBIN, « L'arrêt Dano de la CJUE : quand sonne le glas de la citoyenneté sociale européenne ? », *AJDA* 2015, n° 14, p. 826.

80. Point 47 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Yves Bot, présentées le 3 octobre 2013, dans l'affaire CJUE, 16 janvier 2014, *Nnamdi Onuekwere contre Secretary of State for the Home Department*, aff. C-378/12, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:13.

sources financières suffisantes, sans toutefois mentionner des conditions particulières quant à leur provenance<sup>81</sup>. Cette exigence financière implique, en principe, que le citoyen européen n'ait pas à demander le bénéfice de l'assistance sociale auprès de son État membre d'accueil. Sur ce point, l'application de la directive peut alors soulever quelques difficultés puisque faire une demande d'assistance sociale durant les cinq premières années, soit avant le délai requis pour l'obtention d'un droit de séjour permanent, indique en pratique que le citoyen européen ne dispose pas de ressources suffisantes, et ne peut donc pas bénéficier du droit de séjour au sens de ladite directive. L'application de ces dispositions par les États membres doit se faire avec souplesse puisque selon l'article 14 « le recours au système d'assistance sociale par un citoyen de l'Union ou un membre de sa famille n'entraîne pas automatiquement une mesure d'éloignement ». Comme pour le séjour de moins de trois mois, le bénéfice de l'aide sociale dépend de l'appréciation de la situation du citoyen européen qui sera faite par l'État membre d'accueil, celui-ci devant « examiner si, dans ce cas, il s'agit de difficultés d'ordre temporaire et prendre en compte la durée du séjour, la situation personnelle et le montant de l'aide accordée, afin de déterminer si le bénéficiaire constitue une charge déraisonnable pour son système d'assistance sociale et de procéder, le cas échéant à son éloignement »<sup>82</sup>. L'interprétation du paragraphe 3 de l'article 14 est double. « Dans un sens « étroit », il signifie que le seul fait de demander à bénéficier de l'assistance sociale ne peut, à lui seul, entraîner l'éloignement du territoire du citoyen qui a fait cette demande. En revanche, il ne peut faire valoir aucun droit à bénéficier, même une seule fois, de cette assistance sociale »<sup>83</sup>. Il s'agit de trouver un

---

81. A ce sujet la Cour de justice adopte une approche relativement large en considérant que les ressources du citoyen peuvent être personnelles ou provenir de la prise en charge par un tiers personne. Dans l'arrêt *Kuldip Singh*, elle indique qu'« une interprétation de la condition relative au caractère suffisant des ressources en ce sens que l'intéressé devrait disposer lui-même de telles ressources, sans qu'il puisse se prévaloir, à cet égard, des ressources d'un membre de la famille qui l'accompagne, ajouterait à cette condition, telle qu'elle est formulée dans la directive 2004/38, une exigence relative à la provenance des ressources, qui constituerait une ingérence disproportionnée dans l'exercice du droit fondamental de libre circulation et de séjour garanti à l'article 21 TFUE, en ce qu'elle n'est pas nécessaire à la réalisation de l'objectif poursuivi, à savoir la protection des finances publiques des États membres ». V. CJUE, 16 juillet 2015, aff. C-218/14, *Kuldip Singh e.a. c/ Minister for Justice and Equality*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:476, pt. 75 ; CJUE, 19 octobre 2004, aff. C-200/02 *Kunqian Catherine Zhu et Man Lavette Chen c/ Secretary of State for the Home Department*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2004:639, pt. 33. V. aussi CJUE, 10 octobre 2013, aff. C-86/12, *Adzo Domenyo Alokpa e.a. c/ Ministre du Travail, de l'Emploi et de l'Immigration*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2013:645, pt. 27 ; CJUE, 13 septembre 2016, aff. C-165/14, *Alfredo Rendón Marín c/ Administración del Estado*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:675, pt. 48 ; CJUE, 23 mars 2006, aff. C-408/03, *Commission des Communautés européennes c/ Royaume de Belgique*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2006:19 et CJUE, 2 octobre 2019, aff. C-93/18, *Ermira Bajratarri c/ Secretary of State for the Home Department*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2019:809.

82. Considérant 16 de la directive (CE) n°2004/38 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) no 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/14, *JOUE L* n°229, du 29 juin 2004, pp. 35-48.

83. Denis MARTIN in *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, sous la dir. de Anastasia ILIOPOULOU, Bruylant,

équilibre entre la protection des droits individuels des citoyens inactifs et l'intérêt financier de la collectivité.

**301.** Tout en prônant l'intégration des citoyens européens migrants dans les États membres d'accueil, la directive 2004/38 permet également de les en exclure, en subordonnant la légalité du droit de séjour à certaines obligations financières, limitant la protection sociale permise par la citoyenneté européenne. Ainsi, tout en admettant le principe d'une solidarité financière transnationale fondée sur un idéal d'égalité sociale entre les citoyens européens, sa mise en œuvre reste conditionnée au respect d'une certaine proportionnalité, afin de prévenir le risque de déséquilibre dans le financement des systèmes sociaux nationaux. Ces limites affirment implicitement la nécessité de l'impôt pour le financement des dépenses publiques, lequel trouve sa légitimité et sa limite dans le contrat liant la communauté des citoyens, rappelant ainsi le lien intrinsèque qui existe entre le paiement de l'impôt et l'appartenance du citoyen à une communauté politique.

## **2. La portée politique de la directive relative au droit des citoyens de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres**

**302. Une réponse aux préoccupations politiques des États membres.** Au-delà des effets juridiques de la directive 2004/38, sa portée politique est importante, puisque « cette dernière a été élaborée entre autres en réponse à l'évolution jurisprudentielle fondée sur la citoyenneté et afin de la canaliser »<sup>84</sup>. En consacrant la liberté de circulation et le droit de séjour attachés à la citoyenneté européenne, tout en admettant de déroger au principe d'égalité de traitement en limitant l'accès aux prestations sociales nationales, le législateur européen répond par un compromis juridique aux inquiétudes politiques des États membres, notamment concernant le « tourisme aux prestations sociales ». Il en ressort « un processus rampant de repli par lequel les États membres européens ont utilisé des stratégies politiques pour saper ce principe, en transformant l'idée unique de la libre circulation des personnes dans l'UE en une simple autre forme d'"immigration" qui peut être soumise à la sélectivité et exclusion »<sup>85</sup>.

---

Bruxelles, 2020, p. 262.

84. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 319.

85. Roxana BARBULESCU et Adrian FAVELL, « Commentary : A citizenship without social rights ? EU freedom of movement and changing access to welfare rights », *International Migration* 2020, 58, n° 1, p. 151 : « We narrate a creeping process of retrenchment by which Euro-pean member states have used policy strategies to undermine this principle, by transforming the unique idea of free movement of persons in the EU to just another form of "immigration" which can be subject to selectivity and exclusion ». Traduction par nos soins.

**303.** Souvent dénoncé par les États membres, et mis en avant par la doctrine, le « tourisme social »<sup>86</sup>, tel que défini par le Professeur Anastasia Iliopoulou, « concerne une crainte éprouvée de longue date par les États dont le système de protection sociale, ainsi que l'accès à ce type de prestations, est fondé essentiellement sur des critères de résidence et non de travail. Cette crainte repose sur l'attrait que l'octroi de prestations non-contributives généreuses peut représenter pour des ressortissants non actifs d'autres États membres. Ceux-ci peuvent chercher à s'installer dans l'État en question dans le seul but de profiter des prestations d'un montant élevé. L'afflux de migrants à destination de certains pays entraînerait une répartition inégale et arbitraire de la charge afférente aux droits sociaux entre les États membres. Dès lors les États dont la redistribution sociale est développée se trouveront pénalisés alors que les autres jouiront d'un bénéfice injustifié »<sup>87</sup>. Cette crainte est d'autant plus présente qu'en l'absence d'harmonisation des systèmes sociaux, les disparités sont importantes<sup>88</sup>, chaque État membre décidant de la nature des prestations qu'il octroie, de leur montant et des modalités selon lesquelles elles sont mises en œuvre. Les données OCDE sur les dépenses sociales indiquent d'ailleurs l'hétérogénéité de la couverture des droits sociaux, le pourcentage du PIB consacré à ces dépenses étant très variable d'un État membre à un autre. À titre d'exemple, en 2019, elles représentaient 31% du PIB de la France (en tête du classement OCDE), contre 25,9 % pour l'Allemagne, 24 % pour la Grèce, ou encore 13,4 % pour l'Irlande (parmi les derniers du classement)<sup>89</sup>.

**304.** En limitant l'accès aux prestations sociales, il s'agit de limiter les flux migratoires qui ne seraient fondés que sur l'opportunité pour les citoyens européens, principalement non actifs, de profiter de la générosité de certains États membres « providences » pour bénéficier

---

86. L'expression est pour la première fois employée par le Professeur Lyon-Caen lors de son commentaire sous CJCE, 19 mars 1964, aff. C-75/63, *M.K.H. Unger, épouse R. Hoekstra c/ Bestuur der Bedrijfsvereniging voor Detailhandel en Ambachten à Utrecht*, Droit social 1964, p. 658. Pour une étude sur l'utilisation de cette expression dans la doctrine et ses limites conceptuelles, V. par exemple, Lola ISIDRO, « De la citoyenneté sociale au «tourisme social» », *Plein droit* 2014, n° 4, pp. 16-19; Jean-Yves CARLIER, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne », *Journal de droit européen (JDE)* 2015, 4, n° 218, p. 153; Sarah GANTY, *L'intégration des citoyens européens et des ressortissants de pays tiers en droit de l'Union européenne : Critique d'une intégration choisie*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 415 et suiv. et *Social security coverage of non-active persons moving to another Member State*, sous la dir. de Elspeth GUILD, Gortázar Rotaeche CRISTINA et Kostakopoulou DORA, t. 33, Brill - Nijhoff, Leyde, 2014, pp. 227-262.

87. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 181. et 182. Sur cette question V. aussi Lola ISIDRO, « De la citoyenneté sociale au «tourisme social» », *Plein droit* 2014, n° 4, pp. 16-19

88. A ce sujet, Monsieur Bruno Palier rattache ces différences aux quatre familles institutionnelles de protection sociale en Europe qu'il identifie : les pays nordiques ; les pays anglo-saxons ; les pays du centre du continent européen et enfin les pays d'Europe du Sud. V. Bruno PALIER, « Does europe matter ? », *Politique européenne* 2001, n° 1, pp. 7-28.

89. OCDE, Le point sur les dépenses sociales (SOCX) 2020, disponible à l'adresse suivant : <https://www.oecd.org/fr/social/soc/OCDE2020-Le-point-sur-les-dépenses-sociales-SOCX.pdf>.

de prestations sociales non contributives entraînant un poids financier trop important pour les systèmes sociaux de ces pays. Ce phénomène opportuniste est mis en avant par la doctrine<sup>90</sup> à travers deux situations liées, mais dont la finalité doit être distinguée : celle de l'« aimant social », et celle de « l'abus aux prestations sociales »<sup>91</sup>, aussi appelé « *welfare abuse* ». La première correspond à la situation dans laquelle les citoyens européens sont davantage attirés par les États membres ayant un niveau élevé d'assistance sociale, pour s'établir. La seconde correspond à la situation dans laquelle une fois établis dans l'État membre d'accueil, les citoyens européens sollicitent davantage le système d'assistance sociale que les nationaux.

**305. Une réponse au risque financier mis en avant par la « thèse du contribuable ».** L'importance de ces situations, qu'elles soient abusives ou non, reste limitée, la Commission européenne rappelant qu'« il n'y a pas de relation statistique entre la générosité des régimes de protection sociale et les arrivées de citoyens mobiles de l'Union »<sup>92</sup>. En effet, la migration des citoyens européens vers d'autres États membres reste largement guidée par des considérations économiques liées au travail<sup>93</sup> auxquelles s'ajoutent d'autres facteurs comme la proximité familiale ou la situation géographique. Au sujet des citoyens migrants actifs, la Commission européenne explique même qu'ils « sont des contributeurs nets dans les finances publiques des pays d'accueil. Dans l'ensemble, ces travailleurs payent plus d'impôts et de cotisations sociales qu'ils ne reçoivent de prestations, car ils sont en général plus jeunes et plus souvent recensés comme actifs que la main-d'œuvre du pays d'accueil »<sup>94</sup>.

Les citoyens mobiles non actifs se résument largement aux retraités ou aux étudiants, dont il est désormais attendu qu'ils disposent de ressources suffisantes pour séjourner sur le territoire d'un autre État membre. Les limitations posées par la directive 2004/338 visent davantage à se prémunir du risque d'un « tourisme social » qui pourrait affecter l'équilibre financier des systèmes sociaux nationaux, qu'à lutter en pratique contre son existence, la réalité de ce phénomène pouvant être discutée. Sans emporter la présomption d'un exercice purement opportuniste, le respect de la liberté de circulation des citoyens européens ne garantit pas une parfaite égalité de traitement entre les citoyens européens. Dès lors, « la solidarité des ressortissants nationaux avec ceux des autres États membres n'est donc pas inconditionnelle ; ceux

---

90. Sofia FERNANDES, « L'accès aux prestations sociales pour les citoyens mobiles de l'Union européenne : "tourisme" ou fantasme ? », *Policy Paper* 2016, 168, pp. 1-28.

91. Henri MALOSSE, « Les systèmes de protection sociale : convergence oui, harmonisation non ! », *L'Observateur de Bruxelles* 2015, 2, n° 100, pp. 37-40

92. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, du 25 novembre 2013, libre circulation des citoyens de l'Union et des membres de leur famille : cinq actions pour faire la différence, COM(2013) 837 final, p. 5.

93. *Ibid.*, p. 1.

94. COMMISSION EUROPÉENNE, Memo 13-1041, 25 novembre 2013, « La commission européenne soutient la libre circulation des personnes ».

qui circulent doivent contribuer eux-mêmes à la couverture des risques qu'ils encourent dans l'État d'accueil ; sans exposer la société de cet État à des troubles excessifs (...) »<sup>95</sup>. Cela revient à considérer que les citoyens européens inactifs ne sont pas dans la même situation que les citoyens européens actifs, ce qui justifie de ne pas leur accorder un traitement identique en excluant les premiers de la protection sociale permise par l'accès aux prestations d'assistance sociale nationales. Au delà de lutter contre le risque politique d'un « tourisme social », cette dynamique d'exclusion répond de manière concrète et pragmatique à la contradiction mise en avant par la « thèse du contribuable » entre l'équité des États membres fondée sur la réciprocité dans l'accès aux prestations d'assistance sociale et l'équité des contribuables nationaux fondée sur la contribution fiscale de ces derniers au financement de ces prestations.

## **B. Des limites confirmées par la jurisprudence européenne**

**306.** La prise en compte des intérêts nationaux à travers la mise en place d'un accès limité aux prestations financières d'assistance sociale, va trouver un écho favorable auprès de la Cour de justice. La jurisprudence audacieuse, jusqu'alors fondée sur une démarche égalisatrice, va marquer le pas au profit d'une application littérale des dispositions de droit dérivé (1), conduisant à limiter l'emprise de la citoyenneté européenne sur les finances publiques des États membres en excluant davantage le citoyen européen de bénéfice de la protection sociale dans sa communauté politique d'accueil (2).

### **1. L'application littérale du droit dérivé par la Cour de justice**

**307. Une évolution jurisprudentielle pragmatique fondée sur les dispositions de droit dérivé.** Les limites posées par le droit dérivé concernant le droit de circuler et de séjourner des citoyens européens vont rapidement trouver un écho favorable dans la jurisprudence européenne. Alors que la Cour s'était jusqu'ici principalement fondée sur une interprétation audacieuse des dispositions de droit primaire, limitant les effets des dispositions de droit dérivé, elle va dès le début des années 2000 faire évoluer sa jurisprudence, marquant une « rupture avec la jurisprudence égalisatrice »<sup>96</sup>, selon laquelle la citoyenneté européenne, en tant que statut fondamental permettant la libre circulation et le séjour dans un autre État membre, accordait aux citoyens européens une égalité de traitement dans l'accès aux avantages sociaux de l'État membre d'accueil.

---

95. Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 9.

96. Ségolène BARBOU DES PLACES, « La cohérence du droit de la libre circulation des personnes à l'épreuve de la mobilité des indigents », *Revue trimestrielle de droit européen* 2015, 6, n° 1, p. 138.

**308.** Dès l'arrêt *Bambast*, la Cour après avoir énoncé que le droit de séjour ne découlait pas seulement de l'exercice d'une activité économique, mais directement de la citoyenneté européenne inscrite dans les traités européens (effet direct de l'article 21 du TFUE, ex-article 18 CE), rappelle toutefois que les dispositions européennes peuvent poser des limites, non pas à l'existence, mais à l'exercice de ce droit<sup>97</sup>. Chargée de se prononcer sur la condition prévue par la directive 90/34 alors en vigueur, de bénéficier d'une assurance maladie pour pouvoir séjourner dans un autre État membre, la Cour considère que ces limitations « s'inspirent de l'idée que l'exercice du droit de séjour des citoyens de l'Union peut être subordonné aux intérêts légitimes des États membres »<sup>98</sup> et mentionne « qu'il ressort du quatrième considérant de la directive 90/364 que les bénéficiaires du droit de séjour ne doivent pas devenir une charge "déraisonnable" pour les finances publiques de l'État membre d'accueil »<sup>99</sup>. Toutefois, et c'est l'intérêt principal de cette décision, « l'application desdites limitations et conditions doit être faite dans le respect des limites imposées par le droit communautaire et conformément aux principes généraux de ce droit, notamment, le principe de proportionnalité. Cela signifie que les mesures nationales prises à cet égard doivent être appropriées et nécessaires pour atteindre le but recherché »<sup>100</sup>. Tout en admettant le principe selon lequel le droit dérivé peut poser des limites à l'exercice du droit de séjour, la Cour exige néanmoins que les mesures prises par les États membres sur ce fondement soient proportionnées<sup>101</sup>. La Cour en reconnaissant que les droits attachés à la citoyenneté puissent être limités, protège ce statut fondamental en introduisant un principe de proportionnalité, lequel « devient un véritable instrument procédural de protection du droit de séjour »<sup>102</sup>. Sans pour autant fermer explicitement la porte à l'exis-

97. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'État d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 321.

98. CJCE, 17 septembre 2002, aff. C-413/99, *Baumbast et R c/ Secretary of State for the Home Department*, Rec. p. I-7091, pt. 90. Pour des commentaires de cette décision voir par exemple, Carlos CLOSA MONTERO, « Martínez Sala and Baumbast : an institutionalist analysis » in *The past and future of EU Law. The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, sous la dir. de Miguel POIARES MADURO et Loïc AZOULAI, Bloomsbury, Londres, 2010, pp. 394-401 ; Loïc AZOULAI, « Jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance », *Revue des affaires européennes* 2001, n° 2, pp. 1092-1101.

99. Arrêts précités, *Baumbast*, Rec. p. I-7091 et *Dany Bidar*, Rec. p. I-2119.

100. CJCE, 17 septembre 2002, aff. C-413/99, *Baumbast et R c/ Secretary of State for the Home Department*, Rec. p. I-7091, pt. 91.

101. Dans l'affaire *Commission c/ Autriche* qui portait sur la compatibilité ou non des dispositions autrichiennes d'accès à l'enseignement supérieur plus restrictives pour les titulaires de diplômes d'enseignement secondaire obtenus dans les autres États membres, l'Avocat général Monsieur Jacobs rappelle que « c'est aux autorités nationales qui invoquent une dérogation au principe fondamental de libre circulation de prouver dans chaque cas que leurs réglementations sont nécessaires et proportionnées au regard de l'objectif poursuivi ». V. Point 49 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Jacobs, présentées le 20 janvier 2005, dans l'affaire CJCE, 7 juillet 2005, aff. C-147/03, *Commission des Communautés européennes c/ République d'Autriche*, Rec. p. I-5969.

102. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 467.

tence d'un droit de séjour inconditionnel directement fondé sur la citoyenneté européenne, la Cour semble nuancer sa jurisprudence en adoptant sur le modèle des dérogations aux libertés économiques de circulation, une interprétation davantage pragmatique de la citoyenneté européenne, et de ses effets sur les systèmes sociaux et fiscaux nationaux.

**309. Un pragmatisme justifié par la crainte du tourisme social.** Ce pragmatisme va se confirmer dans les décisions suivantes, marquant une évolution politique et juridique dans le discours sur la citoyenneté européenne. À ce sujet, la portée des arrêts *Dano*, *Alimanovic*, *Garcia-Nieto* marque un tournant jurisprudentiel. La Cour affirme clairement que le droit de séjour ne l'emporte pas sur les limites posées par les dispositions de droit dérivé, consacrant l'existence d'un droit de séjour conditionnel. Compris ainsi, l'exercice par un citoyen européen de sa liberté de circulation aux seules fins de bénéficier de l'assistance sociale dans un autre État membre est incompatible avec le droit de l'Union européenne .

**310.** L'affaire *Dano* concernait une femme de nationalité roumaine, installée avec son fils en Allemagne, n'exerçant aucune activité professionnelle et dont « aucun indice ne laissait penser qu'elle cherchait un emploi »<sup>103</sup>. Celle-ci demanda à bénéficier des prestations de l'assurance sociale de base, appelée « *Grundsicherung* », ce qui lui fut refusé par les autorités allemandes. La question qui se posait était de savoir si Madame Dano, dont le séjour en Allemagne était supérieur à trois mois, mais inférieur à cinq ans, pouvait se prévaloir d'un traitement identique à celui des résidents allemands et bénéficier du versement de prestations sociales alors même qu'elle séjournait en Allemagne sans disposer de ressources suffisantes<sup>104</sup>. La cour considère alors qu'« un État membre doit (...) avoir la possibilité, en application dudit article 7, de refuser l'octroi de prestations sociales à des citoyens de l'Union économiquement inactifs qui exercent leur liberté de circulation dans le seul but d'obtenir le bénéfice de l'aide sociale d'un autre État membre alors même qu'ils ne disposent pas de ressources suffisantes pour prétendre au bénéfice d'un droit de séjour »<sup>105</sup>. L'utilisation de la formule « dans le seul but d'obtenir » doit être relevé puisqu'elle implique que seuls sont concernés les citoyens inactifs utilisant leur liberté de circulation sans autre but que d'obtenir des avantages sociaux,

---

103. CJUE, 11 novembre 2014, aff. C-333/13, *Elisabeta Dano et Florin Dano c/ Jobcenter Leipzig*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:2358, pt. 39.

104. Article 7, paragraphe 1, pt. b, de la directive (CE) n°2004/38 du Parlement et du Conseil, du 29 avril 2004, relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, *JOUE* L n° 158, 30 avril 2004, p. 77.

105. CJUE, 11 novembre 2014, aff. C-333/16, *Elisabeta Dano et Florin Dano c/ Jobcenter Leipzig*, pt. 78. Pour des commentaires de cette décision voir par exemple, Myriam BENLOLO-CARABOT, « Cour de justice, gde ch., 11 novembre 2014, *Elisabeta Dano et Florin Dano c/ Jobcenter Leipzig*, aff. C-333/13, ECLI :EU :C :2014 :2358 » in *Jurisprudence de la CJUE 2014*, sous la dir. de Fabrice PICOD, Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 198-201 ; Fabienne GAZIN, « Droit aux prestations sociales », *Europe* 2015, n° 1, pp. 16-17.



c'est-à-dire « les citoyens européens qui solliciteraient abusivement, par le biais de la libre circulation, des avantages sociaux dans d'autres États membres que celui dont ils sont originaires »<sup>106</sup>. En faisant implicitement référence au « tourisme social » de nombreuses fois dénoncé par les États membres, les juges parviennent à trouver un équilibre entre la protection des droits sociaux pour les citoyens européens inactifs et la préservation des systèmes nationaux en rendant possible « l'interprétation selon laquelle un citoyen de l'Union n'ayant pas suffisamment de ressources (pour financer le système social dans l'État de résidence) ne peut aller et venir librement et faire valoir un droit à bénéficier d'une égalité de traitement en matière d'accès aux aides sociales »<sup>107</sup>. Conformément à l'article 7 b) de la directive 2004/38, la liberté de circulation est préservée, pour autant qu'elle ne soit pas exercée abusivement par des citoyens inactifs et sans ressources. Certes, comme l'a fait remarquer la doctrine, « cette décision n'a pas une telle portée politique, se bornant à renouer avec la lettre des textes de droit dérivé, éclipsés un temps par le droit primaire »<sup>108</sup>. Toutefois, elle entraîne inévitablement une différenciation entre les citoyens européens actifs et les citoyens européens inactifs, ces derniers n'étant pas couverts de manière inconditionnelle par la protection offerte par la citoyenneté européenne durant les cinq premières années de leur séjour dans un autre État membre<sup>109</sup>. Cette distinction revient finalement à prendre en compte la capacité des citoyens

---

106. Anna HILTUNEN, « Le contrôle de l'accès aux prestations sociales pour les citoyens européens démunis à la suite des arrêts Dano, Alimanovic et Garcia-Nieto », *Informations sociales* 2016, 3, n° 194, p. 96. A ce sujet, le professeur Ségolène Barbou des Places relève également que « les conclusions de l'avocat général (...) tutoient constamment le vocabulaire de l'abus », V. Ségolène BARBOU DES PLACES, « La cohérence du droit de la libre circulation des personnes à l'épreuve de la mobilité des indigents », *Revue trimestrielle de droit européen* 2015, 6, n° 1, p. 137.

107. Emmanuel AUBIN, « L'arrêt Dano de la CJUE : quand sonne le glas de la citoyenneté sociale européenne ? », *AJDA* 2015, n° 14, p. 827.

108. Patrick MORVAN, « Les limites de la citoyenneté européenne », *Revue du droit du travail* 2015, n° 3, p. 158. V. aussi Etienne PATAUT, « Les limites de la solidarité en Europe », *Revue du droit du travail* 2015, n° 3, pp. 161-163; Ségolène BARBOU DES PLACES, « La cohérence du droit de la libre circulation des personnes à l'épreuve de la mobilité des indigents », *Revue trimestrielle de droit européen* 2015, 6, n° 1, pp. 133-147; Emmanuel AUBIN, « L'arrêt Dano de la CJUE : quand sonne le glas de la citoyenneté sociale européenne ? », *AJDA* 2015, n° 14, pp. 821-828.

109. La décision *Dano* se situe dans l'intervalle délicat où un citoyen européen inactif séjourne plus de trois mois dans un autre État membre mais moins de cinq ans. Sont donc concernés les citoyens installés durablement dans un autre État membre sans pour autant disposer d'un droit de séjour permanent au sens de la directive 2004/38, justifiant une égalité de traitement dans l'accès aux prestations sociales. Il est alors possible de se demander si une demande d'assistance sociale ne présume du fait que le citoyen européen ne dispose pas de ressources financières nécessaires au sens de l'article 7 de la directive 2004/38, justifiant de considérer qu'il ne peut pas séjourner légalement sur le territoire de l'État membre d'accueil. L'Avocat général Monsieur Nils Wahls va répondre à cette question à l'occasion de l'affaire *Brey*. Selon lui, « n'importe quelle charge ne peut pas justifier la perte du droit de séjour, mais uniquement celle qui entrave suffisamment le bon fonctionnement du système d'assistance sociale de l'État membre d'accueil. En effet, les États membres doivent tolérer une certaine solidarité financière des ressortissants de l'État membre d'accueil avec ceux des autres États membres ». V. Point 63 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Nils Wahls, présentées le 29 mai 2013, dans l'affaire CJUE, 19 septembre 2013, aff. C-140/12, *Pensionsversicherungsanstalt c/ Peter Brey*, Recueil numérique,

européens migrants à contribuer, par le paiement de l'impôt, au financement des dépenses sociales. À travers ces limites, il s'agit de rétablir le lien entre les droits sociaux et les devoirs fiscaux qui résultent de l'appartenance du citoyen à une communauté politique, renouant avec la thèse du contribuable mise en avant par la doctrine. Les citoyens européens sans ressources et dont il est admis qu'ils ne contribueront pas aux charges publiques ne peuvent pas bénéficier des prestations sociales. Pour le Professeur Etienne Pataut, « l'arrêt Dano illustre, certes, de façon très crue les limites de la solidarité en Europe. Mais sans doute, en creux, illustre-t-il aussi l'ampleur qu'a progressivement prise cette solidarité »<sup>110</sup>.

**311. La prise en compte du tourisme social au profit de l'équilibre financier des systèmes sociaux nationaux.** L'exclusion possible des citoyens européens inactifs du bénéfice des systèmes sociaux nationaux fût par la suite confirmée par les affaires *Alimanovic*<sup>111</sup>, *García Nieto*<sup>112</sup> et *Commission c/ Royaume-Uni*<sup>113</sup>, tout en étant étendu à des citoyens européens ne relevant pas exactement de la même situation que dans l'affaire *Dano*. Dans ces affaires, les juges interprètent de manière similaire les dispositions de droit dérivé en fondant la légalité du séjour sur les dispositions de la directive 2004/338.

Ils valident la possibilité pour un État membre de refuser l'octroi de prestations sociales à un demandeur d'emploi ayant préalablement travaillé sur le territoire de l'État d'accueil, mais ayant par la suite perdu son emploi<sup>114</sup>, ou encore la possibilité pour un État membre de refuser d'octroyer des prestations sociales durant les trois premiers mois du séjour d'un citoyen européen inactif<sup>115</sup>.

Cette application stricte des dispositions de droit dérivé, un temps éclipsée par l'interprétation audacieuse des dispositions de droit primaire relatives à la citoyenneté européenne, s'inscrit en faveur de la protection de l'équilibre financier des systèmes sociaux nationaux, au

---

ECLI:EU:C:2013:565, pt. 63.

110. Etienne PATAUT, « Les limites de la solidarité en Europe », *Revue du droit du travail* 2015, n° 3, p. 161.

111. CJUE, 15 septembre 2015, aff. C-67/14, *Jobcenter Berlin Neukölln c/ Nazifa Alimanovic e.a.*; Anastasia ILIOPOULOU, « Deconstructing the former edifice of Union citizenship? The Alimanovic judgment », *Common Market Law Review* 2016, 53, n° 4, pp. 1007-1035; Dominique BERLIN, « Les limites de l'égalité de traitement pour les citoyens européens », *JCP - La semaine juridique - Edition générale* 2015, n° 40, p. 1744; Myriam BENLOLO-CARABOT, « Cour de justice, gde ch., 15 septembre 2015, *Jobcenter Berlin Neukölln c/ Nazifa Alimanovic et a.*, aff. C-67/14, ECLI:EU:C:2015:597 » in *Jurisprudence de la CJUE 2014*, sous la dir. de Fabrice PICOD, Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 235-238.

112. CJUE, 26 février 2016, aff. C-299/14, *Vestische Arbeit Jobcenter Kreis Recklinghausen c/ Jovanna García-Nieto e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:114.

113. CJUE, 14 juin 2016, aff. C-308/14, *Commission européenne c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:436.

114. CJUE, 15 septembre 2015, aff. C-67/14, *Jobcenter Berlin Neukölln c/ Nazifa Alimanovic e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:597.

115. CJUE, 26 février 2016, aff. C-299/14, *Vestische Arbeit Jobcenter Kreis Recklinghausen c/ Jovanna García-Nieto e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:114.

détriment de la protection sociale dont peut bénéficier le citoyen européen. À ce titre, c'est avec acerbité que Monsieur Antoine Bailleux résume cette évolution jurisprudentielle. Selon lui « les arrêts Sala, Grzelczyk ou Trojani, témoignent d'une certaine empathie pour le citoyen qui a tenté sa chance à l'étranger et qui y réside légalement, en particulier s'il a fait preuve de mérite. Depuis quelques années, le vent souffle dans une autre direction. Le groupe des Méritants est limité aux quelques cas recensés dans la Directive 2004/38 – ceux qui se remettent en selle dans les plus brefs délais et qui font tout pour (re)trouver au plus vite le chemin du travail. Quant à la catégorie des Profiteurs, elle étend désormais son voile soupçonneux à tous les autres démunis. Ceux-ci font l'objet de réglementations (et de pratiques administratives) de plus en plus draconiennes de la part des États membres. Quant à la Cour de justice, elle détourne le regard, estimant que le droit de l'Union européenne ne peut rien pour ces impécunieux dès lors qu'ils n'entrent pas dans les conditions énoncées dans la Directive 2004/38. Ces citoyens-là figurent bel et bien tout en bas de notre galerie des portraits. Sans ressources matérielles, ils ne tirent absolument aucune prérogative de leur statut de citoyen européen »<sup>116</sup>.

**312.** Sans clairement souscrire à la thèse du « tourisme social », ce qui reviendrait à poser la présomption d'une utilisation abusive de la liberté de circulation des citoyens inactifs dans le seul but d'obtenir des prestations sociales, la Cour de justice en limitant l'accès aux prestations sociales des citoyens inactifs par une application littérale des dispositions de droit dérivé, partage les inquiétudes des États membres<sup>117</sup>, au risque de perturber « l'effectivité de la citoyenneté européenne en tant que statut juridique protecteur de l'individu »<sup>118</sup>. Pour autant, l'objectif de protection des droits des citoyens n'a pas disparu de la jurisprudence européenne. La Cour de justice a de nouveau confirmé, à plusieurs reprises, que le citoyen européen dès lors qu'il séjourne légalement sur le territoire de l'État membre d'accueil peut, en tant que parent, bénéficier de prestations d'assistance sociale<sup>119</sup>, annonçant la possible résurgence d'une

---

116. Antoine BAILLEUX, « La libre circulation en contreplongée ou Le bon citoyen (européen) dessiné par le droit », *Politique européenne* 2017, 4, n° 58, p. 183.

117. Il est également difficile de ne pas mettre en perspective cette jurisprudence avec le contexte politique. Plusieurs pays, comme la Grande Bretagne, l'Allemagne, ont fait part de leur crainte concernant l'optimisation sociale mise en place par les citoyens. Le Brexit s'explique d'ailleurs en grande partie par un rejet des britanniques de la liberté de circulation et de ses effets, bien que ceux-ci aient été amplifiés par certains partisans de la sortie de l'Union européenne. V. par exemple Gaëlle MARTI, « Le brexit à l'aune de la citoyenneté européenne », *Revue du marché commun et de l'Union européenne* 2016, n° 602, pp. 533-536, Anastasia ILIOPOULOU, « Article 7 - Droit de séjour de plus de trois mois » in *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, sous la dir. de Anastasia ILIOPOULOU, Bruylant, Bruxelles, 2020.

118. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union, mobilité et intégration dans l'espace européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 37.

119. CJUE, 6 octobre 2020, aff. C-181/ Jobcenter Krefeld – Widerspruchsstelle c/ JD, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2020:794 et CJUE, 15 juillet 2021, aff. C-709/20, CG c/ The Department for Communities in Northern Ireland, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:602.

interprétation davantage protectrice des droits du citoyen européen.

## 2. L'exclusion jurisprudentielle des citoyens européens du bénéfice de la protection sociale nationale

**313. Un intégration reposant majoritairement sur le lien économique.** En confirmant la possibilité de limiter l'accès aux prestations sociales pour les citoyens européens inactifs, la Cour de justice rappelle que la citoyenneté européenne est avant toute chose un statut politique permettant l'intégration juridique des citoyens européens dans d'autres communautés nationales que leur communauté d'origine. Le bénéfice financier que peuvent tirer les citoyens européens de ce statut n'est pas absolu, mais impose d'être apprécié au regard du lien qu'entretient le citoyen européen avec l'État membre d'accueil, lequel à la lecture des dispositions européennes repose largement sur la contribution économique qu'a fourni ou que pourra fournir le citoyen européen. Selon cette approche, le but selon lequel le citoyen européen exerce sa liberté de circuler donne une indication de son niveau d'intégration dans l'État membre d'accueil. Cette évolution rejoint l'analyse d'Emmanuel Aubin selon qui « la solution de l'arrêt Dano consacre une citoyenneté européenne socialement "évanescence" puisque les droits qu'elle procure ne sont plus liés à la qualité substantielle de citoyen de l'Union, mais aux conditions dans lesquelles un tel citoyen exerce sa liberté de circulation sur le territoire d'un État membre autre que celui dont il a la nationalité »<sup>120</sup>. L'intégration d'un citoyen actif repose principalement sur le lien économique qu'il entretient avec l'État membre d'accueil. En revanche, le niveau d'intégration du citoyen européen inactif sera plus difficile à matérialiser en l'absence de lien économique.

**314. L'alternative envisagée du critère du « lien réel ».** Le critère du « lien réel »<sup>121</sup> auquel fait référence la Cour de justice<sup>122</sup> au sujet spécifique de l'attribution de prestations so-

---

120. Emmanuel AUBIN, « L'arrêt Dano de la CJUE : quand sonne le glas de la citoyenneté sociale européenne ? », *AJDA* 2015, n° 14, p. 827.

121. Le Professeur Anastasia Iliopoulou fait référence au critère du « lien suffisant avec la communauté ». Utilisé à la place du critère de résidence, il permettrait, selon elle, de révéler plus efficacement « le lien de l'individu avec la communauté ». V. Anastasia ILIOPOULOU, « Chapitre VI. - Le principe d'égalité et de non-discrimination » in *Traité de droit administratif européen*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY et Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, p. 620.

122. CJCE, 11 juillet 2002, aff. C-224/98, Marie-Nathalie D'Hoop c/ Office national de l'emploi, Rec. p. I-6191, pt. 38 : « Les allocations d'attente prévues par la réglementation belge, qui ouvrent à leurs bénéficiaires l'accès à des programmes spéciaux de mise au travail, ont pour objectif de faciliter, pour le jeunes, le passage de l'enseignement au marché du travail. Dans un tel contexte, il est légitime pour le législateur national de vouloir s'assurer de l'existence d'un lien réel entre le demandeur desdites allocations et le marché géographique du travail concerné ». V. aussi CJCE, 23 mars 2004, aff. C-138/02, *Brian Francis Collins c/ Secretary of State for Work and Pensions*, Rec. p. I-2703, pt. 67 et l'arrêt *Dany Bidar*, précité, Rec. p. I-2119, pt. 55.

ciales à des citoyens européens dans l'attente de trouver un emploi dans un autre État que leur État membre d'origine peut alors servir de référence.

L'Avocat général Monsieur Melchior Wathelet a d'ailleurs plusieurs fois<sup>123</sup> proposé de généraliser ce critère du « lien réel » en permettant à chaque citoyen européen de démontrer du niveau de son intégration dans l'État membre d'accueil, durant l'examen personnalisé que doit mener chaque État membre avant de refuser le bénéfice de prestations sociales<sup>124</sup>. Comme l'explique Melchior Wathelet, « il importe que les autorités compétentes de l'État membre d'accueil, lorsqu'elles examinent la demande d'un citoyen de l'Union économiquement non actif (...), prennent notamment en compte l'importance et la régularité des revenus dont dispose le citoyen de l'Union en question, mais également la période pendant laquelle la prestation sollicitée est susceptible de lui être versée »<sup>125</sup>. Conçu ainsi, le critère du lien réel est « une sorte de "contre limite" appliquée par la Cour aux limites que les États membres peuvent légitimement opposer à leur obligation de solidarité financière à l'égard des citoyens de l'Union »<sup>126</sup>. Autrement dit, « l'idée en est que plus un citoyen européen migrant est intégré dans une société nationale, plus il est en droit d'être protégé contre le risque d'expulsion, et plus il est légitime à réclamer le bénéfice des avantages sociaux accordés aux ressortissants de l'État concerné »<sup>127</sup>. L'intérêt de ce critère, bien que relevé par la doctrine, n'a pour autant pas conduit la Cour à formaliser son utilisation généralisée<sup>128</sup>, laquelle permettrait au citoyen européen migrant de prouver qu'il est placé dans la même situation qu'un citoyen national intégré dans la communauté politique et à ce titre bénéficiaire du même traitement social.

---

123. Conclusions de l'Avocat général Monsieur Melchior Wathelet, présentées le 20 mai 2014, dans l'affaires CJUE, 11 novembre 2014, aff. C-333/13, *Elisabeta Dano et Florin Dano c/ Jobcenter Leipzig*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:341 et celles présentées le 26 mars 2015, dans l'affaire CJUE, 15 septembre 2015, aff. C-67/14, *Jobcenter Berlin Neukölln c/ Nazifa Alimanovic e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:210.

124. CJUE, 19 septembre 2013, aff. C-140/12, *Pensionsversicherungsanstalt c/ Peter Brey*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2013:565, pt. 77 et CJUE, 11 novembre 2014, aff. C-333/13, *Elisabeta Dano et Florin Dano c/ Jobcenter Leipzig*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:2358, pt. 80.

125. Point 106 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Melchior Wathelet, présentées le 26 mars 2015, dans l'affaire, *Jobcenter Berlin Neukölln c/ Nazifa Alimanovic e.a.*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:597.

126. Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 18.

127. Loïc AZOULAI, « Constitution économique et citoyenneté de l'Union européenne », *Revue internationale de droit économique* 2011, 25, n° 4, p. 550.

128. CJUE, 11 novembre 2014, aff. C-333/13, *Elisabeta Dano et Florin Dano c/ Jobcenter Leipzig*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:2358; CJUE, 15 septembre 2015, aff. C-67/14, *Jobcenter Berlin Neukölln c/ Nazifa Alimanovic e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:597; CJUE, 25 février 2016, aff. C-299/14, *Vestische Arbeit Jobcenter Kreis Recklinghausen c/ Jovanna García-Nieto e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:114; CJUE, 14 juin 2016, aff. C-308/14, *Commission européenne c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:436; CJUE, 20 décembre 2017, aff. C-442/16, *Florea Gusa c/ Minister for Social Protection e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2017:1004.

**315.** L'affaire *Alimanovic* concernait l'accès aux prestations d'assistance sociale d'une famille suédoise résidente en Allemagne à laquelle avait été délivrée une attestation de séjour à durée illimitée et dont la mère cherchait un emploi. La Cour confirme le refus d'accorder une prestation sociale au motif que si les demandeurs d'emploi bénéficient d'un droit de séjour sur le fondement de la directive 2004/38<sup>129</sup>, celle-ci prévoit qu'ils peuvent être exclus, dans certaines circonstances, du bénéfice de l'égalité de traitement par l'État membre d'accueil au sens de l'article 24, paragraphe 2, de la directive 2004/38, omettant de rechercher, malgré la légalité du séjour, si le fait que le citoyen européen ait travaillé par le passé sur le territoire d'accueil pouvait témoigner d'un lien réel avec l'État membre d'accueil justifiant de son intégration.

**316. Une intégration appréciée strictement au regard des dispositions de droit dérivé.** L'analyse des juges ne conduit pas à nier le degré d'intégration des citoyens européens migrants, mais à l'apprécier de manière stricte à travers une application objective des dispositions de la directive 2004/38. L'intégration du citoyen européen sur le territoire de l'État membre d'accueil est appréciée objectivement au regard des critères de la directive et non personnellement au regard de la situation du citoyen. Dans ces conditions, l'encadrement des limites imposées par les législations nationales à l'attribution de prestations sociales aux citoyens européens migrants ne repose plus sur le contrôle de proportionnalité mené par la Cour, mais sont « internalisées par le droit dérivé »<sup>130</sup>. En effet, « la directive 2004/38, établissant un système graduel du maintien du statut de travailleur qui vise à sécuriser le droit de séjour et l'accès aux prestations sociales, prend elle-même en considération différents facteurs caractérisant la situation individuelle de chaque demandeur d'une prestation sociale et, notamment, la durée de l'exercice d'une activité économique »<sup>131</sup>. Ainsi conçu, le contrôle de la Cour de justice reconnaît aux États membres la capacité de refuser aux citoyens migrants inactifs le bénéfice de certaines prestations sociales dans la limite des dispositions de droit dérivé. À travers cette approche, la Cour de justice, en plus de limiter le bénéfice de la solidarité nationale en limitant les conditions d'accès à l'égalité de traitement entre les citoyens nationaux et migrants, facilite l'exclusion des citoyens européens des communautés nationales d'accueil<sup>132</sup>, au détri-

---

129. En l'espèce selon l'article 14, alinéa 4, pt. b), « les citoyens de l'Union concernés sont entrés sur le territoire de l'État membre d'accueil pour y chercher un emploi. Dans ce cas, les citoyens de l'Union et les membres de leur famille ne peuvent être éloignés tant que les citoyens de l'Union sont en mesure de faire la preuve qu'ils continuent à chercher un emploi et qu'ils ont des chances réelles d'être engagés ».

130. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 329.

131. Point 60 de l'arrêt *Alimanovic*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:597.

132. Maryse BADEL, « La lutte contre l'exclusion dans l'Union européenne », *Revue de droit sanitaire et social* 2003, n° 3, pp. 363-388.

ment de l'exercice par le citoyen européen de sa liberté de circulation<sup>133</sup>. L'accent se déplace de la protection des droits individuels du citoyen européen migrant vers la reconnaissance d'un devoir<sup>134</sup> fiscal attaché à l'appartenance du citoyen européen migrant à une nouvelle communauté politique. En contrepartie du droit de circuler et de séjourner, attaché à la citoyenneté européenne, la contrainte nationale de payer l'impôt s'affirme<sup>135</sup>.

**317. Une intégration appréciée strictement en faveur du principe de nécessité de l'impôt préservé.** Même si la citoyenneté européenne entretient un lien avec les systèmes sociaux des États membres, cette conception « objective » de l'intégration préserve l'équilibre financier des systèmes sociaux nationaux, en permettant à l'État membre d'accueil de ne pas accorder certaines prestations sociales au citoyen européen économiquement inactif qui ne serait pas suffisamment intégré. Dans ce cas, l'effet de la citoyenneté européenne sur les fiscalités nationales est limité puisque le citoyen européen migrant inactif ne bénéficie pas des prestations de solidarité sociale financées par l'impôt puisqu'il n'y contribue pas. La nécessité de l'impôt peut constituer, au regard du droit de circuler et de séjourner reconnu aux citoyens européens, un objectif légitime justifiant une différence de traitement entre les citoyens européens dans l'attribution des prestations sociales<sup>136</sup>, redonnant la capacité aux citoyens nationaux d'identifier, à partir du consentement de l'impôt, les bénéficiaires de la solidarité nationale. Dès lors, « la jurisprudence rappelle l'idée essentielle selon laquelle la citoyenneté de l'Union, comme toute citoyenneté, ne peut être conçue sans devoirs »<sup>137</sup>.

En l'absence d'une véritable justice sociale européenne financée par la solidarité financière entre les contribuables européens, l'assistance sociale du citoyen européen inactif, qui n'est pas considéré comme un résident permanent dans un autre État membre, ne peut se mettre en place qu'avec son État membre d'origine grâce à sa citoyenneté nationale, c'est-à-dire à partir de sa nationalité, illustrant le fait que l'État-nation demeure être le point de référence dans l'organisation des relations sociales et fiscales avec les citoyens européens<sup>138</sup>.

---

133. Le Professeur Ségolène Barbou des Places, analyse cette évolution comme le « symptôme de l'état "pathologique" d'un régime de liberté de circulation construit selon un processus fonctionnaliste qui montre aujourd'hui ses limites », V. Ségolène BARBOU DES PLACES, « La cohérence du droit de la libre circulation des personnes à l'épreuve de la mobilité des indigents », *Revue trimestrielle de droit européen* 2015, 6, n° 1, p. 144.

134. Niamh Nic SHUIBHNE, « Limits rising, duties ascending : The changing legal shape of Union citizenship », *Common Market Law Review* 2015, 52, n° 4, pp. 889-937.

135. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 503.

136. CJUE, 14 juin 2016, aff. C-308/14, Commission européenne c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:436.

137. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 333.

138. A ce sujet Emmanuel Aubin fait un parallèle intéressant avec la citation de Jean Monnet : « nous ne

Ce raisonnement demeure, en pratique, peu convaincant puisqu' « une véritable citoyenneté ne s'établit pas sur des calculs d'utilité, mesurée en fonction de ce que le citoyen migrant pourrait rapporter à la société qu'il veut intégrer »<sup>139</sup>. Du reste, le citoyen européen migrant, bien qu'inactif, peut contribuer, même de façon limitée, aux recettes fiscales alimentant le budget de l'État membre d'accueil. De manière indirecte, à travers les dépenses qu'il engage en tant que consommateur, mais aussi, de manière directe, à travers l'imposition des prestations sociales qu'il pourrait percevoir en tant que résident. Au lieu de restreindre davantage la liberté de circulation et le droit de séjour attachés à la citoyenneté européenne ne faut-il pas « s'attacher à défendre ces droits en renforçant leur application pour faire en sorte qu'ils fonctionnent mieux et, parallèlement, s'occuper, au niveau local, des problèmes locaux »<sup>140</sup> ? À cette fin, la généralisation d'une TVA sociale dans les pays européens, à l'instar de ce qui se pratique en Allemagne, pourrait être une solution.

## **Section II La substitution de la citoyenneté européenne aux libertés économiques, facteur direct de l'altération du devoir fiscal**

**318.** Les dispositions de droit primaire appuyées par la jurisprudence de la Cour de l'Union européenne ont confirmé le caractère fondamental de la citoyenneté européenne. La reconnaissance de ce statut renforce l'interdiction des discriminations à l'endroit des citoyens européens exerçant leur liberté de circulation et de séjour, notamment en matière sociale. La protection sociale permise par la citoyenneté européenne influence l'organisation des sys-

---

coalisons pas des États, nous unissons des hommes ». Selon lui, « cette belle affirmation de Jean Monnet, en 1952, l'un des pères fondateurs de la construction européenne semble vidée de son sens et de sa substance humaniste par l'évolution de la politique jurisprudentielle de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) illustrée de façon emblématique par l'arrêt Dano d'ores et déjà brandi par les sceptiques comme le bouclier contre le tourisme social qui serait pratiqué par certains citoyens de l'Union ». V. Emmanuel AUBIN, « L'arrêt Dano de la CJUE : quand sonne le glas de la citoyenneté sociale européenne ? », *AJDA* 2015, n° 14, p. 825. V. aussi Etienne PATAUT, « Quelle solidarité pour quels citoyens ? Chronique Citoyenneté 2015 », *Revue trimestrielle de droit européen* 2016, n° 3, pp. 637-652 et Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 333.

139. Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 19.

140. Tony VENABLES, *Vers un citoyen européen*, Charles Léopold Mayer, Paris, 2016, p. 94.



tèmes sociaux et fiscaux nationaux en permettant l'accès aux prestations sociales, financées par l'impôt, aux citoyens européens migrants. Les effets de la citoyenneté européenne sur le devoir fiscal ne sont pas seulement indirects. En effet, au-delà de la protection sociale qu'elle accorde, la citoyenneté européenne permet également de contrôler la conformité de l'imposition des citoyens européens avec le droit de l'Union européenne lorsqu'ils sont placés dans des situations transfrontalières. Ce statut garantit une protection fiscale, influençant directement le rapport du citoyen européen à son devoir de payer l'impôt. Sans pouvoir affirmer l'existence d'une véritable citoyenneté fiscale européenne, la citoyenneté européenne dispose, en plus de sa portée sociale, d'une portée fiscale à travers l'utilisation jurisprudentielle de ce statut (§1). Il convient de nuancer les effets fiscaux de ce statut puisque la protection qu'elle accorde demeure, en pratique, juridictionnellement limitée (§2).

## **§1. La reconnaissance jurisprudentielle de la portée fiscale de la citoyenneté européenne**

**319.** L'incursion de la citoyenneté européenne au niveau des systèmes fiscaux nationaux passe par la reconnaissance jurisprudentielle de l'applicabilité, à la matière fiscale, des droits attachés à ce statut, notamment à travers la protection de la liberté de circulation (A). L'apport fiscal de cette protection est important, puisqu'elle permet l'ouverture du champ d'application *ratione personae* du traité en couvrant tous les contribuables nationaux peu importe leur statut économique, mais aussi *ratione materiae*, en couvrant de nouvelles situations fiscales (B). Le contribuable national n'est plus seulement un opérateur économique évoluant sur le marché, mais également un citoyen européen, justifiant à ce titre de bénéficiaire d'une protection.

### **A. L'applicabilité fiscale de la liberté de circulation attachée à la citoyenneté européenne**

**320.** La reconnaissance des attributs juridiques attachés à la citoyenneté européenne en matière fiscale est issue de l'arrêt fondateur *Egon Schempp* (1). Les juges adoptent un raisonnement inédit en appliquant l'article 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, affirmant la possibilité de contrôler les législations fiscales sur ce fondement, dépassant la jurisprudence jusqu'alors établie par l'arrêt *Werner* (2).

## 1. Une jurisprudence fondée par l'arrêt *Egon Schempp*

**321. Le rappel des faits.** L'examen des questions fiscales sous le prisme de la citoyenneté européenne est pour la première fois mis en œuvre à l'occasion de la décision « *Egon Schempp* »<sup>141</sup>. Cette affaire concernait un ressortissant allemand, Monsieur Schempp, dont la résidence habituelle était établie en Allemagne, mais qui versait une pension alimentaire à son ancienne femme, résidant en Autriche. Il souhaitait déduire de son impôt sur le revenu le montant de ces versements. Selon la loi fiscale allemande relative à l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuergesetz*), en vigueur au moment des faits, les pensions alimentaires étaient considérées comme des dépenses spéciales que le débiteur pouvait déduire de son impôt sur le revenu, si elles étaient versées à des résidents allemands ou à des résidents européens, sous réserve que ces paiements aient été soumis à une imposition dans l'État membre de résidence du bénéficiaire. En effet, cette déduction étant conçue par le législateur fiscal allemand comme un mécanisme visant à éliminer la double imposition économique subie par ce flux financier, il était nécessaire que les pensions versées soient considérées comme un revenu imposable par celui qui les percevait pour que la double imposition soit établie. En l'espèce, ces paiements ne sont pas considérés comme un revenu imposable en Autriche. L'ex-femme de Monsieur Schempp n'était donc pas soumise à l'impôt sur le revenu au titre de ces versements. Dans ces conditions, l'administration fiscale allemande (*Finanzamt*), refuse la possibilité pour Monsieur Schempp de déduire de ses revenus imposables, le montant des pensions alimentaires qu'il avait versées à son ancienne épouse, ce qu'il conteste devant les tribunaux allemands. L'affaire est portée jusque devant la Cour suprême allemande (*Bundesfinanzhof*) qui pose une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne portant sur l'interprétation des articles 12 et 18 CE, désormais articles 18 et 21 du TFUE.

**322. La citoyenneté européenne comme nouveau fondement du contrôle de la Cour.** Le caractère inédit et l'intérêt de l'affaire *Egon Schempp* reposent sur les articles du traité sur lesquels la Cour suprême allemande fonde sa question préjudicielle, notamment l'article 21 du TFUE (ex-article 18), reconnaissant un droit de circuler et de séjourner, attaché à la citoyenneté européenne. Pour la première fois, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question de savoir si la différence de traitement par laquelle un résident allemand, dont l'ex-

---

141. CJCE, 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Egon Schempp c/ Finanzamt München V*, Rec., p. I-6421. Pour des analyses détaillées sur l'affaire *Egon Schempp*, V. Fabienne KAUFF-GAZIN, « Droits du citoyen et fiscalité directe », *Europe* 2005, n° 10, pp. 319-320; Joe MCMAHON, Adam CYGAN et Erika SZYSZCZAK, « II. Eu Citizenship », *International & Comparative Law Quarterly* 2006, 55, n° 4, pp. 977-982; Dorota LUTOSTANSKA, « Direct Taxation under Scrutiny », *Legal Issues of Economic Integration* 2006, 33, pp. 335-345; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 184. et 185 et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La construction de l'Europe fiscale et la citoyenneté de l'Union », *Revue des affaires européennes - Law & European affairs* 2011, n° 1, pp. 61-70.

épouse réside en Autriche et qui ne peut pas déduire les pensions alimentaires versées à cette dernière, alors qu'il le pourrait si elle résidait en Allemagne, constitue une discrimination au sens de la citoyenneté européenne. La Cour s'écarte du raisonnement traditionnellement fondé sur le respect des libertés économiques puisqu'il ne s'agit pas de savoir si cette différence de traitement est constitutive d'une entrave aux libertés économiques exercées par le contribuable national en tant qu'acteur de marché, mais de rechercher si elle constitue une entrave à la liberté de circuler dont dispose le contribuable national en tant que citoyen européen.

Au regard des faits d'espèce, la réponse à cette question nécessite pour la Cour d'examiner si la situation litigieuse relève du champ d'application du droit communautaire. En l'espèce, ce n'était pas Monsieur Schempp qui avait fait usage de sa liberté de circulation, mais seulement son ancienne épouse en s'établissant dans un autre État membre. Se fondant sur la jurisprudence relative à la citoyenneté européenne, les juges européens rappellent que « le statut de citoyen de l'Union a vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres permettant à ceux parmi ces derniers qui se trouvent dans la même situation d'obtenir, indépendamment de leur nationalité et sans préjudice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique »<sup>142</sup>, indiquant ainsi le domaine d'application *ratione personae* du droit européen. Puis, se prononçant sur le domaine d'application *ratione materiae* du droit européen, elle indique que « si, en l'état actuel du droit communautaire, la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent exercer celles-ci dans le respect du droit communautaire, 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 »<sup>143</sup>. La référence à la « formule *Schumacker* » n'est pas fortuite. En reprenant cette formulation, les juges étendent explicitement le champ d'application fiscale des dispositions européennes, limitant un peu plus la compétence fiscale nationale. Au-delà des seules libertés économiques, la citoyenneté européenne peut servir de fondement au contrôle des législations fiscales par la Cour, érodant un peu plus le principe du consentement de l'impôt. Comme le résume le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « la citoyenneté accentue l'érosion des fiscalités nationales et contribue à améliorer le fonctionnement du marché intérieur voir à permettre un dépassement de la logique de marché »<sup>144</sup>.

En l'espèce, la Cour admet que la situation de Monsieur Schempp relève du champ d'appli-

---

142. Point 16 de l'arrêt *Egon Schempp*, précité, Rec., p. I-6421.

143. Point 19 de l'arrêt *Egon Schempp*, précité, Rec., p. I-6421.

144. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La construction de l'Europe fiscale et la citoyenneté de l'Union », *Revue des affaires européennes - Law & European affairs* 2011, n° 1, p. 63.

cation du traité, puisque comme le faisait remarquer l'Avocat général Monsieur Geelhoed dans ses conclusions sous l'affaire, elle comporte « un aspect transfrontalier qui affecte considérablement la situation fiscale de M. Schempp, (et) ne saurait être considérée comme purement interne à l'Allemagne »<sup>145</sup>. Elle considère néanmoins que la différence de traitement n'est pas constitutive d'une discrimination en raison de la nationalité ni d'une entrave à la liberté de circulation puisque ce n'est pas Monsieur Schempp qui a exercé, en tant que citoyen européen, son droit de circuler, mais son ex-épouse. La Cour de justice en conclut que la liberté de circulation attachée à la citoyenneté européenne ne s'oppose pas à ce qu'une législation fiscale nationale refuse à un contribuable résidant fiscal qui n'a pas directement exercé cette liberté, de déduire de son revenu imposable les pensions alimentaires versées à des personnes résidant dans d'autres États membres dans lesquels ces versements ne sont pas imposables.

**323. L'élargissement de la protection permise par la citoyenneté européenne.** Nonobstant cette solution, en acceptant de contrôler la compatibilité de la loi fiscale allemande au regard de la citoyenneté européenne, la Cour de justice élargit la portée juridique de ce statut en étendant la protection permise par la citoyenneté européenne à la fiscalité. La conséquence est l'élargissement de l'influence des dispositions européennes sur l'organisation des systèmes fiscaux nationaux et le rapport du citoyen à son devoir fiscal. En plus de ne pas être fiscalement discriminé en raison de l'exercice des libertés économiques, le contribuable a également le droit de ne pas l'être en raison de l'exercice de sa liberté de circulation en tant que citoyen européen. Concrètement, l'utilisation de la citoyenneté européenne permet de faire entrer dans le champ d'application du traité des situations fiscales nouvelles, dans lesquelles il est difficile, voire impossible, de se fonder sur l'exercice d'une des quatre libertés économiques, mais qui ont tout de même un caractère transfrontalier. « L'arrêt Schempp et les affaires ultérieures de la Cour de justice montrent que la consolidation des droits de citoyenneté a conduit à un changement dans la doctrine de la Cour de justice, dissociant l'élément transfrontalier de la motivation ou de l'objectif économique de cet élément »<sup>146</sup>. La citoyenneté européenne a une influence directe sur les législations fiscales nationales, puisque l'égalité de traitement permise par ce statut fondamental peut servir de fondement au contrôle de la cohérence de l'imposition transfrontalière, c'est-à-dire de la légalité de devoir fiscal qui s'impose au contribuable

---

145. Point 15 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Geelhoed, présentées le 27 janvier 2005, dans l'affaire CJCE, 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Egon Schempp c/ Finanzamt München V*, Rec., p. I-6421.

146. Alfredo GARCÍA PRATS, « Revisiting “Schumacker” ». Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct Taxation » in *Allocating Taxing Powers within the European Union*, sous la dir. de Isabelle RICHELLE, Wolfgang SCHÖN et Edoardo TRAVERSA, Springer, Berlin, 2013, p. 35 : « *The Schempp and subsequent cases of ECJ show that the consolidation of the citizenship rights has led to a change in the doctrine of the ECJ, unlinking the crossborder element from the economic motivation or goal of that element* ». Traduction par nos soins.

national, en tant que citoyen européen migrant. Le contribuable n'est plus seulement protégé en tant qu'acteur économique évoluant au sens d'un marché intérieur, mais également en tant que membre de la communauté politique européenne, au titre de laquelle il bénéficie du droit de circuler et de séjourner au sein des États membres. La citoyenneté européenne en tant que statut politique fondamental permet une protection juridique du contribuable national à l'encontre des législations fiscales nationales. À la portée sociale protectrice de la citoyenneté européenne s'ajoute une portée fiscale également protectrice.

## 2. Une jurisprudence dépassant l'arrêt *Werner*

**324. L'interprétation stricte du champ d'application des dispositions européennes conduisant à la reconnaissance d'une situation purement interne.** En admettant la possibilité de fonder le contrôle des différences de traitement en matière fiscale sur l'article 21 du TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne rompt avec la jurisprudence, dégagée plus de 10 ans auparavant, dans l'affaire *Werner*. En l'espèce, les faits concernaient Monsieur Werner, un chirurgien dentiste allemand, exerçant sa profession dans ce pays, mais résidant aux Pays-Bas. Conformément à la convention fiscale relative à l'élimination de la double imposition conclue entre ces deux pays, les revenus tirés par Monsieur Werner de l'exercice de son activité professionnelle étaient imposables en Allemagne. Toutefois, ce dernier étant un résident fiscal néerlandais et non allemand, l'administration fiscale allemande lui refusait le bénéfice de *splitting-tarif*, mécanisme permettant de prendre en compte la situation personnelle du contribuable pour la détermination de l'impôt sur le revenu, alors même qu'il était principalement imposé en Allemagne, la majorité de ses revenus provenant de l'activité professionnelle qu'il y exerçait. La Cour de justice est saisie de la question de savoir si cette différence de traitement peut être constitutive d'une restriction à la liberté d'établissement, aujourd'hui garantie par l'article 49 du TFUE.

Le parallèle avec l'affaire *Schumacker*, laquelle concernait également l'application du régime allemand du *splitting-tarif*, s'impose. La situation de Monsieur Werner divergeait de celle de Monsieur Schumacker. Ce dernier s'était déplacé dans un autre État membre pour y exercer une activité économique, mais continuait de résider dans son État d'origine, c'est-à-dire en Allemagne. Or, Monsieur Werner s'était déplacé dans un État membre aux seules fins d'y habiter, mais continuait d'exercer son activité professionnelle dans en Allemagne. Ainsi, l'identification et l'applicabilité d'une liberté économique n'étaient pas évidentes et posaient davantage de difficulté. En maintenant son activité économique dans son État membre d'origine, Monsieur Werner n'avait pas exercé de liberté économique de circulation.

Suivant les conclusions de M. l'Avocat général Monsieur Marco Darmon, la Cour indique

alors que « M. Werner est un ressortissant allemand, qui a acquis en Allemagne ses diplômes et qualifications professionnelles, qui a toujours exercé son activité professionnelle dans ce pays et qui se voit appliquer la législation fiscale allemande. Le seul élément qui sorte du cadre purement national est le fait que M. Werner réside dans un État membre autre que celui où il exerce son activité professionnelle »<sup>147</sup>. Puis, elle poursuit en énonçant que « dans ces conditions, il convient de répondre à la juridiction nationale que l'article 52 du traité CEE (désormais article 49 du TFUE) ne fait 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 ou y possèdent la totalité ou presque de leur patrimoine, d'une charge fiscale plus lourde lorsqu'ils ne résident pas dans cet État que lorsqu'ils y résident »<sup>148</sup>. Le droit pour le contribuable de choisir le lieu de sa résidence principale n'est pas couvert par l'exercice de la liberté d'établissement et n'entre pas dans le champ d'application du Traité. Les juges adoptent une interprétation stricte des libertés de circulation. Leur exercice doit avoir un objectif principalement économique. Le choix de Monsieur Werner de s'installer aux Pays-Bas repose sur des convenances personnelles puisqu'il reste exercer sa profession en Allemagne, pays dans lequel il a obtenu ses diplômes et dans lequel il a tiré la majorité de ses revenus. Il ne circule pas dans un but économique, mais dans un but personnel, cette situation n'entre pas dans le champ d'application de la liberté d'établissement<sup>149</sup>. Le fait pour un État membre d'imposer plus lourdement les revenus des personnes exerçant leur activité professionnelle sur son territoire, mais vivant dans un autre État membre, relève d'une situation purement interne et n'entre pas dans le champ d'application des dispositions européennes. En l'espèce, le choix du contribuable d'établir sa résidence principale à l'étranger ne relève pas de contingences économiques, mais seulement de convenances personnelles.

**325. L'affaire Werner, un raisonnement antérieur à l'émergence de la citoyenneté européenne, illustrant *a posteriori* la potentialité fiscale protectrice de la citoyenneté européenne.** Étudiée à la lumière de la jurisprudence *Schempp*, l'assimilation implicite du choix personnel

---

147. CJCE, 26 janvier 1993, aff. C-112/91, *Hans Werner c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-429, pt. 16. Pour des commentaires sur cette affaire, voir par exemple, Peter J. WATTEL, « Grenzpendler », *Weekblad voor fiscaal recht* 1995, pp. 353-354; Brigitte KNOBBE-KEUK, « Case C-112/91, Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, Judgment of 26 of January 1993 », *Common Market Law Review* 1993, 30, n° 6, pp. 1229-1236.

148. CJCE, 26 janvier 1993, aff. C-112/91, *Hans Werner c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-429, pt. 17.

149. A ce titre le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte indique que « c'est en toute logique que la Cour de justice juge constamment que les libertés de circulation ne peuvent être invoquées que par les contribuables qui se situent expressément dans leur champ personnel et matériel, comme en témoigne l'arrêt Werner ». 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, pp. 28-40.

d'un contribuable de transférer sa résidence principale dans un autre État membre, à une situation purement interne, paraît inadéquate. Si en l'espèce aucune liberté économique ne peut être identifiée, il est indéniable que la situation de Monsieur Werner entre dans le champ d'application des dispositions européennes puisqu'il a usé de sa liberté de circuler pour séjourner de manière permanente dans un autre État membre et y transférer son domicile fiscal. Cette circonstance avait d'ailleurs été relevée par les juges européens comme le « seul élément qui sorte du cadre purement national »<sup>150</sup>. Le refus d'accorder le bénéfice du régime du *splitting-tarif* aux personnes dont l'essentiel des revenus provient d'Allemagne, résidant dans un autre État membre, alors que ce régime est accessible aux personnes vivant en Allemagne, constitue une différence de traitement susceptible d'entrer dans le champ d'application du traité. Il aurait pu être recherché si cette différence de traitement n'était pas une entrave à la liberté de circuler et de séjourner reconnue aux citoyens européens par l'article 21 du TFUE, constitutive d'une discrimination.

Contrairement au rôle limité qu'ont joué les libertés économiques, le statut de citoyen européen s'il avait été reconnu au moment des faits, aurait permis, sur le fondement du droit de circuler et de séjourner reconnu à l'article 21 du TFUE, de dissocier la liberté de circuler de la seule motivation économique, faisant entrer la situation de Monsieur Werner dans le champ de la protection européenne. Grâce à sa citoyenneté européenne, Monsieur Werner aurait pu bénéficier d'une protection fiscale alors même qu'il avait usé de sa liberté de circuler pour s'établir dans un autre État membre pour des convenances personnelles. Fondant son analyse sur l'article 21 du TFUE, c'est sans difficulté que la Cour de justice aurait considéré la législation fiscale allemande constitutive d'une discrimination à l'encontre des personnes exerçant leur liberté de circulation à des fins strictement personnelles, c'est-à-dire en tant que citoyen européen. Par conséquent, « dans ces conditions l'apport fiscal de la citoyenneté de l'Union est essentiel, dès lors qu'il est indéniable que M. Werner aurait obtenu gain de cause s'il avait pu invoquer la citoyenneté européenne à l'époque des faits en litiges »<sup>151</sup>. En pratique, la protection accordée à Monsieur Werner aurait eu pour effet de diminuer le montant de son impôt, redessinant, par le biais de la citoyenneté européenne, le rapport du citoyen à son devoir fiscal normalement fondé sur le principe du consentement de l'impôt. *In fine*, le Parlement allemand aurait du voter la mise en conformité du régime de l'impôt sur le revenu directement au regard des droits attachés à la citoyenneté européenne, et non pas sur le fondement des libertés économiques comme il le fera peu de temps après suite à l'affaire *Schumacker*. En définitive, l'étude de la jurisprudence *Werner* à la lumière de la citoyenneté européenne révèle la portée

---

150. Arrêt *Hans Werner c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, précité, Rec., p. I-429, pt. 16.

151. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 187.

fiscale de la citoyenneté européenne à travers la potentialité protectrice que ce statut aurait pu avoir à l'époque des faits.

## **B. L'apport fiscal protecteur de la citoyenneté européenne**

**326.** La reconnaissance de l'applicabilité de la citoyenneté européenne en matière fiscale produit des effets politiques et juridiques importants. La protection de la liberté de circulation attachée à la citoyenneté européenne conduit à étendre le contrôle des juges européens à des situations fiscales initialement non couvertes par les libertés économiques, accordant une garantie supplémentaire au contribuable national (1), et indiquant potentiellement les prémisses d'une citoyenneté fiscale européenne négative fondée sur la protection politique du contribuable national, en tant que citoyen européen (2).

### **1. La protection du contribuable étendue à des situations initialement non couvertes par les libertés économiques**

**327. L'extension du contrôle européen à des catégories spécifiques de personnes.** La décision *Egon Schempp* n'est pas un arrêt isolé, puisque la Cour de justice de l'Union européenne a rapidement confirmé la possibilité de fonder le contrôle des législations fiscales nationales sur les dispositions relatives à la citoyenneté européenne. Le nombre d'affaires où ce raisonnement est mis en œuvre reste limité, mais il témoigne de la portée fiscale désormais reconnue à la citoyenneté européenne et de l'étendue de son influence sur les systèmes fiscaux nationaux. En effet, le caractère général de la liberté de circulation attachée à la citoyenneté européenne permet aux juges européens d'appréhender de nouvelles situations fiscales transfrontalières, potentiellement discriminantes et qui étaient jusque là hors du champ d'application des traités européens, car non couvertes par les libertés économiques.

**328. La protection fiscale du citoyen européen retraité.** C'est à l'occasion de l'affaire *Turpeinen*<sup>152</sup> que la Cour de justice va de nouveau se prononcer sur la compatibilité d'une législation fiscale nationale avec la citoyenneté européenne. Le litige portait sur la législation fiscale finlandaise qui taxait de manière plus importante les pensions des retraités ayant transféré leur domicile fiscal dans un autre État membre que les pensions des retraités résidant sur le territoire national. Les revenus des retraités domiciliés en Finlande étaient imposés selon un barème progressif alors que les pensions de retraite versées à des non-résidents étaient soumises à un prélèvement à la source au taux forfaitaire de 35 %. La Cour de justice est saisie de

---

152. CJCE, 9 novembre 2006, aff. C-520/04, *Pirkko Marjatta Turpeinen*, Rec., p. I-10685. Pour un commentaire sur cette affaire, V. aussi Flavien MARIATTE, « Égalité de traitement en matière d'imposition sur le revenu », *Europe* 2007, n° 2, pp. 11-12.



la question de compatibilité de cette législation fiscale avec le droit des citoyens européens de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, mais aussi avec la libre circulation des travailleurs. Ainsi, s'appuyant sur le fait que les parties avaient soulevé deux moyens de nature différente, l'un relatif à la citoyenneté européenne et l'autre aux libertés économiques, la Cour confirme que la liberté de circulation des citoyens européens peut servir de fondement au contrôle des législations fiscales nationales, tout en précisant selon quelles modalités ce contrôle s'articule avec celui des libertés économiques. Dans un premier temps, la Cour indique qu'« il convient, (...), de vérifier d'abord si l'affaire au principal relève de l'article 39 CE »<sup>153</sup>, c'est-à-dire de la liberté de circulation des travailleurs. Puis, excluant l'application de cette liberté, la Cour considère, dans un second temps, qu'« une réglementation nationale désavantageant certains ressortissants nationaux du seul fait qu'ils ont exercé leur liberté de circuler et de séjourner dans un autre État membre engendrerait ainsi une inégalité de traitement contraire aux principes qui sous-tendent le statut du citoyen de l'Union, à savoir la garantie d'un même traitement juridique dans l'exercice de sa liberté de circuler »<sup>154</sup>. La situation personnelle de Madame Turpeinen, en tant que retraitée, n'entre pas dans le champ d'application de la liberté de circulation des travailleurs. Toutefois, elle dispose du fait de sa citoyenneté européenne du droit de circuler et de séjourner dans un autre État membre, au titre duquel elle ne doit pas être fiscalement discriminée.

**329.** Dans l'affaire *Rüffler*<sup>155</sup> la Cour de justice va se prononcer sur une différence de traitement concernant les retraités. En l'espèce, la législation fiscale polonaise ne permettait pas à Monsieur Rüffler, alors retraité domicilié en Pologne, de déduire de l'impôt sur ses revenus, les cotisations d'assurance maladie qu'il payait en Allemagne au titre de l'activité salariée qu'il avait auparavant exercé dans cet État membre. Toutefois, cette déduction était accordée aux contribuables s'acquittant de cotisations au titre de l'assurance maladie polonaise. Les juges européens considèrent alors que « l'article 18, paragraphe 1, CE (article 21 paragraphe 1 TFUE) s'oppose à une réglementation d'un État membre qui lie l'octroi du droit à une réduction de l'impôt sur le revenu en fonction des cotisations d'assurance maladie ac-

---

153. CJCE, 9 novembre 2006, aff. C-520/04, *Pirkko Marjatta Turpeinen*, Rec., p. I-10685, pt. 13. V. aussi CJCE, 26 novembre 2002, aff. C-100/01, *Ministre de l'Intérieur c/ Aitor Oteiza Olazabal*, Rec. p. I-10981, pt. 26. Concernant la liberté d'établissement, V. CJCE, 29 février 1996, aff. C-193/94, *Procédures pénales c/ Sofia Skanavi et Konstantin Chryssanthakopoulos*, Rec. p. I-929, pt. 22. Concernant la libre prestation des services V. CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-76/05, *Herbert Schwarz et Marga Gootjes-Schwarz c/ Finanzamt Bergisch Gladbach*, Rec., p. I-6849, pt. 35.

154. CJCE, 9 novembre 2006, aff. C-520/04, *Pirkko Marjatta Turpeinen*, Rec., p. I-10685, pt. 22. V. aussi CJCE, 29 avril 2004, aff. C-224/02, *Heikki Antero Pusa c/ Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö*, Rec., p. I-5763, pt. 20.

155. CJCE, 23 avril 2009, aff. C-544/07, *Uwe Rüffler c/ Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*, Rec., p. I-3389.

quittées à la condition que ces cotisations aient été versées dans cet État membre, sur la base des dispositions du droit national, et conduit à refuser l'octroi d'un tel avantage fiscal lorsque les cotisations susceptibles de venir en déduction du montant de l'impôt sur le revenu dû dans cet État membre sont versées dans le cadre d'un régime d'assurance maladie obligatoire d'un autre État membre »<sup>156</sup>. Ainsi, par le biais de la citoyenneté européenne, les juges européens exercent un contrôle direct sur l'organisation de l'impôt, et notamment sur la compétence dont disposent les Parlements nationaux pour fixer les modalités d'assiette, de liquidation et de recouvrement de l'impôt, la situation du contribuable ne relevant d'aucune liberté économique.

**330. La protection fiscale du citoyen européen étudiant.** Dans l'affaire *Schwarz*<sup>157</sup>, la Cour de justice va ensuite avoir l'occasion de se prononcer sur la situation fiscale des citoyens européens suivant des études dans un État membre autre que leur État d'origine. L'administration fiscale allemande avait refusé d'accorder un abattement fiscal au titre des frais de scolarité engagés par des parents dont les enfants étaient scolarisés dans un autre État membre, cet avantage fiscal étant réservé aux contribuables ayant versé des frais de scolarité à certains établissements privés allemands. Après avoir écarté l'application de la liberté de prestation de service, la Cour de justice fonde son contrôle sur l'article 21 (ex-article 18) et considère que « lorsque les enfants des contribuables d'un État membre sont scolarisés dans un autre État membre, dans une école dont les prestations ne sont pas couvertes par l'article 49 CE, une réglementation telle que l'article 10, paragraphe 1, point 9, de l'ESTG a pour effet de désavantager de manière injustifiée ces enfants par rapport à ceux qui n'ont pas fait usage de leur liberté de circulation en allant suivre leur scolarité dans une école établie dans un autre État membre et porte atteinte aux droits qui leur sont conférés par l'article 18, paragraphe 1, CE »<sup>158</sup>. Les parents en tant que représentants légaux sont couverts par l'exercice que font leurs enfants de leur liberté de circulation<sup>159</sup>. Tout comme dans le cas des citoyens européens retraités, les époux Schwarz n'exercent aucune liberté économique ; toutefois, ils sont protégés de manière subsidiaire par la citoyenneté européenne dont disposent leurs enfants, laquelle leur permet de

---

156. CJCE, 23 avril 2009, aff. C-544/07, *Uwe Rüffler c/ Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*, Rec., p. I-3389, pt. 87.

157. CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-75/5, *Herbert Schwarz et Marga Gootjes-Schwarz c/ Finanzamt Bergisch Gladbach*, Rec., p. I-6849, pt. 91. Pour des commentaires sur cette affaire, voir notamment, Claude J. BERR, « Chronique de jurisprudence du Tribunal et de la Cour de justice des Communautés européennes », *Journal du droit international* 2006, n° 2, pp. 671-672 ; Joël CAVALLINI, « Les libertés de circulation : marchandises, capitaux, prestation de services et établissement (juillet 2005 à juin 2006) », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2006, n° 502, pp. 613-624.

158. CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-75/5, *Herbert Schwarz et Marga Gootjes-Schwarz c/ Finanzamt Bergisch Gladbach*, Rec., p. I-6849, pt. 98.

159. Selon la jurisprudence *Zhu et Chen*, les enfants même en bas âge sont protégés par la liberté de circulation garantie par la citoyenneté européenne. V. CJCE, 19 octobre 2004, aff. C-200/02, *Kunqian Catherine Zhu et Man Lavette Chen c/ Secretary of State for the Home Department*, Rec., p. I-9925.

circuler et séjourner librement sur le territoire des autres États membres, notamment pour y suivre des études.

**331.** La Cour a de nouveau l'occasion de se prononcer au sujet de prestations d'enseignements dans l'affaire *Zanotti*. En l'espèce, Emiliano Zanotti, alors étudiant, avait suivi un Master en droit fiscal international auprès de l'International Tax Center de Leiden aux Pays-Bas. Au titre de sa déclaration de revenus pour 2003, il déduit au titre de charges déductibles pour frais d'enseignement universitaire, 19 % des frais dont il s'est acquitté pour la fréquentation de ce master du montant de son impôt sur le revenu brut. Appliquant un raisonnement similaire à celui de l'arrêt *Schwarz*, la Cour examine tout d'abord la compatibilité de la législation fiscale nationale avec la liberté de prestation de service. Puis, laissant le soin à la juridiction nationale de renvoi de conclure à l'applicabilité ou non de cette liberté, elle examine de manière subsidiaire la réglementation au regard de l'article 21 du TFUE (ex-article 18 CE) et conclut que cet article « s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit la possibilité, pour les contribuables, de déduire de l'impôt brut les frais de cours d'enseignement universitaire dispensés par les établissements situés sur le territoire de cet État membre, mais qui exclut de manière générale cette possibilité s'agissant de frais d'enseignement universitaire encourus dans un établissement universitaire établi dans un autre État membre »<sup>160</sup>. Les étudiants, en tant que citoyens européens, sont couverts par la protection fiscale permise par la citoyenneté européenne. La situation fiscale de ces derniers, lorsqu'elle n'est pas purement interne, entre donc dans le champ du contrôle des juges européens.

**332. La protection fiscale du citoyen inactif.** Enfin, dans les affaires *Commission c/ Suède*<sup>161</sup> et *Commission c/ Allemagne*<sup>162</sup>, la Cour de justice saisie par la Commission européenne, est amenée à se prononcer sur le cas général des citoyens européens exerçant leur liberté de circulation dans des cas spécifiques, sans pour autant que l'application d'une liberté économique puisse être identifiée, comme c'est le cas pour les retraités (liberté de circulation des travailleurs) ou pour les étudiants (liberté de prestation de service).

La première situation concernait l'application d'une législation fiscale suédoise subordon-

---

160. CJUE, 20 mai 2010, aff. C-56/09, *Emiliano Zanotti c/ Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2*, Rec., p. I-4517, pt. 73. Pour des commentaires sur cette affaire, V. Fabrice PICOD, « Possible application des droits de la citoyenneté à une réglementation fiscale », *La semaine juridique - Édition générale* 2010, n° 23, p. 639 ; Fabienne KAUFF-GAZIN, « Prestation de services d'éducation non conforme au droit de l'Union », *Europe* 2010, n° 240, pp. 24-25.

161. CJCE, 18 janvier 2007, aff. C-104/06, *Commission des Communautés européennes c/ Royaume de Suède*, Rec., p. I-671.

162. CJCE, 17 janvier 2008, aff. C-152/05, *Commission des Communautés européennes c/ République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-39.

nant le report d'imposition des plus-values<sup>163</sup> issues de la cession d'un immeuble résidentiel dont pouvait bénéficier un contribuable, à la condition qu'il acquiert sa nouvelle résidence sur le territoire de cet État membre. Les juges européens considèrent qu'une telle obligation contrevient aux dispositions du traité.

La seconde situation portait sur la compatibilité avec les dispositions européennes, d'une législation fiscale allemande accordant le bénéfice d'une subvention d'accession à la propriété immobilière pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu, à condition que le bien soit situé en Allemagne. Les juges européens considèrent que l'exclusion du bénéfice de la subvention à la propriété immobilière accordée aux personnes intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu pour les logements situés dans un autre État membre est incompatible avec les dispositions de l'article 21 du TFUE (ex-article 18 CE)<sup>164</sup>.

**333.** Comme les libertés économiques depuis la jurisprudence *Schumacker*, la citoyenneté européenne a une influence certaine sur le développement de la jurisprudence en matière de fiscalité directe. Sans en sous-estimer la portée, la citoyenneté européenne ne permet pas d'appréhender l'ensemble des situations, mais seulement certaines situations particulières pour lesquelles le caractère transnational justifiant le contrôle de la cour ne peut être identifié qu'à partir de la liberté de circulation attachée à ce statut, ce qui correspond aux situations transfrontalières sans objet économique. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte l'exprime ainsi, « le recours subsidiaire à la citoyenneté européenne a permis l'extension aux mouvements non économiques de la jurisprudence de la Cour afférente aux entraves économiques, dont il constitue un complément utile »<sup>165</sup>. En pratique, les effets de la citoyenneté européenne sur les fiscalités nationales sont similaires à ceux mis en avant pour les libertés économiques, conduisant à l'érosion du consentement de l'impôt en empêchant les Parlements nationaux de maintenir ou d'adopter des législations fiscales qui restreignent le droit des citoyens européens de circuler et de séjourner dans un autre État membre. De manière paradoxale, la protection permise par la citoyenneté européenne contribue à remettre en cause la légitimité du devoir fiscal qui s'impose au citoyen en tant que contribuable national, alors même qu'elle dépend du consentement exercé par ses représentants. Certes, Monsieur Théodore Georgopoulos écrit que « cette émergence du citoyen européen marque un saut qualitatif dans le projet d'unification et s'empare de tous les éléments structurels du marché intérieur pour les réhabiliter

---

163. Pour une autre affaire sur les plus-values, V. CJCE, 26 octobre 2006, aff. 345/05, *Commission des Communautés européennes c/ République portugaise.*, Rec., p. I-10633.

164. Point 31 de l'arrêt *Commission des Communautés européennes c/ République fédérale d'Allemagne*, précité, Rec., p. I-39.

165. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 183.

dans une perspective politique »<sup>166</sup>. En matière fiscale, il en ressort une forme de divergence entre les effets politiques de la citoyenneté nationale et les effets juridiques de la citoyenneté européenne.

## 2. Les prémisses lacunaires d'une citoyenneté fiscale européenne

**334. Une protection du contribuable élargie par la citoyenneté européenne.** En faisant entrer de nouvelles situations dans le champ du contrôle des juges européens, la citoyenneté européenne augmente la protection dont bénéficie le contribuable national, puisque la situation fiscale de ces derniers peut entrer dans le champ d'application du traité alors même qu'ils n'exercent aucune liberté économique. Par l'interprétation la plus étendue possible de la liberté de circulation dont dispose le contribuable se construit la portée fiscale protectrice d'une citoyenneté européenne transnationale.

**335. La portée fiscale protectrice de la citoyenneté européenne mise en avant dans l'affaire *Kholl*.** Les juges européens n'hésitent pas à contrôler la compatibilité d'une législation fiscale nationale avec les dispositions relatives à la citoyenneté européenne, alors même que la liberté de circulation du citoyen européen n'a pas été invoquée par les parties, soulevant d'office ce moyen. Dans l'affaire *Kholl*<sup>167</sup> était en cause le refus de l'administration fiscale luxembourgeoise d'accorder un crédit d'impôt à deux contribuables retraités. En l'espèce, Monsieur Kohll et son épouse avaient transféré leur résidence fiscale au Luxembourg, mais percevaient tous deux une pension versée par la caisse de retraite néerlandaise du fait des activités salariées qu'ils avaient exercées par le passé dans cet État. Afin de limiter la double imposition de ces revenus, la loi fiscale luxembourgeoise prévoyait que le contribuable pouvait bénéficier d'un crédit d'impôt du montant de l'impôt dont il s'était déjà acquitté dans l'État où ces revenus trouvaient leur source. Toutefois, l'administration fiscale luxembourgeoise refuse aux requérants le bénéfice de cet avantage fiscal au motif qu'ils ne disposaient pas d'un justificatif indiquant qu'ils avaient été effectivement soumis à l'impôt dans l'État de la source. Monsieur et Madame Kholl étant retraités, la demande de question préjudicielle porte alors uniquement sur l'interprétation de la liberté de circulation des travailleurs. La Cour est interrogée sur la question de savoir si cette liberté économique, prévue à l'article 45 du TFUE, s'oppose à une législation fiscale nationale qui conditionne l'octroi d'un crédit d'impôt à la possession d'une

---

166. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 490.

167. CJUE, 26 mai 2016, aff. C-300/15, *Charles Kohll et Sylvie Kohll-Schlessler c/ Directeur de l'administration des contributions directes*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:361. Pour un commentaire sur cette affaire, V. Barry LARKING, « Kohll and Kohll-Schlessler. Pensioners' tax credit solely to taxpayers in possession of a tax deduction form constitutes a restriction to free movement of workers », *Highlights & Insights on European Taxation* 2016, n° 9, pp. 1229-1236.

fiche de retenue d'impôt. À ce sujet, l'identification de la liberté de circulation applicable soulevait des difficultés relevées par l'Avocat général Monsieur Campos Sanchez Bordana, dans ses conclusions, en indiquant que « les observations déposées dans le cadre du présent renvoi préjudiciel illustrent les doutes qui entourent la règle à laquelle la situation juridique de M. Kohll devrait être rattachée. Les options sont au nombre de deux : l'article 21, paragraphe 1, TFUE relatif à la liberté de circulation et de résidence des citoyens de l'Union sur le territoire des États membres et l'article 45 TFUE, qui consacre la libre circulation des travailleurs au sein de l'Union européenne »<sup>168</sup>. Après avoir rappelé que cette hésitation est en pratique sans conséquence « étant donné que la même méthode d'interprétation s'applique pour l'analyse des deux règles de droit primaire en lice »<sup>169</sup>, l'Avocat général procède à l'examen de l'applicabilité de ces deux dispositions et conclut que la situation des époux Kohll est effectivement couverte par la liberté de circulation des travailleurs (article 45 du TFUE)<sup>170</sup>, n'examinant la comptabilité de la législation nationale litigieuse qu'au regard de cette liberté économique.

La Cour de justice, tout en partageant les doutes de l'Avocat général quant à l'identification de la disposition européenne applicable, adopte une analyse plus prudente, puisque selon elle, « tant l'article 21 TFUE que l'article 45 TFUE étant susceptibles d'être appliqués dans l'affaire au principal, il convient d'interpréter ces deux dispositions »<sup>171</sup>. Du reste, elle rappelle que « la circonstance (selon laquelle) dans sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi a uniquement visé l'article 45 TFUE ne s'oppose pas à ce que la Cour procède également à l'interprétation de l'article 21 TFUE »<sup>172</sup>, puisqu'« en vue de fournir une réponse utile à la juridiction qui est à l'origine d'un renvoi préjudiciel, celle-ci peut être amenée à prendre en considération des normes de droit de l'Union auxquelles le juge national n'a pas fait référence dans ses questions préjudicielles »<sup>173</sup>. La Cour refuse d'écarter l'examen de la situation fiscale des contribuables au regard de l'article 21 du TFUE, au seul motif que cette disposition n'aurait pas été soulevée par les parties et, de surcroît, pourrait être écartée par l'application de l'article 45 du TFUE. En agissant ainsi, la Cour de justice rappelle l'effec-

---

168. Point 35 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Campos Sanchez Bordana, présentées par le 16 février 2016, dans l'affaires CJUE, 26 mai 2016, aff. C-300/15, *Charles Kohll et Sylvie Kohll-Schlessler c/ Directeur de l'administration des contributions directes*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:86.

169. Point 38 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Campos Sanchez Bordana, présentées le 16 février 2016, dans l'affaire CJUE, 26 mai 2016, aff. C-300/15, *Charles Kohll et Sylvie Kohll-Schlessler c/ Directeur de l'administration des contributions directes*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:86.

170. Selon le point 48 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Campos Sanchez Bordana, « les revenus que le requérant (...) tire de ses deux pensions sont des droits acquis en sa qualité de travailleur ayant exercé sa liberté de circulation en tant que travailleur et sont couverts par l'article 45 TFUE ». *Ibid.*

171. CJUE, 26 mai 2016, aff. C-300/15, *Charles Kohll et Sylvie Kohll-Schlessler c/ Directeur de l'administration des contributions directes*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:361, pt. 33.

172. Point 34 de l'arrêt *Charles Kohll et Sylvie Kohll-Schlessler c/ Directeur de l'administration des contributions directes*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:361.

173. Point 35 de l'arrêt *Kohll*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:361.

tivité des dispositions relatives à la citoyenneté européenne en matière fiscale et insiste sur la portée potentiellement protectrice de ces dernières. Cette approche confère une puissance juridique, au moins théorique, à la citoyenneté européenne. En plus des libertés économiques, les Parlements nationaux ont l'obligation de ne pas entraver le droit de circuler et de séjourner, attaché à la citoyenneté européenne. La protection économique du contribuable permise par le respect des libertés économiques de circulation se double d'une protection politique permise par la citoyenneté européenne, dont les effets juridiques sont les mêmes. Si l'applicabilité d'une liberté économique de circulation fait défaut, « la citoyenneté européenne garantit des droits subjectifs à caractère transnational dans le domaine fiscal »<sup>174</sup>, dont il résulte une protection supplémentaire pour le contribuable national.

**336. La protection européenne du contribuable national : origine d'un lien fiscal incomplet entre le citoyen européen et l'Union européenne.** La protection du contribuable national, permise par la citoyenneté européenne, crée un lien politique nouveau entre le citoyen européen et l'Union européenne, à partir de la fiscalité. Ce lien et les effets juridiques qu'il produit, peuvent être appréhendés comme les prémisses de l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne à l'origine de laquelle se trouverait le statut juridique du citoyen européen-contribuable. La protection permise par la citoyenneté européenne permet de s'assurer *a posteriori* de la légalité de la contrainte fiscale pesant sur le contribuable au regard de l'exercice de sa liberté de circulation en tant que citoyen. En l'absence de consentement européen de l'impôt, la portée politique de la citoyenneté européenne demeure inachevée, hypothéquant la concrétisation d'une citoyenneté fiscale européenne en tant que principe de légitimation de l'impôt. La citoyenneté européenne, si elle permet de s'assurer de la légalité de la contrainte fiscale pesant sur le contribuable national en tant que citoyen européen migrant, ne permet pas de légitimer le devoir de payer l'impôt directement auprès des citoyens européens. Comme l'affirme Monsieur Fabrice Bin, « en censurant les dispositifs nationaux entravant la libre circulation économique au sein du marché unique, la cour a rendu possible une fiscalité de protection des contribuables au nom de l'Union, mais pas une fiscalité de participation des citoyens européens à la construction européenne »<sup>175</sup>. Si le contrôle des fiscalités nationales sur le fondement de l'article 21 du TFUE peut être le vecteur de la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne, il ne s'agit pour le moment que d'une « citoyenneté fiscale négative », dans le sens où elle ne correspond qu'au respect de l'obligation de ne pas entraver fiscalement la liberté de circulation des citoyens européens. Les conséquences de ce déséquilibre politique sont d'autant plus

---

174. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 471.

175. Fabrice BIN, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, p. 207.

importantes que la citoyenneté européenne, par la protection du contribuable qu'elle permet, a des effets sur le consentement de l'impôt qui ne sont pas compensés au niveau européen. En définitive, la protection juridique du contribuable, en tant que citoyen européen, affaiblit la participation politique du citoyen national, en tant que contribuable. Dans ces conditions, le caractère incomplet du lien politique qui se crée, en matière fiscale, entre les citoyens européens et l'Union européenne conduit non pas à compléter, mais à concurrencer la portée politique de la citoyenneté fiscale nationale.

## **§2. La portée fiscale juridictionnellement limitée de la citoyenne européenne**

337. Au-delà du caractère incomplet du lien politique qui se crée entre le citoyen européen et l'Union européenne par le biais de la fiscalité, l'utilisation jurisprudentielle de la citoyenneté européenne en matière fiscale reste en pratique limitée, ce qui conduit à en nuancer ses effets politiques sur le consentement de l'impôt. Comme l'a affirmé la Cour de justice de l'Union européenne, le contrôle des législations fiscales nationales au regard de la liberté de circulation des citoyens européens reste subsidiaire (A). Si en théorie la citoyenneté européenne a une influence directe sur la fiscalité, en pratique, celle-ci reste limitée puisque les libertés économiques demeurent le principal fondement du contrôle des législations fiscales nationales. Une fois constatée, cette réserve impose de s'interroger sur la possibilité d'une évolution en faveur d'une invocation prioritaire de la citoyenneté européenne afin de mettre en évidence le bénéfice politique qui en résulterait (B).

### **A. Le recours subsidiaire à la citoyenneté européenne par la Cour de justice**

338. L'étude de la jurisprudence fiscale européenne permet de constater que le recours aux dispositions relatives à la citoyenneté européenne n'est que subsidiaire (1) puis d'en discuter les raisons (2).

#### **1. Le constat du recours subsidiaire à la citoyenneté européenne**

339. **La question de l'articulation des dispositions du Traité.** Le recours limité à la citoyenneté européenne dans la jurisprudence fiscale européenne se constate facilement par le faible nombre d'affaires dans lequel la Cour de justice a fondé son contrôle directement sur



l'article 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Si l'utilisation de la citoyenneté européenne permet d'étendre le contrôle des législations fiscales nationales au-delà du seul objectif économique, « certaines législations entravantes régissent à la fois des activités économiques et des activités non économiques »<sup>176</sup>. Dans ce cas, la question de l'articulation des dispositions européennes s'est posée.

**340. L'utilisation prioritaire des libertés de circulation.** La Cour a rapidement admis le caractère subsidiaire de la citoyenneté européenne, en indiquant « qu'il n'y a donc lieu de se prononcer sur l'article 18, paragraphe 1, CE (désormais article 21) *que pour autant que l'affaire au principal ne relève pas du champ d'application (des libertés économiques)* »<sup>177</sup>. Lorsqu'une situation fiscale litigieuse entre dans le champ d'application des dispositions économiques, mais aussi des dispositions concernant la citoyenneté européenne, la Cour de justice examine en priorité sa compatibilité avec les premières. Si cet examen n'est pas concluant, ce n'est que dans un second temps qu'il sera vérifié l'existence d'une atteinte au droit de circuler et de séjourner dont disposent les citoyens européens. L'article 21 du TFUE ne devient un moyen recevable que pour autant que les libertés de circulation sont susceptibles de ne pas s'appliquer<sup>178</sup>. Dans le cas contraire, la Cour refuse d'examiner la situation au regard de la citoyenneté européenne, limitant en pratique la portée protectrice de la citoyenneté européenne.

**341. La conciliation difficile avec les libertés économiques et notamment la liberté de circulation des capitaux.** La Cour de justice adopte une approche clairement restrictive, comme en témoigne l'arrêt *van Hilten*<sup>179</sup>. Dans cette affaire était en cause la compatibilité avec les dispositions européennes d'une législation néerlandaise qui prévoyait qu'un ressortissant transférant son domicile fiscal en dehors des Pays-Bas était, dans le cadre de l'imposition de sa succession, réputé toujours y habiter, s'il décédait moins de dix ans après qu'il ait quitté le territoire. En l'espèce, Madame van Hilten, de nationalité néerlandaise, avait établi sa résidence fiscale en Suisse, où elle décède moins de 10 ans après avoir quitté les Pays-Bas. Conformément à la législation successorale néerlandaise, les droits de succession néerlandais sont alors appliqués sur l'intégralité du montant de l'héritage. Le décès de Madame van Hilten

---

176. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 188.

177. CJUE, 20 mai 2010, aff. C-56/09, *Emiliano Zanotti c/ Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2*, Rec., p. I-4517, pt. 25. En ce qui concerne la liberté de prestations de service, V. CJCE, 11 septembre 2007, aff. C-76/5, *Herbert Schwarz et Marga Gootjes-Schwarz c/ Finanzamt Bergisch Gladbach*, Rec., p. I-6849, pt. 35. Concernant la liberté de circulation des travailleurs, V. CJCE, 26 novembre 2002, aff. C-100/01, *Ministre de l'Intérieur c/ Aitor Oteiza Olazabal*, Rec. p. I-10981, pt. 26.

178. CJUE, 20 mai 2010, aff. C-56/09, *Emiliano Zanotti c/ Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2*, Rec., p. I-4517, pt. 67.

179. CJCE, 23 février 2006, aff. C-513/03, *Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden c/ Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Rec. p. I-1957.

étant intervenu dans ce délai, elle est considérée, dans le cadre de l'imposition de sa succession comme fiscalement domiciliée aux Pays-Bas. Les héritiers contestent cette imposition et la Cour de justice est alors saisie, à titre préjudiciel, de la question de la compatibilité de cette règle d'imposition avec la liberté de circulation des capitaux. Face aux difficultés liées à l'identification de la liberté applicable, du fait de la combinaison de la liberté de circulation des capitaux (taxation de l'héritage) et des personnes (transfert du domicile fiscal), l'Avocat général Monsieur Philippe Léger ne va pas hésiter à traiter l'affaire sur la base de la seconde, c'est-à-dire au regard du droit de circuler et de séjourner conféré par la citoyenneté européenne. Pour autant, ce raisonnement ne sera pas repris par la Cour de justice de l'Union européenne. En effet, alors même que dans ses conclusions l'Avocat général envisage, sans le retenir en l'espèce, l'application possible du droit de circuler des citoyens européens, la Cour traite l'affaire sans y faire référence, considérant que la taxation de l'héritage est une situation économique relevant de la liberté de circulation des capitaux. Selon son analyse, « une succession consiste en une transmission à une ou plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée ou, en d'autres termes, en un transfert aux héritiers de la propriété des différents biens, droits, etc., dont est composé ce patrimoine »<sup>180</sup>. La Cour de justice se contente de constater « qu'une réglementation nationale qui aurait pour effet de décourager un ressortissant désireux de transférer son domicile vers un autre État, et donc d'entraver son droit à la libre circulation, ne saurait pour cette seule raison constituer une restriction aux mouvements de capitaux au sens de l'article 73 B du traité (devenu article 63 du TFUE) »<sup>181</sup>. Par cette formulation, la Cour limite son analyse au constat selon lequel le simple transfert de résidence ne relève pas de la liberté de circulation des capitaux, sans rechercher si une législation fiscale nationale entravant ce transfert constitue une discrimination au regard du droit de circuler attaché à la citoyenneté européenne.

Comme l'a considéré à juste titre l'Avocat général<sup>182</sup>, le fait que Madame van Hilten ait transféré son domicile fiscal dans un État tiers ne lui aurait pas permis pas de bénéficier de la protection permise par l'article 21 du TFUE, puisque selon cette disposition le citoyen dispose du droit de circuler uniquement « sur le territoire des États membres ». Il est regrettable que la Cour, à l'instar de l'Avocat général dans ses conclusions, ne juge pas nécessaire de mentionner l'applicabilité de l'article 21 du TFUE, quitte à écarter son application aux faits d'espèce par la suite. En passant sous silence l'applicabilité de l'article 21 du TFUE, la Cour

---

180. Point 41 de l'arrêt *Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden c/ Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, précité, Rec., p. I-01957.

181. Point 50 de l'arrêt *Van Hilten*, précité, p. I-01957.

182. Point 68 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Philippe Léger, présentées le 30 juin 2005, dans l'affaire CJCE, 23 février 2006, aff. C-513/03, *Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden c/ Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Rec. p. I-1957.

de justice de l'Union européenne évite de se prononcer sur la relation entre la libre circulation des capitaux et les droits attachés au statut de citoyen européen, laissant penser que seuls les contribuables transférant leur domicile fiscal pour des raisons économiques peuvent être protégés par les dispositions européennes. La Cour de justice interprète de manière très stricte le caractère subsidiaire de l'article 21 du TFUE. Alors même que la situation fiscale n'est en l'espèce pas couverte par la liberté de circulation de capitaux, les juges ne recherchent pas de manière subsidiaire s'il peut y avoir une entrave à la liberté de circuler des citoyens, empêchant le contribuable national de bénéficier d'une éventuelle protection fiscale par ce biais. L'application des libertés économiques de circulation peut clairement évincer les dispositions relatives à la citoyenneté européenne.

**342.** Cette rigidité dans l'utilisation de l'article 21 a été confirmée dans l'affaire, *Commission c/ Espagne*<sup>183</sup>, portant également sur le traitement fiscal successoral. En l'espèce, la Commission européenne contestait devant la Cour la compatibilité de la législation fiscale espagnole, accordant le bénéfice de certains abattements fiscaux aux seules donations et successions établies entre des résidents espagnols. Selon ses arguments, il s'agissait également d'une différence de traitement contraire aux articles 21 et 63 du TFUE (liberté de circulation des capitaux). Les juges n'hésitent pas à écarter la liberté de circulation des citoyens au seul profit de la circulation des capitaux, au motif que la Commission n'a pas établi « en quoi les garanties accordées par l'article 21 TFUE étaient affectées par la législation étatique, ni même démontré un lien quelconque entre cette disposition et la législation en cause »<sup>184</sup>.

**343. Le cas particulier du recours en manquement.** La Cour étudie avec davantage de souplesse l'article 21 de TFUE lorsqu'il est invoqué dans le cadre d'un recours en manquement. Dans ce cas, elle adopte par identité de motif la solution rendue en matière de libertés économiques aux situations non économiques relevant de la citoyenneté européenne<sup>185</sup>. En

---

183. CJUE, 3 septembre 2014, aff. C-127/12, *Commission européenne c/ Royaume d'Espagne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:2130.

184. CJUE, 3 septembre 2014, aff. C-127/12, *Commission européenne c/ Royaume d'Espagne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:2130, pt. 55. V. aussi CJCE, 11 octobre 2007, aff. C-443/06, *Erika Waltraud Ilse Hollmann c/ Fazenda Pública*, Rec., p. I-8491, pt. 27 et CJCE, 11 septembre 2008, aff. C-11/07, *Hans Eckelkamp et autres c/ Belgische Staat*, Rec., p. I-6845, pt. 72.

185. Sur l'article 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, V. CJUE, 21 décembre 2016, aff. C-503/14, *Commission européenne c/ République portugaise*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:979, pt. 69; CJUE, 12 juillet 2012, aff. C-269/09, *Commission européenne c/ Royaume d'Espagne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2012:439, pt. 93. Sur l'ex-article 18 TCE, V. CJCE, 18 janvier 2007, aff. C-104/06, *Commission des Communautés européennes c/ Royaume de Suède*, Rec., p. I-671, pt. 30; CJCE, 26 octobre 2006, aff. C-345/05, *Commission des Communautés européennes c/ République portugaise*, Rec., p. I-10633, pt. 37. En revanche, dans l'affaire *Commission c/ Allemagne*, les juges retiennent un raisonnement différent en considérant que si la réglementation nationale relève du champ d'application d'une liberté de circulation, il n'est pas nécessaire de se prononcer sur l'interprétation de l'article 18 CE (nouvel article 21 TFUE), V. CJCE, 11 septembre 2007, aff.

agissant de la sorte, la Cour prend la peine d'étendre sa solution aux situations de fait qui ne relèvent que de l'article 21 du TFUE, tout en faisant l'économie de la démonstration, dont elle peut se dispenser puisqu'elle applique la même méthode d'analyse, quel que soit le fondement juridique retenu.

**344. La portée fiscale limitée de la citoyenneté européenne face à celle des libertés économiques.** La protection permise par la citoyenneté européenne reste donc marginale face à l'utilisation prioritaire des libertés économiques, conférant à la citoyenneté européenne une portée fiscale davantage théorique que pratique. Selon le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte « cette situation n'est pas spécifique au droit fiscal, mais elle y est plus flagrante que dans les autres disciplines. Les impôts (et notamment les impôts directs, qui frappent par définition les revenus ou la fortune des contribuables) sont en effet intrinsèquement liés à l'exercice d'une activité économique et il est relativement rare qu'ils soient perçus en l'absence d'une telle activité »<sup>186</sup>. La protection européenne du contribuable national a deux composantes : l'une économique et l'autre politique. Ces derniers obtiendront plus facilement la protection de leurs intérêts financiers sur le fondement de l'exercice de leurs libertés économiques de circulation qu'en invoquant les droits attachés à leur statut de citoyen européen.

---

C-318/05, *Commission des Communautés européennes c/ République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-6957, pt. 33.

186. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 186.

## 2. Les raisons du recours subsidiaire de la citoyenneté européenne

**345. L'expression spécifique de la citoyenneté européenne par les libertés économiques.** Depuis le début de la jurisprudence européenne concernant l'application de l'article 21 du TFUE à la fiscalité, la Cour de justice avance le même argument pour justifier du caractère subsidiaire de ce fondement : l'article 21, qui énonce de manière générale le droit, pour tout citoyen de l'Union, de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, trouve une expression spécifique dans les libertés économiques. Sans argumenter davantage, la Cour a donc établi, au fil de sa jurisprudence, le lien spécifique entre l'article 21 et la liberté de prestation de service<sup>187</sup>, la liberté de circulation des travailleurs<sup>188</sup>, la liberté d'établissement<sup>189</sup>, et enfin liberté de circulation des capitaux<sup>190</sup>. C'est l'Avocat général Madame Juliane Kokott, qui sous l'affaire *N*<sup>191</sup> a explicité la position de la Cour. Selon Madame Juliane Kokott, « la Cour a déjà élaboré une jurisprudence bien définie sur les relations entre les garanties en cause. D'après cette jurisprudence la liberté de circulation énoncée en termes généraux à l'article (21 TFUE) trouve une expression spécifique dans les articles (45 TFUE), (49 TFUE) et (56 TFUE) (...) C'est pourquoi la Cour s'appuie en premier lieu sur ces garanties plus spécifiques et ne se réfère à la liberté générale de circulation des citoyens de l'Union que si les dispositions plus spéciales ne s'appliquent pas (...). La Cour respecte cet ordre de priorité dans son analyse même lorsque la question se rapporte expressément en première ligne à la citoyenneté de l'Union »<sup>192</sup>. En examinant l'article 21 du TFUE seulement de manière subsidiaire, la Cour de justice admet qu'en matière fiscale les libertés économiques, même si elles ont la même valeur juridique, ont en pratique une autorité supérieure aux dispositions relatives à la citoyenneté européenne, reconnaissant implicitement que toutes les dispositions de droit primaire n'ont pas une portée équivalente en matière de protection.

**346. Une explication d'ordre politique.** Cette position peut s'expliquer par la nécessité de développer rapidement, suite à la reconnaissance de la citoyenneté européenne, le contrôle des fiscalités nationales sur ce fondement. En matière de fiscalité, comme dans d'autres do-

---

187. Arrêt *Emiliano Zanotti*, précité, Rec., p. I-4517.

188. CJCE, 17 janvier 2008, aff. C-152/05, *Commission des Communautés européennes c/ République fédérale d'Allemagne*, Rec., p. I-39.

189. l'arrêt *Commission des Communautés européennes c/ République fédérale d'Allemagne*, précité, Rec., p. I-39.

190. CJUE, 3 septembre 2014, aff. C-127/12, *Commission européenne c/ Royaume d'Espagne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2014:2130.

191. CJCE, 7 septembre 2006, aff. C-470/04, *N c/ Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo.*, Rec., p. I-7409.

192. Point 24 des conclusions de l'Avocat général Madame Juliane Kokott, présentées le 30 mars 2006, dans l'affaire CJCE, 7 septembre 2006, aff. C-470/04, *N c/ Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo.*, Rec., p. I-7409.

maines, « la Cour a appliqué aux droits des citoyens les critères, les techniques et les méthodes de l'acquis communautaire. Elle a joué sur la similitude des principes fondamentaux sur lesquels reposent les deux régimes : liberté de circulation et non-discrimination. De là une étrange homologie : la dogmatique de la citoyenneté est tout entière bâtie sur celle du marché intérieur »<sup>193</sup>.

**347.** Les conséquences de l'application subsidiaire de l'article 21 du TFUE sont limitées puisque, quelle que soit la liberté de circulation en cause, le contrôle de la Cour s'applique selon la même méthodologie. Dans un premier temps, elle identifie la liberté concernée. Puis elle examine si la mesure fiscale litigieuse est constitutive d'une entrave, avant de rechercher si cette entrave est justifiée et proportionnée au regard de l'objectif poursuivi par le législateur national. Dans l'affaire *Commission c/ Hongrie*<sup>194</sup>, la Cour a jugé, par identité de motif<sup>195</sup>, que si la législation fiscale hongroise conditionnant l'octroi d'une prime pour l'achat d'un bien immobilier à usage résidentiel en raison de la cession d'un bien similaire, à la condition que les biens immobiliers soient tous deux situés en Hongrie, constituait une entrave à la liberté de circulation des citoyens européens, elle pouvait être justifiée par des raisons tenant à la sauvegarde de la cohérence du régime fiscal<sup>196</sup>. Il n'y a donc pas de conséquences juridiques à l'utilisation subsidiaire de la citoyenneté européenne, le contrôle de la Cour, qu'il se repose sur les libertés économiques de circulation ou sur la liberté de circulation du citoyen, étant mis en œuvre de la même manière et produisant des effets similaires. Monsieur Théodore Georgopoulos considère d'ailleurs que « le fait que, dans la pratique jurisprudentielle, les libertés de circulation fassent écran à l'application de l'article 21 du TFUE importe peu, si l'on admet la citoyenneté fiscale européenne comme un statut juridique et pas simplement comme une règle spécifique des Traités. Dans cette perspective, les libertés fondamentales économiques ne s'appliquent pas à la place de la citoyenneté européenne, mais en constituent la quintessence »<sup>197</sup>.

**348.** Or, dans ce contexte, la démarche de la Cour semble devoir être nuancée. Il apparaît que l'utilisation subsidiaire de la citoyenneté européenne en matière fiscale relève davantage d'une démarche fonctionnaliste, visant pour la Cour de justice à confirmer la neutralité fiscale inhérente au bon fonctionnement du marché par le biais du principe général de libre circulation

---

193. Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 9.

194. CJUE, 1er décembre 2011, aff. C-253/09, *Commission européenne c/ République de Hongrie*, Rec., p. I-12391.

195. Point 89 de l'arrêt *Commission européenne c/ République de Hongrie*, précité, Rec., p. I-12391.

196. Point 85 de l'arrêt *Commission européenne c/ République de Hongrie*, précité, Rec., p. I-12391.

197. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 490.

des citoyens européens, dont la déclinaison spécifique recouvre les différentes libertés économiques. Ce qui se construit à travers la protection fiscale du citoyen, c'est finalement l'intégration européenne des fiscalités nationales à partir du « citoyen de marché ». Dans ces conditions apparaît « la première figure du citoyen européen, un " citoyen " saisi en tant qu'agent économique et mis au service d'une finalité fonctionnelle dépassant de très loin la simple défense de ses droits »<sup>198</sup>.

**349.** Comprise ainsi, l'analyse subsidiaire de liberté de circulation attachée à la citoyenneté européenne répond également à une exigence matérielle du fait des particularités techniques de la matière fiscale. La fiscalité étant par nature largement attachée à l'exercice d'une activité économique, la Cour fait preuve de pédagogie juridique en rattachant l'examen des situations fiscales prioritairement aux libertés économiques de circulation. Cela permet, à travers l'identification d'une liberté économique spéciale, de mener une analyse juridique plus spécifique. La complexité grandissante des situations fiscales nécessite, en effet, de mettre en lumière toutes les implications économiques des mesures nationales au regard de la neutralité fiscale exigée dans le cadre du fonctionnement du marché intérieur.

**350.** Les conséquences politiques de cette méthodologie sont importantes. Si la protection européenne du contribuable national se teinte d'une dimension citoyenne, c'est par l'élargissement des libertés économiques de circulation au citoyen européen. C'est-à-dire, sur le fondement de la portée supranationale du droit subjectif de circuler reconnu au citoyen européen et non sur la citoyenneté européenne elle-même, en tant que statut fondamental. Il en ressort que la protection économique du contribuable demeure prépondérante face à la protection politique du citoyen. Cela confirme la nature principalement économique des relations qu'entretiennent les citoyens européens avec l'Union européenne au détriment de la consolidation du lien politique permis par la citoyenneté européenne et nécessaire à l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne, condition de réalisation d'un contrat social européen fondé sur l'impôt.

---

198. Julien BARROCHE, « La citoyenneté européenne victime de ses propres contradictions : de la nationalité étatique à la rationalité économique », *Jus politicum* 2018, n° 19.

## **B. Vers une invocation prioritaire de la citoyenneté européenne ?**

**351.** La portée politique de la citoyenneté fiscale européenne, qui se dessine en filigrane du contrôle du devoir fiscal, à travers la liberté de circulation, demeure insuffisante. Pour se renforcer, il est politiquement souhaitable que le contribuable national tire sa protection en priorité de son statut politique de citoyen européen (1), même si cette évolution juridique comporte des risques (2).

### **1. Une évolution politiquement souhaitable**

**352. Une invocation systématique de la citoyenneté européenne.** Les effets politiques de la protection fiscale permise par la citoyenneté européenne doivent s'affirmer. Pour cela, l'utilisation de l'article 21 du TFUE comme fondement du contrôle des législations fiscales nationales doit s'intensifier. Une invocation systématique de cette disposition peut être envisagée. Dans le cadre des décisions préjudicielles ou des recours en manquement, les juridictions de renvoi et la Commission européenne n'invoquent pas forcément l'article 21 du TFUE. Le plus souvent, seules les entraves aux libertés économiques sont soulevées. En pratique, cette démarche est logique ; le contrôle de la Cour portant en priorité sur les dispositions économiques, cela n'incite pas à l'utilisation des dispositions relatives à la citoyenneté européenne. Même s'il n'est pas invoqué par les parties, la Cour pourrait généraliser l'utilisation de l'article 21 du TFUE en relevant systématiquement ce moyen d'office dès lors qu'il ressort des pièces du dossier que la liberté de circulation des citoyens européens est en cause. Le statut de citoyen de l'Union ayant vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres, cela justifie, pour qu'il soit reconnu en tant que tel, de favoriser son utilisation afin que les droits qui lui sont attachés bénéficient d'une protection renforcée. Cette liberté trouvant une expression spécifique dans chacune des libertés économiques, il y a, en pratique, peu de difficulté à établir que le litige relève de l'article 21 du TFUE dès lors qu'est applicable une liberté économique. Cette évolution aurait pour conséquence d'unifier la méthodologie jurisprudentielle européenne puisque la Cour devrait, quel que soit son mode de saisine (question préjudicielle ou recours en manquement), étudier la situation fiscale litigieuse au regard de la citoyenneté européenne.

**353. Une invocation prioritaire de la citoyenneté européenne.** L'invocation systématique de l'article 21 du TFUE, en plus de renforcer son utilisation, doit être privilégiée par rapport aux autres dispositions de droit primaire européen. Aussi, conviendrait-il pour la Cour de justice de revenir sur sa jurisprudence en inversant l'ordre de priorité établi pour l'examen des libertés économiques. Même en présence de libertés économiques applicables, l'article 21 du



TFUE pourrait être examiné en priorité. Juridiquement, cette évolution n'aurait aucune conséquence, mais ses effets politiques seraient importants. En appliquant de manière prioritaire les dispositions relatives à la citoyenneté européenne, la portée politique de ce statut s'affirmerait face aux libertés économiques. La liberté de circulation ne serait plus, comme l'indique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, le « complément utile »<sup>199</sup> des libertés économiques, mais ce sont les libertés économiques qui deviendraient le « complément spécifique » de la liberté de circulation des citoyens européens, dans les cas où la situation fiscale du contribuable national pourrait être rattachée à l'exercice d'une activité économique. Les contribuables seraient avant tout des « citoyens de l'Union européenne dans son ensemble, libres de profiter de leur citoyenneté partout où ils souhaitent »<sup>200</sup> et pouvant recevoir à ce titre une protection, y compris en matière fiscale. Une évolution en ce sens permettrait de mettre en avant la fonction protectrice de la citoyenneté européenne en matière fiscale et d'inciter les citoyens européens à se montrer davantage actifs auprès de la Cour de justice pour faire respecter les droits attachés à ce statut ; consolidant ainsi l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne fondant le statut juridique des contribuables européens à partir du statut politique de citoyen européen.

---

199. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 183.

200. David WILLIAMS, « Asscher : the European Court and the power to destroy », *EC Tax Review* 1997, 6, n° 1, p. 7 : « *The consequence is that people do not have to "resident" anywhere in individual societies, but become instead citizens of the European Union as a whole, free to enjoy their citizenship wherever they wish* ». Traduction par nos soins.

## 2. Une évolution juridiquement risquée

**354. Le risque d'une protection exacerbée du contribuable national.** L'évolution vers une invocation systématique et prioritaire de la citoyenneté européenne, présente néanmoins certains risques. En privilégiant l'examen de la liberté de circulation des citoyens européens dans les recours fiscaux, la protection permise par la citoyenneté européenne, en plus de s'affirmer, pourrait s'exacerber. En plus d'accorder au contribuable national une protection contre les différences de traitement discriminatoires, la citoyenneté européenne pourrait lui permettre de tirer profit d'une application la plus avantageuse possible des systèmes fiscaux. Traduit en terme politique, ce risque pourrait conduire à ce que la protection permise par la citoyenneté européenne concurrence le caractère nécessaire de l'impôt tel que constaté par les citoyens nationaux à travers le consentement de l'impôt, mettant en cause la légitimité du devoir fiscal qui s'impose au contribuable national.

**355. La jurisprudence *Hirvonen*, illustration des risques potentiels liés à la protection permise par la citoyenneté européenne.** Ce risque est mis en avant dans l'affaire *Hirvonen*<sup>201</sup>. Les faits concernaient une retraitée, Madame Hirvonen, qui avait transféré sa résidence fiscale en Finlande après avoir travaillé en Suède durant toute sa vie professionnelle. Elle percevait uniquement des revenus de source suédoise, constitués d'une pension, d'une rente viagère et d'indemnités de maladie, dont, conformément à la convention fiscale finlando-suédoise, l'imposition appartenait exclusivement à la Suède. L'administration fiscale suédoise avait accordé, à la demande de Madame Hirvonen, le bénéfice de l'application du régime d'imposition à la source<sup>202</sup>. En effet, bien que Madame Hirvonen tire l'intégralité de ses revenus de Suède, elle

---

201. CJUE, 19 novembre 2015, aff. C-632/13, *Skatteverket c/ Hilikka Hirvonen*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:765. Pour des commentaires sur cette affaire Cécile BROKELIND, « *Hirvonen*. Income tax. No discrimination. Non-resident taxpayer is not subject to an overall tax burden greater than that placed on a resident taxpayer », *Highlights & Insights on European Taxation* 2016, n° 2, pp. 52-54; Anne-Laure MOSBRUCKER, « Fiscalité directe », *Europe* 2016, n° 1, pp. 18-19.

202. Madame Hirvonen se trouvait dans la situation particulière du cas des non-résidents non imposables dans leur État de résidence, qui soulevait la difficulté de la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable. A ce titre, la Cour de justice avait jugé à l'occasion de l'affaire *Wallentin* que « l'article 39 CE s'oppose à ce que la législation d'un État membre dispose que les personnes physiques, considérées comme n'ayant pas leur domicile fiscal dans cet État membre, mais qui y perçoivent un revenu au titre d'un travail, - soient imposées avec un prélèvement à la source de telle sorte que l'abattement de base ou tous autres abattements ou déductions liés à la situation personnelle du contribuable ne soient pas autorisés, - alors que les contribuables domiciliés dans ce même État ont le droit d'imputer de tels abattements ou déductions lors de l'imposition générale de leurs revenus perçus dans cet État et à l'étranger, - lorsque les personnes non-résidentes dans l'État d'imposition n'ont disposé dans leur propre État de résidence que de ressources qui, par nature, ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu ». V. CJCE, 1er juillet 2004, aff. C-169/03, *Florian W. Wallentin c/ Riksskatteverket*, Rec., p. I-6443. Prenant acte de cette décision, le législateur suédois avait modifié sa législation. Désormais, il offrait deux possibilités aux contribuables non-résidents se trouvant dans la même situation que les résidents. Soit ils optaient pour l'imposition selon le régime ordinaire et bénéficiaient dans ce cas des mêmes avantages que les contribuables résidents, c'est-à-dire de la prise en compte de leur situation personnelle et familiale. Soit

avait refusé l'application du régime d'imposition ordinaire puisqu'une telle imposition aurait entraîné pour elle une charge fiscale plus élevée que celle résultant du régime d'imposition à la source. L'administration fiscale suédoise lui refusait la déduction des intérêts d'emprunt qu'elle avait engagé en Finlande et qu'elle ne pouvait déduire dans cet État faute de revenus imposables. Or, la déduction de ces intérêts étant permise dans le cadre du régime d'imposition ordinaire, Madame Hivonen y voyait une différence de traitement des non-résidents placés dans la même situation que les résidents, constituant une discrimination au sens de la liberté de circulation des travailleurs. Madame Hirvonen souhaitait pouvoir bénéficier de la déduction de ses intérêts d'emprunt dans le cadre du régime d'imposition à la source auquel elle était soumise, lequel lui était déjà plus avantageux que si elle avait été soumise au régime ordinaire tout en pouvant déduire, dans ce cas, les intérêts d'emprunt.

**356.** Conformément à sa méthodologie, la Cour écarte tout d'abord l'application de l'article 45 du TFUE puisque la situation de Madame Hirvonen, en tant que retraitée n'exerçant aucune activité économique, ne relève pas de la libre circulation des travailleurs, mais des situations non économiques couvertes par la liberté de circulation des citoyens européens. L'examen de la situation fiscale de Madame Hirvonen entre dans le champ d'application de l'article 21 du TFUE. La question se posant est de savoir si le refus d'accorder à un contribuable non résident la possibilité de déduire les intérêts dans le cadre d'un régime d'imposition à la source pour lequel il a lui-même opté, car plus avantageux, constitue une discrimination contraire à la liberté de circulation des citoyens européens, par rapport aux résidents qui peuvent bénéficier de cette déduction dans le cadre de la procédure ordinaire d'établissement de l'impôt. La protection fiscale permise par la citoyenneté européenne implique-t-elle que le contribuable non résident puisse cumuler les avantages fiscaux liés à son statut de non-résident, avec ceux des résidents, dans le seul but de minorer autant que possible le montant de son obligation fiscale. La question était importante puisqu'en cas de réponse positive, la citoyenneté européenne pouvait finalement servir de fondement à l'obtention d'avantages fiscaux, permettant aux contribuables placés dans des situations personnelles transnationales d'optimiser leur situation fiscale.

**357.** La Cour examine le fonctionnement du système d'imposition en cause avant d'en déduire une éventuelle entrave à la citoyenneté européenne. La législation fiscale suédoise permet aux contribuables non résidents de bénéficier d'une imposition à la source à un taux

---

ils optaient pour le régime de l'imposition à la source et se voyaient appliquer une retenue à la source libératoire très favorable devant compenser l'absence de prise en compte de leur situation personnelle et familiale. Pour des développements sur cette question et une étude de l'arrêt *Wallentin*, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 245 et suiv.

inférieur à celui appliqué aux contribuables résidents. Cette différence de traitement vise à ce que les contribuables non résidents dont la situation personnelle ne peut pas être prise en compte du fait de l'imposition forfaitaire ne soient pas traités de manière plus désavantageuse que les contribuables résidents. La Cour de justice indique « qu'il est conforme à l'essence du régime d'imposition à la source que toutes les dépenses réellement exposées par un assujetti ne puissent être prises en considération dans le cadre de ce type d'imposition, étant donné que l'impôt est prélevé auprès du débiteur de prestations nationales dans l'État source. En règle générale, ce débiteur n'est pas censé tenir compte de certaines dépenses et la prise en considération globale de celles-ci irait à l'encontre de la simplification recherchée par ce régime »<sup>203</sup>. Lorsque les contribuables non résidents, dès lors qu'ils ne sont pas imposables dans leur État de résidence, sont placés dans la même situation que les résidents, ils peuvent opter pour le régime d'imposition de leur choix. La différence de traitement liée à l'impossibilité pour les contribuables non résidents de bénéficier d'un avantage fiscal relatif à la détermination de l'assiette fiscale (déduction des intérêts) est compensée par un avantage fiscal concernant le taux d'imposition (taux du prélèvement à la source plus avantageux que le barème normal d'imposition). Il ne peut y avoir de discrimination contraire à l'article 21 du TFUE puisque « un non-résident qui se trouve, en Suède, dans la même situation qu'un résident est au moins aussi bien traité que ce dernier, soit parce qu'il peut opter pour le régime des résidents, soit parce que le système de faveur consistant en une retenue à la source, bien que frappant des revenus bruts, aboutit à le taxer faiblement »<sup>204</sup>. Par conséquent, la protection octroyée par la citoyenneté européenne ne saurait justifier l'attribution d'un avantage fiscal réservé aux résidents, qui s'ajouterait à la prise en compte de la situation du contribuable non résident, permise par la possibilité offerte par la législation fiscale d'opter pour une imposition à la source à un taux avantageux. En retenant une telle approche, la Cour de justice fait preuve de pragmatisme et fonde explicitement son raisonnement sur l'« essence du régime d'imposition »<sup>205</sup>. La protection permise par la citoyenneté européenne ne s'applique pas de manière absolue, mais au regard des principes juridiques autour desquels s'organise le régime fiscal en cause. Sans l'affirmer, la Cour de justice semble finalement faire implicitement référence à la cohérence du système fiscal d'imposition pour justifier de limiter la protection fiscale accordée au citoyen européen contribuable. Le respect de la liberté de circuler du citoyen européen ne justifie pas que les non-résidents non imposables dans leur État de résidence puissent cumuler des avantages fiscaux qui sont au regard de la cohérence du système fiscal conçu comme alternatifs en

---

203. Point 47 de l'arrêt *Hilkka Hirvonen*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:765.

204. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 249.

205. Point 47 de l'arrêt *Hilkka Hirvonen*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:765.

fonction du régime d'imposition pour lequel a opté le contribuable.

**358.** La solution inverse aurait conduit à faire bénéficier le contribuable d'une forme de « sur-protection » juridique dans le cadre du respect de sa liberté de circulation en tant que citoyen européen en lui permettant de cumuler les avantages fiscaux et de minorer le montant de son impôt. Si l'égalité de traitement entre les contribuables de l'Union européenne converge avec le respect de la citoyenneté européenne, elle n'implique pas de favoriser volontairement les citoyens européens exerçant leur liberté de circulation aux dépens des citoyens européens sédentaires. Si l'invocation prioritaire de la citoyenneté européenne doit être envisagée, les juges européens devront conserver une analyse pragmatique des effets de cette protection afin que les citoyens européens ne soient pas incités à exercer leur liberté de circulation dans le seul but d'obtenir des avantages fiscaux du fait de leur mobilité. En effet, il ressortirait de l'utilisation opportuniste, voire abusive, de la citoyenneté européenne, le risque d'un abaissement généralisé de la légitimité de l'impôt, écartant l'appartenance des citoyens à une communauté politique au profit de la seule mobilité des contribuables.

## Conclusion du Chapitre 1

**359.** Au regard de l'exigence d'intégration qui anime l'Union européenne, la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas hésité à faire preuve d'activisme en combinant le respect des droits subjectifs attachés à la citoyenneté européenne au principe de non-discrimination, pour garantir l'accès des citoyens européens aux systèmes sociaux des États membres, mais aussi l'égalité de traitement des contribuables citoyens européens. La défense du droit de circuler et de séjourner du citoyen européen lui garantit au sein des systèmes nationaux une double protection : sociale et fiscale. La dimension juridique de la citoyenneté européenne se caractérise par la protection politique qu'elle accorde au citoyen européen, en tant que contribuable national.

**360.** Sans pour autant correspondre à ce que l'on pourrait identifier comme étant une véritable citoyenneté fiscale européenne, la jurisprudence européenne dégage à travers la protection qu'elle accorde au citoyen européen, une portée fiscale à la citoyenneté européenne dont les effets se déploient principalement au niveau des systèmes fiscaux nationaux. D'une part, l'accès du citoyen européen aux prestations sociales nationales a des conséquences sur l'équilibre financier des budgets nationaux obtenu par l'impôt. Il peut être bénéficiaire en tant que citoyen européen de dépenses sociales, sans, pour autant, que le lien politique entre lui et son État membre d'accueil se crée à partir de la reconnaissance d'un devoir fiscal dont il serait redevable en tant que membre de la communauté politique. D'autre part, le respect de la liberté de circulation du citoyen européen ne permet pas aux Parlements nationaux de voter ou maintenir certaines impositions, dessinant les contours d'un statut juridique transnational du contribuable fondé sur la protection de son statut de citoyen européen. Il en résulte, la coexistence de deux statuts politiques aux effets juridiques différents, voire divergents. D'un côté, la citoyenneté européenne qui, dépourvue d'attributs fiscaux, répond principalement à une logique de protection des citoyens européens à travers la fonction égalisatrice des droits attachés à ce statut. De l'autre, la citoyenneté nationale, qui procédant de la tradition démocratique, repose principalement sur la participation politique du citoyen, notamment en matière fiscale à travers le consentement de l'impôt dont dépend sa légitimité. Le devoir de payer l'impôt

qui s'impose au contribuable national en tant que citoyen est remis en cause par la protection sociale et fiscale permise par la citoyenneté européenne. Les intérêts individuels des citoyens européens peuvent primer sur la dimension collective de la solidarité nationale permise par l'impôt. Il en résulte un déséquilibre puisque les droits individuels se dissocient de l'appartenance du citoyen à une communauté politique déterminée, et des devoirs fiscaux que cette appartenance implique au regard des autres membres de cette communauté. Sous l'effet de la citoyenneté européenne, la place du citoyen face à l'impôt se transforme et s'individualise, affaiblissant sa dimension collective dont dépend sa légitimité.

**361.** Cette situation a conduit la Cour de justice de l'Union européenne à limiter l'interprétation audacieuse des dispositions relatives à la citoyenneté européenne. Dans un premier temps, elle est revenue sur sa jurisprudence en matière de droits sociaux mettant désormais l'accent sur la nécessité de l'intégration du citoyen européen migrant au sein de sa communauté politique d'accueil pour bénéficier de prestations sociales. Malgré l'invocabilité complémentaire de la citoyenneté européenne, le contrôle de l'obligation fiscale au regard de ce fondement n'est que subsidiaire. La réciprocité des droits et des devoirs du citoyen européen en matière fiscale peine à s'établir. Ceci tient à ce qu'à l'inverse des citoyennetés nationales, la citoyenneté européenne, si elle comporte des droits, est conçue sans devoirs fiscaux. L'émergence d'une véritable citoyenneté fiscale européenne doit être associée non plus seulement à la protection du citoyen, mais au statut politique permettant au citoyen européen de participer à la détermination de son devoir fiscal. C'est-à-dire de consentir l'impôt. Les droits politiques attachés à la citoyenneté européenne, notamment le droit de vote, doivent servir de fondement à cette évolution.

## Chapitre 2

# Le maintien de devoir fiscal par la participation politique permise par la citoyenneté européenne

362. Reconnaître et garantir le droit de circuler et de séjourner aux ressortissants européens n'est pas l'unique vocation de la citoyenneté européenne. Ce statut implique l'appartenance des individus à une même communauté politique, lui conférant au-delà de sa dimension juridique une véritable portée politique. À ce titre, à l'image des citoyennetés nationales, le principal attribut démocratique de la citoyenneté européenne est le droit de vote. Selon le paragraphe 2 de l'article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « les citoyens de l'Union jouissent des droits et sont soumis aux devoirs prévus par les traités. Ils ont, entre autres : le droit de vote et d'éligibilité aux élections au Parlement européen ainsi qu'aux élections municipales dans l'État membre où ils résident, dans les mêmes conditions que les ressortissants de cet État ». De ce fait, ils sont représentés au niveau de l'Union européenne par le Parlement européen et au niveau local par les assemblées délibérantes. L'appartenance des citoyens européens à l'Union européenne implique leur participation politique afin qu'ils puissent, par le biais de leurs représentants, peser sur la détermination des politiques et des droits et devoirs y correspondant, au niveau européen, mais aussi au niveau local. À travers cette double participation, les citoyens européens jouissent de droits politiques simultanément au sein du système juridique européen et national. Face à la réciprocité des droits et des devoirs qu'implique normalement la citoyenneté, il convient de rechercher si les effets politiques de cette participation sont susceptibles de compenser les conséquences juridiques de la protection sociale et fiscale permise sur la citoyenneté européenne, donc de redéfinir le rapport du contribuable national à son devoir de payer l'impôt, en tant que citoyen européen.



**363.** Cependant, en fonction du cadre juridique, européen ou local, dans lequel se déploie la participation politique permise par la citoyenneté européenne, ses effets ne sont pas de même nature. Si la participation politique du citoyen européen au niveau local peut produire des effets fiscaux, ses conséquences au niveau européen sont principalement budgétaires. La combinaison des deux révèle l'existence d'une citoyenneté financière européenne<sup>1</sup> à deux niveaux (Section I). Les prémisses en sont celles d'une appartenance politique du citoyen européen impliquant la reconnaissance de certaines obligations de nature financière. Toutefois, la portée politique de cette citoyenneté financière européenne demeure limitée (Section II). Ceci tient à ce que la mise en œuvre de la participation politique des citoyens européens et le déploiement de ses effets fiscaux et budgétaires sont largement dépendants des États membres.

## **Section I L'identification d'une citoyenneté financière européenne à deux niveaux**

**364.** La citoyenneté financière européenne se singularise par la disjonction de ses composantes fiscales et budgétaires, lesquelles ne produisent pas leurs effets au même niveau décisionnel. En plus de la portée fiscale essentiellement protectrice de la citoyenneté européenne, l'influence des droits politiques attachés à ce statut met en évidence l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire, dont le déploiement n'est possible que par le biais des États membres, à travers la participation politique du citoyen européen à la décision fiscale locale (§1). En l'absence d'une compétence fiscale européenne attachée à l'exercice d'un consentement européen de l'impôt, le statut politique reconnu au citoyen européen ne produit, au niveau de l'Union européenne, que des effets budgétaires (§2).

---

1. La citoyenneté financière est ici entendue de manière large comme « la participation et l'influence des citoyens dans le domaine des finances publiques ». Elle regroupe donc l'aspect fiscal et budgétaire des finances publiques. V. Jérôme GERMAIN, « La citoyenneté financière dans la philosophie politique de Habermas », *Gestion Finances Publiques* 2020, n° 6, p. 85. V. aussi Michel BORGETTO, « Brèves remarques sur la notion de citoyenneté financière » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, pp. 301-312.

## **§1. Le déploiement national d'une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire**

**365.** La citoyenneté européenne produit des effets politiques au niveau national. Ce statut permet au citoyen européen de s'intégrer dans les différentes sociétés nationales de l'Union européenne, en participant à la décision politique grâce à l'exercice de son droit de vote aux élections locales. À travers cette participation, s'établit, à partir de la citoyenneté européenne, un lien politique unissant directement les citoyens européens aux États membres (A). Les effets de cette participation pouvant être de nature fiscale, ils témoignent de la portée politique de la relation qu'entretiennent les citoyens européens avec les systèmes fiscaux nationaux (B).

### **A. L'existence d'un lien politique unissant directement les citoyens européens aux États membres**

**366.** Les effets de la relation politique qui s'établit entre les citoyens européens et les États membres s'expriment principalement au niveau local à travers la participation aux élections municipales reconnue à ces derniers (1), et dont les modalités d'organisation sont garanties par le droit dérivé (2). Le statut politique du citoyen européen se construit, en partie, à partir des États membres, grâce à la participation aux scrutins municipaux.

#### **1. La participation aux élections municipales reconnue aux citoyens européens**

**367. Le lien démocratique traditionnel entre citoyenneté et droit de vote.** De manière traditionnelle, « la citoyenneté s'exprime par son contenu juridique et sa référence déterminante à la nationalité »<sup>2</sup>, puisqu'elle correspond à un ensemble de droits et de devoirs attribués à des personnes en fonction de leur nationalité, parmi lesquels figurent le droit de vote et son corollaire, le droit d'exigibilité<sup>3</sup>. Madame Sophie Duchesne l'explique ainsi, « juridiquement, on peut étudier comment la réglementation de l'exercice du droit de vote et, plus largement, la définition des frontières de la citoyenneté s'articulent autour de la possession de la nationa-

---

2. Anicet LE PORS, *La citoyenneté*, 665, PUF, Paris, 2011, p. 56.

3. Dominique SCHNAPPER, *Qu'est-ce que la citoyenneté?*, Gallimard, Paris, 2000, p. 140.; Sophie DUCHESNE, « Citoyenneté, nationalité et vote : une association perturbée », *Pouvoirs* 2007, n° 1, p. 75.; Pierre-Yves CHICOT, « La citoyenneté entre conquête de droits et droits à conquérir », *Revue du droit public* 2005, 1, p. 214.

lité »<sup>4</sup>. Le citoyen, par le droit de vote, participe directement ou indirectement<sup>5</sup> à l'exercice du pouvoir sur un territoire déterminé, légitimant l'autorité publique à laquelle il sera soumis en tant que ressortissant national, « dans la mesure où le droit de vote est tout à la fois l'instrument privilégié et le symbole de la souveraineté des citoyens »<sup>6</sup>.

**368. La transposition du lien démocratique à l'échelle européenne, par le biais des États membres.** Le sens politique de la citoyenneté moderne est repris au niveau européen. En 1992, le traité de Maastricht rattache à la citoyenneté européenne un double droit de vote et d'éligibilité : aux élections européennes et aux élections municipales. De manière générale, l'introduction du droit de vote témoigne de l'évolution de l'Union européenne vers une véritable union politique démocratique, fondée sur une citoyenneté européenne, « théorisée à partir du modèle de la citoyenneté démocratique et libérale »<sup>7</sup>, et disposant des mêmes attributs que les citoyennetés nationales.

La reconnaissance du droit de vote aux élections locales s'inscrit au-delà de cette exigence démocratique et constitue une véritable avancée, allant même jusqu'à être reconnue comme étant « le droit le plus spectaculaire (accordé) aux citoyens européens »<sup>8</sup>. Jusqu'ici reconnu aux seuls citoyens nationaux, le droit de vote et d'éligibilité aux élections locales s'étend désormais à l'ensemble des citoyens européens. Les citoyens européens ne peuvent pas être exclus de la participation politique locale, même s'ils n'ont pas la nationalité de l'État membre dans lequel ils sont établis, rompant avec « les pratiques d'une citoyenneté (...) toujours exercée dans le cadre national »<sup>9</sup>.

**369. Le lien indissociable entre nationalité, citoyenneté et souveraineté ébranlé.** Face au caractère fortement symbolique du droit de vote, de nombreux États membres ont regretté cette évolution et l'ont même retardée<sup>10</sup>. En effet, « il s'agit d'un changement radical, car,

---

4. Sophie DUCHESNE, « Citoyenneté, nationalité et vote : une association perturbée », *Pouvoirs* 2007, n° 1, p. 71.

5. Cette distinction fait référence à la différence notionnelle entre la démocratie directe, la démocratie représentative et la démocratie semi-directe. V. Dominique CHAGNOLLAUD DE SABOURET et Pierre DE MONTALIVET, *Droit constitutionnel contemporain 1. Théorie générale, Régimes étrangers, Histoire constitutionnelle*, 10<sup>e</sup> éd., Dalloz, Paris, 2019, p. 237, 245 et 262.

6. Dominique SCHNAPPER, *Qu'est-ce que la citoyenneté ?*, Gallimard, Paris, 2000, p. 140.

7. Teresa PULLANO, *La citoyenneté européenne : un espace quasi étatique*, Presses de Sciences Po, Paris, 2014, p. 37.

8. Bozena ZIEDALSKI, « What does it mean to be a European Citizen and why the Concept of European Citizenship is important to the European Union », *New England Journal of International and Comparative Law* 2000, 6, p. 71 : « Recognizing the above implication, the Treaty of Maastricht has granted the most spectacular right to Euro-citizens - the right of political participation in national matters of member states ». Traduction par nos soins.

9. Dominique SCHNAPPER, *Qu'est-ce que la citoyenneté ?*, Gallimard, Paris, 2000, p. 246.

10. C'est notamment le cas de la France. V. à ce sujet, Bernard DELEMOTTE, « Le droit de vote des étrangers en France », *Migrations Société* 2007, n° 6, pp. 205-217 ; Dominique BREILLAT, « La citoyenneté européenne »,

traditionnellement, le droit de participation politique dans les États européens était réservé exclusivement à leurs propres ressortissants. Le concept semble radical à la lumière du nationalisme européen traditionnellement fort »<sup>11</sup>. La directive du Conseil du 19 décembre 1994, qui fixe les modalités d'application du droit de vote aux élections municipales,<sup>12</sup> mit du temps, dans certains États, à être transposée en droit interne. L'argument mis en avant par la doctrine selon lequel « l'exercice du droit de vote par les citoyens de l'Union européenne qui restent techniquement des étrangers dans leur État de résidence peut conduire à un examen plus critique de l'utilisation de la citoyenneté légale comme qualification électorale »<sup>13</sup>, explique la réticence des États membres. En effet, en reconnaissant le droit de vote aux élections locales aux citoyens européens, ce sont les fondements juridiques de la participation politique du citoyen en droit interne qui sont ébranlés. Le droit de vote attaché à la citoyenneté se dissocie de la nationalité pour reposer sur la résidence du citoyen européen, puisqu'« en s'appliquant à tout citoyen de l'Union résidant dans un État membre dont il n'est pas ressortissant, ce droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales et lors des scrutins européens, pose le principe d'une dissociation de l'acte électoral de la nationalité et de la citoyenneté du pays dans lequel il est mis en pratique : chaque "citoyen européen" a le droit de prendre part à la vie politique de l'État dans lequel il demeure indépendamment de ses liens culturels avec la nation de résidence »<sup>14</sup>. Cette évolution inédite donne naissance à « une citoyenneté multiniveau (car fondée sur des principes communs à l'ensemble des États et qui transcendent les traditions constitutionnelles des États-nations) et fondamentalement juridique (le droit est à la fois le vecteur et l'élément symbolique de la citoyenneté européenne en l'absence de nationalité européenne) »<sup>15</sup>. Dans le même temps, elle incite à remettre en cause la relation politique

---

*Annales de Philosophie et des Sciences Humaines* 2007, 1, n° 23, pp. 131-141 et Sylvie STRUDEL, « L'Europe, un nouvel espace de citoyenneté? Le vote des non-nationaux », *Revue internationale de politique comparée* 2009, 16, n° 4, pp. 559-568.

11. Bozena ZIEDALSKI, « What does it mean to be a European Citizen and why the Concept of European Citizenship is important to the European Union », *New England Journal of International and Comparative Law* 2000, 6, p. 71 : « *This is a radical change because traditionally the right of political participation in European states has been reserved exclusively to their own nationals. The concept seems radical in light of traditionally strong European nationalism* ». Traduction par nos soins.

12. Directive (CE) n°94/80 du Conseil du 19 décembre 1994 fixant les modalités de l'exercice du droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales pour les citoyens de l'Union résidant dans un État membre dont ils n'ont pas la nationalité, *JOUE L n°368* du 31 décembre 1994, pp. 38-47.

13. Heather LARDY, « Citizenship and the Right to Vote », *Oxford journal of legal studies* 1997, 17, n° 1, p. 99 : « *Over time, the exercise of voting rights by European Union citizens who technically remain aliens in their States of residence may lead to more critical scrutiny of the use of legal citizenship as a voter qualification* ». Traduction par nos soins.

14. Muriel RAMBOUR, « Elections et citoyenneté européennes : une mise en perspective post-nationale » in *Contribution au colloque international : " La construction européenne au prisme des élections au Parlement européen de juin 2004 "*, 2004, p. 7.

15. Philippe BLACHER, « Article 40. Droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales » in *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD, Cecilia RIZCALLAH et Sébastien

qu'entretient l'État avec ses nationaux et par delà l'exercice de la souveraineté en tant « qu'expression politique de la nation »<sup>16</sup>.

**370. La nécessité d'une révision constitutionnelle en France.** En France, une révision constitutionnelle fût nécessaire puisque l'article 3 de la Constitution du 4 octobre 1958 s'opposait à la reconnaissance d'un droit de vote aux élections locales aux citoyens européens. Saisi de la constitutionnalité de l'article 8B du traité de Maastricht, le Conseil Constitutionnel estima<sup>17</sup> que la participation politique des citoyens européens au niveau local était contraire à l'alinéa 4 de l'article 3 de la Constitution de 1958 selon lequel « sont électeurs, dans les conditions déterminées par la loi, tous les nationaux français majeurs des deux sexes, jouissant de leurs droits civils et politiques ». L'attribution du droit de vote aux élections locales pouvait conduire certains résidents communautaires, élus conseillers municipaux, à participer de manière indirecte à l'élection d'un organe législatif national, puisque les élus locaux participent à l'élection des sénateurs, cet organe représentant les collectivités territoriales. La Constitution de 1958 s'en trouve modifiée à la suite de la révision constitutionnelle de juin 1992, pour y faire figurer à l'article 88-3 que « sous réserve de réciprocité et selon les modalités prévues par le traité sur l'Union européenne signé le 7 février 1992, le droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales peut être accordé aux seuls citoyens de l'Union résidant en France. Ces citoyens ne peuvent exercer les fonctions de maire ni d'adjoint ni participer à la désignation des électeurs sénatoriaux et à l'élection des sénateurs. Une loi organique votée dans les mêmes termes par les deux Assemblées détermine les conditions d'application du présent article ».

**371. La création d'un lien politique au niveau local fondé sur la réciprocité.** Tout comme l'inscrit la Constitution française, le droit de vote aux élections municipales reconnu par le droit primaire de la citoyenneté européenne, repose sur une exigence de réciprocité. La question de la portée de cette réserve de réciprocité s'est posée. Comme l'expliquent Messieurs Dominique Chagnollaud de Sabouret et Aurélien Baudu « s'agissait-il de la reprise de la réserve de réciprocité au stade de l'engagement posé par le 15<sup>e</sup> alinéa du Préambule de la Constitution de 1946, ou bien d'une condition de réciprocité au stade de la mise en œuvre en vertu de laquelle la France n'accordait alors aux ressortissants des différents États membres que des droits équivalents à ceux accordés par ces mêmes États aux ressortissants français sur

---

VAN DROOGHENBROECK, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 995.

16. Teresa PULLANO, *La citoyenneté européenne : un espace quasi étatique*, Presses de Sciences Po, Paris, 2014, p. 11.

17. Cons. const., déc. n°92-308 DC du 9 avril 1992, *Maastricht I*, RFDA, 1992, p. 373-403 ; François LUCHAIRE, *L'Union européenne et la Constitution*, RDP, 1992, p. 589-607.

leur propre territoire ? »<sup>18</sup>. Le Conseil constitutionnel ne retient pas cette dernière hypothèse puisqu'il assimile l'exigence de réciprocité de l'article 88-3 de la Constitution à celle posée par le quinzième alinéa du Préambule de 1946<sup>19</sup>. Dans le cadre de sa participation à l'Union européenne, la France s'engage, au-delà de la mise en œuvre qui sera faite de cette obligation par les autres États membres, à accorder aux citoyens européens un droit de vote aux élections locales. La reconnaissance du droit de vote aux élections locales va au-delà de l'impératif de non-discrimination entre les citoyens européens et garantit la possibilité au citoyen européen migrant de s'intégrer au sein d'une nouvelle communauté nationale<sup>20</sup> par le biais de la démocratie locale, faisant de la commune le « lieu privilégié d'insertion des étrangers à l'UE »<sup>21</sup>, niveau auquel, il est en général impliqué durablement du fait de ses obligations personnelles et économiques. Si un lien politique se crée directement entre le citoyen européen et l'État membre, il ne se réalise qu'à l'échelle locale puisque la citoyenneté européenne ne permet pas de participer aux élections nationales. La reconnaissance du droit de vote aux élections locales témoigne cependant d'un changement de paradigme. Le ressortissant européen n'est plus seulement considéré comme un acteur économique, c'est-à-dire comme un citoyen de marché, mais également comme un acteur politique disposant de certaines prérogatives normalement attachées aux citoyens nationaux, c'est-à-dire comme un citoyen européen.

## **2. Les modalités de l'exercice du droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales garanties par le droit dérivé**

**372. La conciliation de la mise en œuvre du droit de vote aux élections locales et la préservation de la souveraineté politique des États membres.** La reconnaissance du droit de vote aux élections locales ne suppose pas une harmonisation globale des régimes électoraux nationaux. Face à l'hétérogénéité des systèmes politiques locaux et à la diversité des pratiques électorales, il est nécessaire de fixer les modalités d'exercice du droit de vote et d'éligibilité aux élections

---

18. Dominique CHAGNOLLAUD DE SABOURET et Aurélien BAUDU, *Droit constitutionnel contemporain 2. La constitution de la Ve République*, 9<sup>e</sup> éd., Dalloz, Paris, 2019, p. 636.

19. Cons. const., déc. n°98-400 DC du 20 mai 1998, *Loi organique déterminant les conditions d'application de l'article 88-3 de la Constitution relatif à l'exercice par les citoyens de l'Union européenne résidant en France, autres que les ressortissants français, du droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales, et portant transposition de la directive 94/80/CE du 19 décembre 1994*, paragraphe 5.

20. Loïc AZOULAI, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, p. 14. et 15 et Philippe BLACHER, « Article 40. Droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales » in *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD, Cecilia RIZCALLAH et Sébastien VAN DROOGHENBROECK, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 996.

21. Emmanuel AUBIN, « La transposition dans l'ordre constitutionnel français du droit de vote et d'éligibilité des citoyens européens résidant en France aux élections municipales : vers une citoyenneté multiple ? », *Les Petites affiches* 1998, n° 99, p. 27.

municipales afin que tous les citoyens de l'Union, qu'ils soient ou non ressortissants de leur État membre de résidence, puissent jouir de ce droit dans des conditions similaires<sup>22</sup>. Selon la directive 94/80/CE, peut voter et être éligible aux élections européennes, le citoyen européen au sens du droit primaire. C'est-à-dire toute personne disposant de la nationalité d'un État membre, qui sans avoir la nationalité de l'État membre dans lequel il réside, répond néanmoins aux conditions selon lesquelles la législation de l'État membre de résidence subordonne le droit de vote et d'éligibilité de ses propres ressortissants<sup>23</sup>.

La participation politique du citoyen européen au niveau local reste conditionnée aux modalités d'organisation du régime électoral national, lequel demeure de la compétence exclusive des États membres, y compris concernant les élections locales. Chaque État membre est libre d'organiser les conditions d'exercice du vote et de l'éligibilité sous réserve de respecter le principe de non-discrimination entre les nationaux et les citoyens européens non nationaux. Pour pouvoir voter en France, le citoyen doit être âgé de 18 ans, être inscrit sur les listes électorales et ne pas avoir été déchu de ses droits électoraux par une condamnation. Ainsi, l'article 1er de la loi organique n°98-404 du 25 mai 1998 relative au droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales dispose que les ressortissants de l'Union européenne « peuvent demander leur inscription si elles jouissent de leur capacité électorale dans leur État d'origine et si elles remplissent les conditions légales autres que la nationalité française pour être électeurs et être inscrites sur une liste électorale en France ». Les ressortissants européens, malgré leur citoyenneté européenne, ne peuvent pas voter aux élections locales françaises s'ils ne répondent pas à ces conditions.

**373. Un droit de vote aux élections locales n'emportant pas l'éligibilité des citoyens européens non nationaux.** L'exercice du droit de vote et d'éligibilité aux élections locales n'est pas absolu puisque la directive pose des limites à l'éligibilité des citoyens européens non nationaux. Selon le paragraphe 3 de l'article 5 de la directive, « les États membres peuvent disposer que seuls leurs propres ressortissants sont éligibles aux fonctions de chef, d'adjoint ou de suppléant ou encore de membre du collège directeur de l'exécutif d'une collectivité locale de base si ces personnes sont élues pour exercer ces fonctions pendant la durée du mandat ». Les États membres ont la possibilité de réserver l'accès à certaines fonctions politiques

---

22. Marianne DONY, « La citoyenneté européenne à la croisée entre les États membres et l'Union européenne » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 66. Sur cette question V. aussi Eugénie DUVAL, « L'élection et le statut des députés européens. Quelles perspectives pour un droit électoral et parlementaire pour l'Union ? » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 343-359.

23. Article 3 de directive (CE) n°94/80 du Conseil, du 19 décembre 1994, fixant les modalités de l'exercice du droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales pour les citoyens de l'Union résidant dans un État membre dont ils n'ont pas la nationalité, *JOUE L* n°368 du 31 décembre 1994, pp. 38-47.

aux seuls ressortissants nationaux. Selon la doctrine, « les limitations, ouvertes aux États, sont relatives à l'éligibilité en vertu de l'équation protectrice de la souveraineté nationale, nationalité = loyauté »<sup>24</sup>. Elles se fondent sur le postulat classique selon lequel la citoyenneté ne peut être attribuée qu'aux nationaux qui du fait de leur appartenance politique au peuple ou à la nation<sup>25</sup> sont les seuls légitimes pour exercer certaines fonctions de représentation démocratique au nom de la souveraineté nationale. Sans exclure le citoyen européen de la participation à la politique locale dans son État membre d'accueil, la nationalité devient un critère discriminant permettant de refuser au citoyen européen non national le bénéfice de certains droits accordés aux nationaux, comme la possibilité de se faire élire. Ces restrictions ont fait l'objet de critiques de la part de la doctrine. L'analyse acerbe du Professeur Sylvie Strudel le révèle puisque, selon elle, « le droit de vote des ressortissants européens n'est qu'une ébauche de citoyenneté européenne vécue puisque seules les personnes les mieux intégrées à la vie communale en usent. Mais surtout, il s'agit d'une citoyenneté au rabais et discriminatoire. Au rabais puisque les ressortissants étrangers ne peuvent être ni adjoints, ni maires »<sup>26</sup>.

**374. Les dérogations prévues par la directive.** Le chapitre III prévoit des dispositions dérogatoires, notamment pour les États membres où la part des citoyens européens qui y résident sans en avoir la nationalité et qui sont en âge de voter dépasse 20 % du corps électoral. Les raisons de ces dérogations sont à rechercher dans le préambule de la directive. L'idée avancée par le législateur européen est que « la citoyenneté de l'Union vise à mieux intégrer les citoyens de l'Union dans leur pays d'accueil et qu'il est, dans ce contexte, conforme aux intentions des auteurs du traité d'éviter toute polarisation entre listes de candidats nationaux et non nationaux ». Il s'agit d'éviter une surreprésentation des citoyens européens migrants. La représentation politique locale doit rester uniforme et correspondre à la communauté des citoyens locaux prise dans son ensemble, qu'ils soient nationaux ou européens. Ce risque est particulièrement identifiable dans les États membres à faible démographie attirant de nombreux citoyens européens non nationaux ; comme c'est le cas de la Belgique ou du Luxembourg. Dès lors, l'article 12, paragraphe 1 prévoit qu'il est possible de « réserver le droit de vote aux électeurs visés à l'article 3 qui résident dans cet État membre pendant une période minimale qui ne peut pas dépasser la durée égale à un mandat de l'assemblée représentative

---

24. Sylvie STRUDEL, « Les citoyens européens aux urnes : les usages ambigus de l'article 8B du Traité de Maastricht », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, p. 51.

25. Cette distinction fait référence à la distinction théorique mise en avant sous la révolution française entre la souveraineté populaire et la souveraineté nationale. Dans le premier cas, l'origine du pouvoir émane du peuple et est directement exercé par celui-ci (théorie de la démocratie directe), alors que dans le second cas, le pouvoir émane de la nation et est exercé par le biais des représentants de celle-ci (régime représentatif). En pratique ces deux théories se concilient désormais à travers la théorie de la démocratie représentative.

26. Sylvie STRUDEL, « Les citoyens européens aux urnes : les usages ambigus de l'article 8B du Traité de Maastricht », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, p. 59.



municipale » et de « réserver le droit d'éligibilité aux éligibles visés à l'article 3 qui résident dans cet État membre pendant une période minimale qui ne peut pas dépasser une durée égale à deux mandats de cette assemblée ». Dans ce cas particulier, l'effectivité du droit de vote et d'éligibilité accordé au citoyen européen est conditionnée à la durée de son séjour dans l'État membre d'accueil, permettant de s'assurer du niveau d'intégration du citoyen européen dans la communauté locale d'accueil. La portée politique du droit de vote aux élections locales n'est pas alors la même dans les États membres répondant à ces dérogations, puisque le droit de vote aux élections locales n'est plus le moyen permettant l'intégration au sein de la communauté politique d'accueil, mais au contraire la conséquence de l'intégration préalable du citoyen européen dans l'État membre d'accueil.

**375.** Malgré les précautions politiques prises concernant les modalités d'exercice du droit de vote aux élections municipales, cette évolution politique témoigne des rapports directs qu'entretiennent les citoyens européens avec les États membres et de la capacité qu'a la citoyenneté européenne de produire des effets politiques en droit interne, ces derniers pouvant être de nature fiscale.

## **B. La portée politique des relations entretenues entre les citoyens européens et les systèmes fiscaux nationaux**

**376.** Le droit de vote aux élections locales permet l'intégration locale d'un citoyen européen qui décide de s'installer durablement dans une autre communauté politique que la sienne. Cette participation s'étend aux questions fiscales, puisque la fiscalité, en tant que ressource budgétaire, a une importance financière particulière au niveau local. Est attachée à la participation politique du citoyen européen au niveau des États membres, une prérogative fiscale dont la mise en œuvre dessine l'ébauche d'une citoyenneté fiscale européenne, s'exprimant à travers le droit de vote aux élections municipales (1). Limitée aux collectivités locales, la portée politique de cette citoyenneté fiscale européenne embryonnaire reste néanmoins largement insuffisante (2).

### **1. L'ébauche d'une citoyenneté fiscale européenne à travers le droit de vote aux élections locales**

**377. Le lien entre autonomie politique et autonomie fiscale.** La fiscalité par l'enjeu financier qu'elle revêt<sup>27</sup> est une prérogative importante au niveau local. La répartition de la

---

27. A ce titre, l'autonomie fiscale locale est, sans se confondre, largement rattachée à l'autonomie financière dont disposent les collectivités locales puisqu'elle en révèle le degré.

compétence fiscale entre les différents niveaux décisionnels dépend de la forme constitutionnelle de l'État. Les attributions fiscales locales ne seront pas forcément les mêmes selon qu'on se situe dans un État fédéral, régional ou bien unitaire. La forme de l'État ne permet pas de préjuger de l'indépendance fiscale des collectivités locales<sup>28</sup>, fondée sur l'existence d'une compétence fiscale propre. Elle peut, malgré tout, présager du niveau d'autonomie fiscale qui peut être accordé à l'échelle locale et de l'étendue des pouvoirs exercés dans ce cadre<sup>29</sup>. Dans l'affaire des travailleurs de la Rioja<sup>30</sup>, la Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée dans le cadre de l'appréciation de la sélectivité des aides d'État sur les caractéristiques imposées aux collectivités territoriales pour que leurs règles fiscales soient qualifiées de mesures indépendantes du système fiscal national. Pour cela, la Cour de justice rappelle que les conditions d'autonomie institutionnelle, procédurale, économique et financière sont les seules qui doivent être remplies pour que le territoire relevant de la compétence d'une autorité infra-étatique, c'est-à-dire la collectivité territoriale, soit le cadre pertinent pour apprécier si une décision adoptée par celle-ci est de nature sélective. En ce qui concerne l'autonomie procédurale, la Cour explique que le critère essentiel aux fins de déterminer s'il existe une autonomie procédurale n'est pas l'étendue de la compétence reconnue à l'entité infra-étatique, mais la possibilité pour cette entité, en vertu de cette compétence, d'adopter une décision indépendamment, c'est-à-dire sans que le gouvernement central puisse directement intervenir sur son contenu<sup>31</sup>.

---

28. A ce sujet le Professeur Ludovic Ayrault distingue très clairement « l'indépendance fiscale » de « l'autonomie fiscale » et explique que « sans correspondre, on le sait, à la forme juridique de l'État – unitaire ou fédéral – le curseur peut alors être librement placé entre ces deux extrémités, l'une étant l'indépendance marquée par la souveraineté politique et, l'autre, l'absence d'habilitation juridique accordée aux organes et entités infra-étatiques pour intervenir dans le champ fiscal ». V. Ludovic AYRAULT, « L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question : réflexions sur sa remise en cause », *Gestion et Finances Publiques* 2017, n° 2, p. 26. Sur la notion d'autonomie fiscale, le Professeur Jacques Blanc considère quant à lui qu'elle « est mal définie et semble ne posséder aucune valeur opératoire : le concept est, tout à la fois, polysémique et polymorphe » V. Jacques BLANC, « De la compétence au pouvoir fiscal : vers un modèle latin d'autonomie », *Archives de Philosophie du Droit. Paris* 2002, 46, p. 34.

29. Andreas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale infra-étatique », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, pp. 19-27.

30. CJUE, 11 septembre 2008, aff. C-428/06 à C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) et autres c/ Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya et autres.*, Rec. p. I-06747. Pour une étude sur cet arrêt, V. par exemple Koen LENAERTS, « The Law of the European Union and the Exercise by Regions of their Tax Powers » in *Fiscal Federalism in the European Union*, sous la dir. de Flemish Department of FINANCE et BUDGET, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2012, pp. 15-38; Lydia LEBON, *La territorialité et l'Union européenne : approches de droit public*, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 593 et suiv.; Grégory GODIVEAU, « L'autonomie financière des collectivités territoriales à l'épreuve du droit de l'Union européenne » in *L'Union européenne et l'autonomie locale et régionale*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 178. à 180.

31. Sur l'articulation entre fédéralisme fiscal interne (autonomie fiscale locale) et intégration européenne, v. notamment Edoardo TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des Etats membres face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Larcier,

L'autonomie fiscale locale dépend largement de l'organisation constitutionnelle étatique. Comme le résume le Professeur Ludovic Ayrault « tout dépend, pour notre sujet, du degré de décentralisation souhaité, ce dernier variant notamment en fonction de considérations historiques, géographiques, voire, politiques »<sup>32</sup>. Les prérogatives fiscales reconnues aux collectivités infra-étatiques diffèrent d'un État membre à un autre. Certaines peuvent bénéficier d'une véritable compétence fiscale d'attribution leur permettant de créer des impositions et d'en déterminer l'assiette et les modalités de recouvrement, d'autres ne se voient qu'affecter des recettes fiscales<sup>33</sup>. Conformément aux principes de légalité fiscale, l'exercice de la prérogative fiscale au niveau local repose toujours sur les Parlements nationaux, à travers l'attribution d'une compétence fiscale ou l'habilitation à exercer cette compétence par le législateur. Il en ressort une forme de prise en compte du principe du consentement de l'impôt. Dès lors, « à l'attribution aux autorités locales de prérogatives ayant une incidence sur les obligations fiscales des contribuables assujettis à l'impôt sur ces territoires, que l'on pourrait assimiler à une certaine forme d'autonomie fiscale, s'étend celle visant à l'exercice de compétences législatives ou réglementaires en matière fiscale. Cela pose ainsi l'acceptation d'une conception large de l'autonomie fiscale »<sup>34</sup>.

**378. L'existence discutée d'une autonomie fiscale des collectivités locales françaises.** En France, l'article 72-2 de la Constitution de 1958 reconnaît que les collectivités territoriales « bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi. Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine ». L'article 34 de la Constitution prévoit que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, y compris locales. Le législateur peut habiliter les collectivités locales à exercer une compétence fiscale dérivée. Au-delà de l'autonomie financière<sup>35</sup>, la question de l'autonomie fiscale des collectivités locales s'est posée. Le

---

Bruxelles, 2010, 572 p.

32. Ludovic AYRAULT, « L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question : réflexions sur sa remise en cause », *Gestion et Finances Publiques* 2017, n° 2, p. 25.

33. Marie-Christine STECKEL-MONTES, « Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil », *Revue française de droit constitutionnel* 2005, n° 1, pp. 19-33 et Philippe DE ROCCA SERRA, *L'approche constitutionnelle de l'autonomie financière locale en France*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 20.

34. *Ibid.*, p. 21.

35. Pour des ouvrages à ce sujet, V. par exemple, Laurence TARTOUR, *L'autonomie financière des collectivités territoriales en droit français*, 55, LGDJ, Paris, 2012, p. 532; Marc LEROY (dir.) *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, Economica, Paris, 2017, 442 p. Pour quelques contributions, V. Michel VERPEAUX, « Compétences des collectivités territoriales et respect de leur autonomie financière », *L'Actualité juridique. Droit administratif* 2011, n° 04, p. 218; Eric OLIVA, « La conception de l'autonomie financière locale quel contenu ? quelle effectivité ? », *Gestion & Finances Publiques* 2017, n° 2, pp. 13-24; Xavier CABANNES, « L'autonomie financière des collectivités territoriales après les récentes lois financières », *L'Actualité juridique. Droit adminis-*

Conseil constitutionnel affirme dans une décision relative à la suppression de la taxe professionnelle, « qu'il ne résulte ni de l'article 72-2 de la Constitution ni d'aucune autre disposition constitutionnelle que les collectivités territoriales bénéficient d'une autonomie fiscale »<sup>36</sup>. Si la question semble *a priori* tranchée, la portée de cette solution doit en réalité être nuancée. Comme le révèle une lecture attentive de cette décision, le refus, par le Conseil constitutionnel, de reconnaître une autonomie fiscale aux collectivités territoriales ne doit pas conduire à nier l'existence de celle-ci. La doctrine s'est efforcée de replacer la solution rendue par le Conseil constitutionnel dans son contexte juridique et textuel. Le Professeur Ludovic Ayrault le fait très clairement puisque selon lui, « en se prononçant ainsi, le Conseil constitutionnel n'a fait que remplir son office, autrement dit opérer un contrôle de la conformité de la loi par rapport à la Constitution, et uniquement par rapport aux normes constitutionnelles. Or, si le troisième alinéa de l'article 72 précise certes que les collectivités territoriales " disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences ", il ne ressort pas du deuxième alinéa de l'article 72-2, aux termes duquel " la loi peut les autoriser à (...) fixer l'assiette et le taux [des impositions de toutes natures] dans les limites qu'elle détermine ", que la Constitution les habilite directement à exercer le pouvoir fiscal de l'État. Elles ne peuvent le faire que si le législateur les y habilite à son tour. En ce sens, le Conseil constitutionnel a eu raison de constater l'absence d'autonomie fiscale des collectivités territoriales. Il ne l'a toutefois fait, rappelons-le, qu'au regard des normes constitutionnelles, ce qui ne signifie nullement le rejet de toute autonomie fiscale au regard des autres normes de notre ordre juridique »<sup>37</sup>. Comme l'indique également Dominique Rousseau, le Conseil constitutionnel se borne à affirmer que la Constitution de 1958 ne reconnaît aucun pouvoir fiscal aux collectivités territoriales<sup>38</sup>, sans pour autant réfuter l'existence d'une autonomie fiscale dont la source normative se trouve ailleurs que dans la Constitution. Finalement, en ne reconnaissant pas l'existence d'une autonomie fiscale locale, le Conseil constitutionnel fait une application stricte des dispositions constitutionnelles en conciliant de manière cohérente les articles 34 et 72-2 de la Constitution. La fiscalité relevant, selon l'article 34 de la Constitution, de la compétence exclusive du

---

*tratif* 2018, n° 13, p. 720.

36. Cons. const., déc. n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finance 2010*, considérant 64.

37. Ludovic AYRAULT, « L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question : réflexions sur sa remise en cause », *Gestion et Finances Publiques* 2017, n° 2, p. 25. et 26. Néanmoins, sur ce point la doctrine a pu considérer dans une forme d'excès de langage que « si la décentralisation n'implique pas l'autonomie fiscale telle que le Conseil constitutionnel l'entend en dehors du cas très spécifique de l'outre-mer<sup>19</sup>, il n'en demeure pas moins que la Constitution reconnaît aux collectivités territoriales la possibilité d'exercer une partie du pouvoir fiscal de l'État ». V. Alain PARIENTE, « La fiscalité locale, l'autonomie financière et la décentralisation : retour sur quelques malentendus », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 51.

38. Cité par Loïc PHILIP, « Liberté et spécificité locales face au principe d'égalité fiscale » in *Droit constitutionnel local. Égalité et liberté locale dans la Constitution*, sous la dir. de Anne-Marie LE POURHIET, Economica, Paris, 1999.

législateur, la reconnaissance d'une autonomie fiscale aux collectivités locales ne saurait se fonder sur une disposition constitutionnelle telle que l'article 72-2 puisque cela reviendrait finalement, à méconnaître l'article 34 de la Constitution, et au-delà, le principe politique du consentement de l'impôt dont il est la traduction juridique. Le Professeur Loïc Philip précise d'ailleurs que « la reconnaissance d'un pouvoir fiscal local de rang constitutionnel se heurte à deux grands principes garantis par la Constitution : la légalité fiscale et l'égalité devant l'impôt, lesquels sont difficilement conciliables avec la reconnaissance d'une trop large autonomie fiscale locale »<sup>39</sup>.

**379. La mise en oeuvre de l'autonomie fiscale locale.** Il est possible de considérer que l'État, en autorisant les collectivités territoriales à fixer l'assiette et le taux de certains impôts locaux, leur reconnaît une autonomie fiscale fondée sur l'habilitation législative dont elles disposent pour exercer une compétence fiscale<sup>40</sup>. Cette interprétation va dans le sens des dispositions de la Charte européenne de l'autonomie locale, qui stipule qu'« une partie au moins des ressources financières des collectivités locales doit provenir de redevances et d'impôts locaux dont elles ont le pouvoir de fixer le taux, dans les limites de la loi »<sup>41</sup>, reconnaissant implicitement l'existence d'une autonomie fiscale locale. En principe<sup>42</sup>, les collectivités locales françaises peuvent modifier le champ d'application d'une imposition préalablement établie par le législateur, en accordant certaines exonérations ou certains abattements, fixer le taux de certains impôts dans la limite des taux déterminés par le législateur national<sup>43</sup> et enfin renoncer à lever certains impôts directs locaux et taxes assimilées rendus facultatifs par la loi. En pratique, l'exercice de cette compétence fiscale est attribué aux assemblées délibérantes

---

39. Loïc PHILIP, « L'autonomie financière des collectivités territoriales », *Cahiers du Conseil constitutionnel* 2002, n° 12, V. aussi Loïc PHILIP, « Liberté et spécificité locales face au principe d'égalité fiscale » in *Droit constitutionnel local. Égalité et liberté locale dans la Constitution*, sous la dir. de Anne-Marie LE POURHIET, Economica, Paris, 1999 et Marie-Christine STECKEL-MONTES, « Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil », *Revue française de droit constitutionnel* 2005, n° 1, pp. 19-33.

40. Le Professeur Michel Bouvier parle d'un pouvoir fiscal dérivé de celui du Parlement. V. Michel BOUVIER, « Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 4, pp. 55-67.

41. Article 9 de la Charte européenne de l'autonomie locale. V. aussi Ludovic AYRAULT, « L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question : réflexions sur sa remise en cause », *Gestion et Finances Publiques* 2017, n° 2, p. 27.

42. De nombreuses études attestent de la diminution progressive de l'autonomie fiscale des collectivités locales, notamment à travers la suppression de certains impôts locaux. V. Michel BOUVIER, « Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 4, pp. 55-67; Ludovic AYRAULT, « L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question : réflexions sur sa remise en cause », *Gestion et Finances Publiques* 2017, n° 2, pp. 25-30; Paul HERNU, « L'érosion continue de l'autonomie fiscale et financière des collectivités locales », *Gestion Finances Publiques* 2019, 1, n° 1, pp. 29-36.

43. A ce titre la Direction générale des collectivités locales met à disposition des élus locaux un guide pratique sur les règles de vote des taux des impôts directs locaux et taxes assimilées.

locales, lesquelles, au niveau municipal, sont élues par les citoyens nationaux et européens. Les élus locaux disposent d'un certain pouvoir fiscal, l'autonomie fiscale locale reposant ainsi sur des organes démocratiquement élus.

**380. Le lien politique entre l'autonomie fiscale locale et la citoyenneté européenne.** Le lien politique entre l'exercice de la compétence fiscale et le citoyen se recrée au niveau local, à travers la participation du citoyen aux élections municipales, incluant désormais le citoyen européen. Dans la directive 94/80/CE, les « élections municipales » sont « les élections au suffrage universel direct visant à désigner les membres de l'assemblée représentative et, le cas échéant, selon la législation de chaque État membre, le chef et les membres de l'exécutif d'une collectivité locale de base »<sup>44</sup>. Certes, « la compétence des collectivités locales se limite donc, pour les impôts dits locaux, à quelques aménagements très marginaux des règles d'assiette et à la fixation des taux (dont les variations sont étroitement encadrées par les règles légales) »<sup>45</sup>. Malgré cette autonomie fiscale restreinte, les organes délibérants, en tant que représentants locaux élus par les citoyens, sont néanmoins habilités par le législateur national à exercer une compétence fiscale. Le processus de légitimation de l'impôt, attaché à la citoyenneté fiscale, se renouvelle à l'échelle locale, conformément au principe selon lequel « les impôts ne peuvent être établis légitimement que par le consentement du peuple ou ses représentants »<sup>46</sup>.

Finalement, la citoyenneté fiscale s'exprime doublement. Une première fois au niveau national, à travers l'habilitation donnée par le législateur fiscal, légitimant l'existence d'une compétence fiscale locale et légalisant l'obligation fiscale qui découlera de son exercice délégué. Puis une seconde fois, à travers la participation de l'organe représentant les citoyens locaux, légitimant l'exercice de la compétence fiscale au niveau local. La citoyenneté européenne permet au citoyen européen, à travers le vote aux élections municipales, de participer

---

44. Article A de directive (CE) n°94/80 du Conseil, du 19 décembre 1994, fixant les modalités de l'exercice du droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales pour les citoyens de l'Union résidant dans un État membre dont ils n'ont pas la nationalité, *JOUE L* n°368 du 31 décembre 1994, pp. 38-47.

45. Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Les limites aux compétences du pouvoir législatif en matière fiscale », *Revue internationale de droit comparé* 2006, 58, n° 2, p. 651.

46. Jean-Jaques ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*, 1755, p. 73.

à travers ses représentants locaux<sup>47</sup> à la légitimation de l'impôt au niveau de la commune<sup>48</sup>. Par conséquent, la relation politique qui se noue entre le citoyen européen et son État d'accueil, à travers la participation politique permise par le droit de vote aux élections municipales, produit des effets fiscaux.

**381. L'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire.** L'autonomie fiscale des collectivités locales ne répond pas aux mêmes caractéristiques dans l'ensemble des États membres. La portée fiscale du droit de vote aux élections municipales attaché à la citoyenneté européenne peut varier d'un État membre à l'autre. Pour autant, le rapport explicatif, adossé à la Charte européenne de l'autonomie locale, explique à propos de l'autonomie fiscale

---

47. Une participation directe du citoyen à la politique locale, basée sur le modèle de la démocratie directe peut également être envisagée. A ce sujet, la Suisse bien que pays non membre de l'Union européenne, offre un exemple intéressant de participation directe du citoyen à la politique fiscale locale, à travers l'utilisation des référendums financiers. En effet, comme l'indique Christophe Premat « l'objet des référendums cantonaux concerne souvent l'imposition, comme c'est le cas avec une initiative populaire présentée en juin 2001 dans le même canton sous le nom : "Oui à la baisse d'impôt pour deux tiers des Vaudois - Halte aux privilèges fiscaux - Justice et solidarité entre les communes vaudoises" ». V. Christophe PREMAT, « Les pratiques du référendum local en Suisse et en Allemagne : état des lieux », *Pouvoirs Locaux : les cahiers de la décentralisation* 2004, n° 62, p. 147. A travers ces référendums financiers les citoyens peuvent se prononcer directement sur des questions de nature fiscale. Aussi, la généralisation de ce type de mécanismes participatifs aux États membres de l'Union européenne, si elle était envisagée, permettrait de renforcer l'implication des citoyens européens dans la politique fiscale locale, consolidant l'existence d'une véritable citoyenneté fiscale européenne, dont nous démontrons l'existence. D'ailleurs, Christophe Premat explique également que « depuis les années 1970, des rapports successifs du Conseil de l'Europe préconisent le recours au référendum pour impliquer les citoyens européens à la vie locale ». V. Christophe PREMAT, « L'inclusion progressive du référendum local en Europe » in *Le référendum*, sous la dir. de Francis HAMON, La documentation française, Paris, 2007, p. 52. En France, le référendum local est reconnu en France depuis la loi organique n°2003-705 du 1er août 2003 relative au référendum local, JORF n°177 du 2 août 2003 p. 13218. Toutefois, son utilisation reste largement résiduelle et n'inclut pas les questions fiscales.

48. A ce titre, l'article 1650 du Code général des impôts, prévoit l'institution d'une commission communale des impôts directs. Cette commission est composée de sept membres, le maire ou l'adjoint délégué, un président, et six commissaires. Ces commissions communales ont plusieurs missions, dont dresser la liste des locaux de référence et des locaux types retenus pour déterminer la valeur locative des biens imposables aux impôts locaux (articles 1503 et 1504 du Code général des impôts), établir les tarifs d'évaluation des locaux de référence pour les locaux d'habitation (article 1503 du Code général des impôts). Le montant des impôts locaux dû par le contribuable dépend alors des valeurs locatives et des tarifs d'évaluation préalablement établis par ces commissions. Ainsi, l'exercice par le citoyen européen de son droit de vote aux élections municipales permis par la citoyenneté européenne, permet d'identifier l'existence d'une relation fiscale, dont les caractéristiques peuvent être assimilées à celles de la citoyenneté fiscale, puisque le citoyen européen, désignera le maire et ses adjoints, qui lors de ces commissions agiront en tant que représentants. Ces commissions sont également composées de commissaires. Ces derniers doivent être de nationalité française ou ressortissants d'un État membre de l'Union européenne, être âgés d'au moins 25 ans, jouir de leurs droits civils, être inscrits sur l'un des rôles d'impôts directs locaux dans la commune, être familiarisés avec les circonstances locales et posséder une connaissance suffisante pour l'exécution des travaux de la commission. Ces commissaires sont désignés par le directeur départemental des finances publiques sur une liste de contribuables, dont peuvent faire partie les citoyens européens. Cependant, dans ce cas, la relation fiscale qui se noue entre le citoyen européen et la commune ne se fonde pas sur la citoyenneté européenne mais sur le statut de contribuable local du ressortissant européen.

dégagée par le paragraphe 3 de l'article 9 de ce texte<sup>49</sup> que « l'exercice d'un choix politique dans l'évaluation des avantages des services fournis par rapport au coût pour le contribuable local ou l'usager est un devoir fondamental des élus locaux »<sup>50</sup>. Le droit de mettre à la charge du contribuable local une obligation fiscale repose, en partie, par habilitation législative, sur les élus locaux en tant que représentants politiques des citoyens locaux (nationaux et européens). Par conséquent, la relation entre la participation politique des citoyens et la légitimité de l'obligation fiscale dont dépendra sa légalité se matérialise à l'échelle locale, fondant l'existence d'une citoyenneté fiscale incluant les citoyens européens. La participation des citoyens européens aux scrutins municipaux, au-delà, comme l'explique Sylvie Strudel de « donn(er) plus facilement corps à la construction d'une citoyenneté de l'Union "par le bas" »<sup>51</sup>, permet l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne à partir du niveau local. Le lien juridique qui s'établit entre le citoyen européen et l'Union européenne à travers la protection fiscale permise par la citoyenneté européenne est complété par un lien politique permettant la participation du citoyen européen à la décision fiscale locale. Au niveau local, les effets fiscaux de la citoyenneté européenne s'étendent puisqu'à la composante protectrice s'ajoute une composante participative, permettant de consolider l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire, et de compenser le déséquilibre politique lié à l'absence de consentement européen de l'impôt. La participation politique du citoyen européen étant limitée aux élections municipales, les composantes fiscales de la citoyenneté européenne ne se révèlent simultanément qu'à ce niveau. L'embryon d'une citoyenneté fiscale européenne se matérialise, mais sa portée politique reste en pratique largement limitée, puisqu'elle ne s'exprime qu'à travers les États membres et n'a qu'une dimension locale.

## 2. Une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire

**382. La portée politique limitée d'une citoyenneté fiscale européenne à la dimension locale.** Si le vote aux élections municipales des citoyens européens permet l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne, celle-ci n'est, pour l'instant, que le prototype très incomplet d'une véritable citoyenneté fiscale européenne. Ces effets ne se matérialisent qu'au niveau local, ce qui en limite considérablement la portée et compense difficilement le déséquilibre politique né de la modification du rapport du contribuable national à son obligation de payer l'impôt dans le cadre de la protection politique dont il bénéficie en tant que citoyen européen.

---

49. Selon cet article : « Une partie au moins des ressources financières des collectivités locales doit provenir de redevances et d'impôts locaux dont elles ont le pouvoir de fixer le taux, dans les limites de la loi ».

50. Conseil de l'Europe, *Charte européenne de l'autonomie local et rapport explicatif*, Local et régional, 2010.

51. Sylvie STRUDEL, « L'Europe, un nouvel espace de citoyenneté ? Le vote des non-nationaux », *Revue internationale de politique comparée* 2009, 16, n° 4, p. 567.



Le droit de mettre à la charge des contribuables une obligation fiscale repose encore largement sur le consentement de l'impôt exercé par les Parlements nationaux, en tant que représentants des citoyens. La citoyenneté nationale reste le principal élément autour duquel s'organise le discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale.

**383. L'extension du droit de vote et d'éligibilité aux élections nationales.** La protection fiscale permise par la citoyenneté européenne affaiblit le caractère contraignant du devoir fiscal qui s'impose au citoyen en tant que contribuable national, contribuant à abaisser la portée politique de la citoyenneté fiscale nationale et au-delà de la légitimité de l'impôt. Face à cette difficulté, il apparaît nécessaire que les droits politiques attachés à la citoyenneté européenne soient étendus pour compenser les effets juridiques de la citoyenneté européenne sur la citoyenneté fiscale nationale. Pour cela, la participation du citoyen européen à la politique fiscale locale grâce à l'exercice du droit de vote et d'éligibilité qui lui est accordée aux élections municipales, devrait être complétée par la reconnaissance d'un droit de vote aux élections nationales. Si, comme l'explique Patrick Weil, « la citoyenneté n'est intéressante qu'au niveau où les décisions sont prises »<sup>52</sup>, la spécificité de la matière fiscale impose que la citoyenneté européenne s'exprime au niveau national. Dès lors, pour reprendre l'interrogation de Madame Heather Lardy, « si un citoyen de l'Union européenne est autorisé à voter aux élections locales dans son État de résidence, pourquoi pas aux élections nationales ? »<sup>53</sup>. Sans en apprécier les effets fiscaux, la doctrine a déjà eu l'occasion de s'interroger sur cette hypothèse. Monsieur Rainer Bauböck rattache d'ailleurs cette question à celle du fédéralisme, puisque selon elle « la question de savoir si les citoyens d'une union qui déménagent dans d'autres États membres devraient également bénéficier d'un accès immédiat et complet aux droits de participation politique dans ces derniers dépend du degré d'intégration politique de la fédération et de la manière dont les droits des migrants internes au sein de l'union se comparent à ceux des pays tiers »<sup>54</sup>. En reconnaissant un droit de vote aux élections municipales, et non aux élections nationales, la citoyenneté européenne produit des effets discordants fragilisant l'intégration politique du citoyen européen. S'ils sont assimilés à des nationaux pour les élections

---

52. Patrick WEIL, Philippe DEWITTE et Alain SEKSIG, « A propos de Maastricht : citoyenneté européenne et citoyenneté locale. Un entretien avec Patrick Weil », *Hommes & Migrations* 1992, 1151, n° 1, p. 65.

53. Heather LARDY, « Citizenship and the Right to Vote », *Oxford journal of legal studies* 1997, 17, n° 1, p. 99 : « After all, if a European Union citizen is permitted to vote in local elections in her State of residence, why not in national elections ? ». Traduction par nos soins.

54. Rainer BAUBÖCK, « Why European citizenship? Normative approaches to supranational union », *Theoretical inquiries in law* 2007, 8, n° 2, p. 471 : « Whether citizens of a union moving into other member states should also enjoy immediate and full access to political participation rights in the latter depends on how deeply the federation is integrated politically and on how the rights of internal migrants within the union compare to those of migrants from third countries ». V. aussi Jo SHAW, *The transformation of citizenship in the European Union : Electoral rights and the restructuring of political space*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, 416 p. Traduction par nos soins.

locales, dans le même temps, ils sont considérés comme des étrangers en ce qui concerne les élections nationales. La citoyenneté européenne n'agit pas comme une citoyenneté fédérale *stricto sensu*, puisqu'en ne reconnaissant pas le droit de vote aux élections nationales, elle ne donne pas accès à la citoyenneté des États membres. Le principal lieu de décision politique en matière fiscale reste inaccessible aux citoyens européens non nationaux. Si le citoyen européen migrant est juridiquement soumis à l'obligation fiscale en tant que résident de l'État membre d'accueil, sa citoyenneté européenne ne lui permet pas de nouer une relation politique, de nature fiscale, directement avec cet État, et par delà de prendre part à la légitimation du devoir fiscal qui s'impose à lui, en constatant sa nécessité. Ce décalage crée un déséquilibre puisque la dimension politique attachée à la citoyenneté européenne ne permet pas de légitimer les effets fiscaux attachés à la dimension juridique de la citoyenneté européenne.

**384.** Pour que les effets fiscaux du statut juridique du citoyen européen en droit interne émanent du statut politique du citoyen européen, il faudrait que le citoyen européen puisse s'exprimer aux élections nationales. À ce sujet, Monsieur Rainer Bauböck, menant une analyse sur la démocratisation de la citoyenneté européenne, met en avant trois méthodes d'intégration politique<sup>55</sup> parmi lesquelles deux permettraient d'y parvenir<sup>56</sup>. La première se fonde sur l'approche « étatiste »<sup>57</sup>. Selon cette hypothèse, la législation européenne réglerait

---

55. L'auteur distingue le modèle « étatiste », le modèle « unioniste » et le modèle « pluraliste ». Rainer BAUBÖCK, « Why European citizenship? Normative approaches to supranational union », *Theoretical inquiries in law* 2007, 8, n° 2, p. 467.

56. En effet, selon la méthode pluraliste la spécificité des droits politiques reconnus aux citoyens nationaux, par rapport aux citoyens européens résidents pourrait se maintenir puisque « l'approche pluraliste représente un point de vue moins exigeant en ce sens qu'elle ne comporte aucun engagement général visant à renforcer la citoyenneté de l'Union vis-à-vis des États membres. Elle cherche plutôt à appliquer des normes générales de légitimité démocratique aux deux niveaux et à équilibrer ces préoccupations lorsqu'elles semblent s'opposer. L'étiquette pluraliste souligne, d'une part, la valeur autonome des deux niveaux de citoyenneté verticalement imbriqués et, d'autre part, le respect de la pluralité horizontale et de l'autonomie de la citoyenneté des États membres ». V. *Ibid.*, p. 467 : « *The pluralist approach represents a less demanding view in the sense that it includes no general commitment to strengthening citizenship of the Union vis-a'-vis the member states. Instead, it seeks to apply general norms of democratic legitimacy at both levels and to balance these concerns where they appear to conflict with each other. The label pluralist emphasizes, on the one hand, the autonomous value of both levels of vertically-nested citizenship and, on the other hand, respect for the horizontal plurality and autonomy of member-state citizenship* ». Traduction par nos soins.

57. Selon la définition donnée par l'auteur, « l'approche étatiste considère l'Union comme un État fédéral en devenir et opte pour un modèle de citoyenneté qui refléterait les principes appliqués dans les démocraties fédérales contemporaines. Cette approche n'a que peu d'adeptes et impliquerait une rupture assez radicale avec la voie suivie par l'Union européenne à ce jour ». V. *Ibid.*, p. 467 : « *The statist approach regards the Union as a federal state-in-the-making and opts for a citizenship model that would reflect the principles applied within contemporary federal democracies. This approach has only few advocates and would entail a quite radical departure from the path the European Union follows to this day. Although it would be unwise to exclude the possibility of the EU's future transformation into a federal state, e.g., after a new major war involving several European states, this scenario is currently rather farfetched. Under present conditions, a statist approach to citizenship would violate the explicit and implicit commitments on which the Union has been built. I therefore introduce this pers-*

directement le droit de la citoyenneté nationale. Le droit de vote aux élections nationales serait *de facto* reconnu à l'ensemble des citoyens européens, puisqu'il ne découlerait plus de la citoyenneté nationale, mais directement de la citoyenneté européenne<sup>58</sup>. Dans cette perspective, l'Union européenne répondrait à la caractéristique d'un État fédéral puisque les citoyennetés nationales seraient désormais dépendantes de la citoyenneté européenne, et non l'inverse<sup>59</sup>. Les autorités européennes détiendraient le contrôle de l'accès à la citoyenneté nationale et exerceraient une compétence en matière de nationalité. Une telle évolution aurait pour conséquence de créer une véritable citoyenneté fiscale européenne, puisque l'accès du citoyen européen au consentement de l'impôt serait la conséquence directe de sa citoyenneté européenne. Elle permettrait l'existence d'un consentement européen de l'impôt national. La citoyenneté fiscale ne témoignerait plus de la relation politique exclusive qu'entretient le citoyen avec sa communauté politique d'origine, mais de la relation politique qu'entretient le citoyen européen avec sa communauté politique d'accueil. Une telle évolution reste en pratique peu envisageable du fait de l'atteinte à la souveraineté nationale que les États membres y verraient, car cela remettrait en cause le lien intrinsèque entre la souveraineté politique et la nationalité sur lequel repose classiquement la citoyenneté. La citoyenneté nationale ne serait plus définie par renvoi à la condition de nationalité dont le mode d'attribution dépendrait exclusivement de la compétence des États membres. Au-delà, la reconnaissance aux citoyens européens de droits fiscaux dans leurs États membres de résidence concrétiserait l'existence d'une compétence fiscale européenne dont l'exercice devrait être concilié avec l'autonomie fiscale des États membres.

La seconde hypothèse, davantage réaliste, se fonde sur l'approche « unioniste »<sup>60</sup>. La portée politique de la citoyenneté européenne serait consolidée en étendant, sur la base d'un consensus politique entre les États membres, la participation politique des citoyens européens,

---

*pective mainly to highlight the contrast with the other two approaches, both of which substantially depart from the construction of citizenship in a federal state* ». Traduction par nos soins.

58. Rainer BAUBÖCK, « Why European citizenship? Normative approaches to supranational union », *Theoretical inquiries in law* 2007, 8, n° 2, p. 470.

59. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 21.

60. Selon la définition donnée par l'auteur, « l'approche unioniste vise principalement à renforcer la citoyenneté de l'Union en la rendant plus importante pour ses détenteurs individuels et plus inclusive pour les résidents de l'Union. Elle diffère du modèle de l'État fédéral en ce qu'elle cherche à émanciper la citoyenneté de l'Union de la citoyenneté des États membres plutôt qu'à intégrer cette dernière dans la première ». V. Rainer BAUBÖCK, « Why European citizenship? Normative approaches to supranational union », *Theoretical inquiries in law* 2007, 8, n° 2, p. 467 : « *The unionist approach aims primarily at strengthening citizenship of the Union by making it more important for its individual bearers and more inclusionary for the Union's residents. It differs from a federal state model in that it seeks to emancipate Union citizenship from member-state citizenship rather than integrate the latter into the former. A unionist approach of this kind has many advocates amongst pro-European and pro-immigrant groups in civil society but remains rather marginal in European politics* ». Traduction par nos soins.

aux élections nationales<sup>61</sup>. L'autonomie de la citoyenneté nationale serait préservée, mais, sous réserve de réciprocité, les droits politiques attachés à la citoyenneté européenne seraient renforcés face à la nationalité des États membres. Si, comme dans l'hypothèse précédente, une telle évolution permettait la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne, dérivée du consentement national de l'impôt, sa portée politique serait davantage limitée. Contrairement à la première hypothèse, les modalités d'attribution de la citoyenneté européenne ne seraient pas remises en cause. Elle dépendrait toujours de la nationalité des États membres, préservant l'exclusivité du lien entre l'État et le citoyen européen. Le droit de vote serait reconnu aux citoyens européens en tant que nationaux d'autres États membres. Par conséquent, le consentement national de l'impôt ne serait pas européen, mais seulement « européenisé » en y intégrant les citoyens européens sur la base de la volonté des États membres d'étendre le droit de vote aux élections nationales à ces derniers. Dans ces conditions, l'exclusivité de la compétence fiscale nationale, fondée sur le consentement de l'impôt, serait préservée.

**385.** Selon cette approche, l'approfondissement de l'intégration politique européenne implique de ne plus traiter les citoyens européens comme des étrangers en ce qui concerne l'accès au droit de vote, mais au contraire de favoriser l'intégration des étrangers européens dans la communauté politique d'accueil en étendant le droit de vote de la sphère locale à la sphère nationale. Comme mentionne le rapport européen de Luc Van de Brande, « la proximité avec le citoyen est liée à la notion de "communauté", qui recouvre les contextes local, régional, national et international dans lesquels évoluent les individus pour créer un espace public commun au sein duquel il est possible d'agir ensemble en s'appuyant sur un socle de valeurs »<sup>62</sup> et dont la politique fiscale sert la mise en œuvre.

**386. Privation du droit de vote des citoyens européens exerçant leur liberté de circulation.** Enfin, l'attention doit également être portée sur les effets négatifs de la citoyenneté européenne sur les droits électoraux des citoyens nationaux. Certains citoyens européens qui exercent leur droit de circuler et de séjourner peuvent perdre les droits électoraux qu'ils détiennent dans leur État membre d'origine, en tant que nationaux. Ces situations se rencontrent notamment en Allemagne, au Danemark, en Irlande, à Chypre et à Malte. Ces États considèrent que leurs ressortissants nationaux expatriés dans d'autres États membres ne sont plus concernés par les décisions politiques prises dans leur pays d'origine. Le droit électoral restant de la compétence exclusive des États membres, cette situation n'est pas contraire au droit européen puisque les États membres demeurent libres des conditions d'attribution du droit de vote aux élections

---

61. *Ibid.*, p. 470.

62. LUC VAN DEN BRANDE, *A la rencontre des citoyens de l'Union : une nouvelle chance, "à propos de nous, avec nous, pour nous"*, rapport, 27 octobre 2017, p. 10.

nationales. La Commission européenne relève à juste titre que « la situation actuelle peut être jugée contraire au postulat de base de la citoyenneté de l'Union, à savoir que celle-ci s'ajoute à la citoyenneté nationale et est censée conférer aux citoyens de l'Union des droits supplémentaires, alors qu'en l'occurrence l'exercice du droit de libre circulation peut entraîner la perte d'un droit de participation à la vie politique »<sup>63</sup>. Une telle restriction a des conséquences politiques importantes en matière fiscale. Privé du droit de vote dans son État d'origine, le citoyen ne peut plus désigner les représentants qui exerceront le consentement de l'impôt en son nom alors qu'en tant que citoyen européen, il ne dispose pas non plus de ce droit dans son État membre d'accueil. Dans ce cas, le citoyen européen migrant est dépossédé du droit de participer au consentement collectif de l'impôt. Par conséquent, le citoyen européen est exclu du processus de légitimation de l'impôt alors même qu'en tant que contribuable national, il peut entretenir des relations fiscales avec son État membre d'origine à travers l'imposition à la source, et entretenir des relations fiscales avec son État membre d'accueil en tant que résident. La citoyenneté européenne, au-delà d'affaiblir la portée politique de la citoyenneté fiscale nationale, peut nier ce principe en privant le citoyen européen du droit de consentir l'impôt, à l'origine de ce principe.

## §2. Le déploiement européen d'une citoyenneté européenne budgétaire

387. S'il est possible, à travers la participation politique des citoyens européens aux élections locales, d'identifier une citoyenneté fiscale européenne, qualifiée d'« embryonnaire », sa portée politique demeure largement limitée, se déployant uniquement par l'intermédiaire des États membres. Si les insuffisances de la relation fiscale que noue le citoyen européen avec son État membre d'accueil peuvent *a priori* être compensées par la participation des citoyens européens aux élections européennes, l'absence de compétence fiscale européenne ne le permet pas, puisque les citoyens européens ne peuvent pas consentir au prélèvement d'un impôt européen, dont l'existence matérialiserait une véritable citoyenneté fiscale européenne.

Sans être financée par des ressources de nature fiscale, l'Union européenne dispose d'un budget alimenté par des ressources propres. Il est établi annuellement, mais doit respecter le cadre financier pluriannuel fixé pour une durée minimum de cinq ans<sup>64</sup>, et indique les recettes

---

63. Recommandation de la Commission européenne, du 29 janvier 2014, remédier aux conséquences de la privation du droit de vote pour les citoyens de l'Union exerçant leur droit de libre circulation, *JOUE L* n°32 du 1er février 2014, p. 34–35, considérant 7.

64. Article 312 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

et les dépenses auxquelles sera exposée l'Union européenne, lesquelles doivent obligatoirement être équilibrées, aucun déficit n'étant autorisé. L'article 314 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne énonce que « le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à une procédure législative spéciale, établissent le budget annuel de l'Union conformément aux dispositions ci-après ». Le citoyen européen est ainsi associé à la décision budgétaire puisqu'à travers le vote aux élections européennes attaché à la citoyenneté européenne, il concourt à désigner les membres du Parlement européen qui le représenteront dans cette mission. La citoyenneté européenne, à travers la participation politique qu'elle permet, devient alors vectrice d'un lien budgétaire unissant les citoyens européens directement à l'Union européenne (A). L'effectivité de cette relation est cependant imparfaite (B).

### **A. La citoyenneté européenne vectrice d'un lien budgétaire entre les citoyens européens et l'Union européenne**

**388.** L'identification d'un lien budgétaire entre les citoyens européens et l'Union européenne n'est pas surprenante et répond aux exigences démocratiques classiques puisqu'en tant que membre de la communauté politique européenne, le citoyen européen participe au débat démocratique budgétaire (1) afin de constater et de suivre l'évolution des ressources européennes. Au-delà de fonder la légitimité de l'action budgétaire européenne, le citoyen européen est l'un des principaux destinataires des dépenses européennes, puisque la citoyenneté européenne est directement identifiée par le budget européen (2) comme un domaine d'action devant faire l'objet de ressources financières particulières.

#### **1. La participation des citoyens européens au débat démocratique budgétaire**

**389. Le droit de vote aux élections européennes.** Le Parlement européen dispose en tant qu'instance démocratiquement élue d'un pouvoir en matière budgétaire, dont les modalités sont inscrites au chapitre 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dédié au budget annuel de l'Union. Le Parlement européen, conjointement avec le Conseil, détermine le budget annuel de l'Union européenne<sup>65</sup> conformément aux paramètres définis dans le cadre financier pluriannuel de l'Union européenne et pour lequel le Parlement européen ne dispose, en revanche, que d'un pouvoir d'approbation, puisqu'il n'est pas coauteur de cet acte. Ainsi, « d'un côté, le Parlement européen a désormais une capacité d'amendement similaire au Conseil sur les dépenses du budget annuel et conserve son droit de dernier mot - puisque le budget est arrêté par le président du Parlement. D'un autre côté, il ne peut qu'approuver

---

65. Article 314 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

ou rejeter les perspectives budgétaires pluriannuelles qui contraignent fortement l'exercice budgétaire annuel »<sup>66</sup>.

L'élaboration du budget européen est une mission fondamentale des représentants politiques des citoyens européens, faisant de la politique budgétaire une composante essentielle de la participation politique attachée à la citoyenneté européenne. Messieurs Michel Aglietta et Nicolas Leron expliquent d'ailleurs que « le budget sera d'abord compris non pas comme une question de politique budgétaire, avec le projet d'une union budgétaire en tant que stabilisateur macroéconomique, mais comme un élément constitutif de la démocratie représentative »<sup>67</sup>, preuve de la place accordée au citoyen européen dans la politique budgétaire européenne et de la nature financières des relations politiques qu'il entretient avec l'Union européenne. Les citoyens européens, à travers leurs représentants, sont impliqués dans la détermination de la politique budgétaire européenne et peuvent également exercer un contrôle politique sur la gestion budgétaire. Simplifiée et raccourcie suite au traité de Lisbonne, il n'y a plus qu'une seule lecture et le Parlement européen a un droit d'amendement sur toutes les dépenses ainsi que le dernier mot sur l'adoption du budget<sup>68</sup>.

Le Parlement européen exerce également un rôle direct dans le contrôle démocratique de l'exécution du budget européen à travers la « procédure de décharge » prévue à l'article 319 du TFUE, selon laquelle « le Parlement européen, sur recommandation du Conseil, donne décharge à la Commission sur l'exécution du budget. À cet effet, il examine, à la suite du Conseil, les comptes, le bilan financier et le rapport d'évaluation visés à l'article 318, le rapport annuel de la Cour des comptes, accompagné des réponses des institutions contrôlées aux observations de la Cour des comptes, la déclaration d'assurance visée à l'article 287, paragraphe 1, second alinéa, ainsi que les rapports spéciaux pertinents de la Cour des comptes »<sup>69</sup>. Le rôle joué par le Parlement européen est fondamental, puisqu'il permet, à travers les élus européens, d'associer les citoyens européens, garantissant la légitimité de la politique budgétaire et la confiance des citoyens européens en son exécution.

**390. La diffusion de l'information financière auprès du citoyen européen, fondée sur le principe de transparence.** Le principe de transparence, inscrit à l'article 15 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et obligeant les institutions européennes à agir de la manière la plus claire et ouverte possible, confirme la volonté d'associer le citoyen européen à

---

66. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 275.

67. Michel AGLIETTA et Nicolas LERON, *La double démocratie. Une Europe politique pour la croissance*, Éditions du Seuil, Paris, 2017, p. 12.

68. Article 314 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

69. Francesco MARTUCCI, « Le contrôle de l'exécution des dépenses dans le cadre constitutionnel de l'Union européenne », *Gestion & Finances Publiques* 2019, n° 6, pp. 131-139.

la politique budgétaire. Le paragraphe 3 de cet article dispose que « tout citoyen de l'Union et toute personne physique ou morale résidant ou ayant son siège statutaire dans un État membre a un droit d'accès aux documents des institutions, organes et organismes de l'Union, quel que soit leur support, sous réserve des principes et des conditions qui seront fixés conformément au présent paragraphe »<sup>70</sup>. En matière budgétaire, ce principe « se doit de contribuer à dissiper les incertitudes et réduire la distance qui sépare l'Europe de ses citoyens »<sup>71</sup>. Il a été confirmé par le législateur européen puisque « le budget est établi, exécuté et fait l'objet d'une reddition de comptes dans le respect du principe de transparence »<sup>72</sup>. Cela implique que « dans le domaine de l'exécution du budget, les citoyens aient la possibilité de savoir où et dans quel but l'Union dépense des fonds. De telles informations stimulent le débat démocratique, contribuent à la participation des citoyens aux mécanismes de prise de décision dans l'Union »<sup>73</sup>. Le budget européen fait ainsi l'objet d'une publication au Journal officiel dans toutes les langues officielles de l'Union. L'expression budgétaire du principe de transparence permet aux citoyens européens d'accéder à certaines informations budgétaires et comptables et renforce leur participation politique sur les questions financières, appuyant la légitimité de la politique budgétaire européenne.

Comme l'explique Madame Audrey Rosa, « ce principe qui n'a pas d'équivalence strictement identique en droit interne et dans les autres États membres, est en réalité un principe matriciel et profondément associé au caractère démocratique du pouvoir »<sup>74</sup>. La transparence financière améliore la gouvernance financière et augmente le niveau de responsabilité qui en découle, en permettant aux citoyens européens de s'assurer concrètement de la cohérence entre la mise en œuvre des politiques européennes et l'exécution du budget<sup>75</sup>. L'Union euro-

70. Sur ce point, V. Ludovic COUDRAY, « Chapitre X. - La transparence et l'accès aux documents » in *Traité de droit administratif européen*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY et Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 699-712.

71. Faneva Tsiadino RAKOTONDRAHASO, « La transparence du budget de l'Union européenne, un préalable à toute idée d'impôt européen ? », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2010, n° 542, pp. 574-581.

72. Article 29 du Règlement (UE, Euratom) n°2018/1046 du Parlement européen et du Conseil, du 18 juillet 2018, relatif aux règles financières applicables au budget général de l'Union, modifiant les règlements (UE) n°1296/2013, (UE) n°1301/2013, (UE) n°1303/2013, (UE) n°1304/2013, (UE) n°1309/2013, (UE) n°1316/2013, (UE) n°223/2014, (UE) n°283/2014 et la décision n°541/2014/UE, et abrogeant le règlement (UE, Euratom) n°966/2012, *JOUE L* n°193 du 30 juillet 2018, pp. 1-222.

73. Règlement (UE, Euratom) n°966/2012, du Conseil du 25 octobre 2012, relatif aux règles financières applicables au budget général de l'Union et abrogeant le règlement (CE, Euratom) n°1605/2002 du Conseil, *JOUE L* n°298 du 26 octobre 2012, pp. 1-96, considérant 16. Sur cette question V. Faneva Tsiadino RAKOTONDRAHASO, « La transparence du budget de l'Union européenne, un préalable à toute idée d'impôt européen ? », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2010, n° 542, pp. 574-581.

74. Audrey ROSA, « La place du citoyen européen dans les finances publiques européennes » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 259.

75. L'article 35§2 du règlement (UE) n°966/2012, du 26 octobre 2012, relatif aux règles financières applicables au budget général de l'Union précise d'ailleurs que « la Commission communique, de manière appropriée et en temps utile, les informations qu'elle détient sur les destinataires, ainsi que sur la nature et le but des mesures



péenne s'emploie à intégrer le citoyen européen au processus budgétaire en lui en facilitant la compréhension. En ce sens, elle répond aux recommandations de l'OCDE concernant la gouvernance financière des États<sup>76</sup>, qui érige le budget en un « contrat entre les citoyens et l'État qui présente la façon dont les ressources seront prélevées et affectées à la prestation des services publics » et préconise de « veiller à l'ouverture, à la transparence et à l'accessibilité des documents et données budgétaires ».

**391. Le droit d'accès aux documents européens confirmé par la jurisprudence européenne.** À ce titre, « la volonté des justiciables de faire valoir les droits liés à la citoyenneté européenne prévue par les traités à, en l'occurrence, rencontré celle des juges de servir l'objectif de transparence »<sup>77</sup>, puisque la possibilité offerte aux citoyens européens d'accéder aux documents des institutions européennes a, sous certaines conditions<sup>78</sup>, été confirmée par la jurisprudence européenne.

## 2. La citoyenneté européenne directement identifiée par le budget européen

**392. L'identification du citoyen européen à travers l'organisation du cadre financier pluri-annuel européen.** Si le citoyen européen est intégré au processus décisionnel budgétaire, il en est également le principal bénéficiaire, puisque les dépenses engagées à l'échelle européenne le concernent largement. Le cadre financier pluriannuel, institutionnalisé depuis le traité de Lisbonne et qui « vise à assurer l'évolution ordonnée des dépenses de l'Union dans la limite de ses ressources propres »<sup>79</sup> traduit, pour une période de cinq années, les priorités financières de l'Union européenne, et leur lien avec le citoyen européen. De nature réglementaire, le cadre financier pluriannuel est établi par le Conseil statuant à l'unanimité, conformément à une procédure législative spéciale, après approbation du Parlement européen à la majorité de

---

financées par le budget, lorsque ce dernier est exécuté de manière directe conformément à l'article 58, paragraphe 1, pt. a), et les informations sur les destinataires fournies par les entités, les personnes et les États membres auxquelles les tâches d'exécution du budget sont confiées dans le cadre d'autres méthodes d'exécution ». A ce titre, le moteur de recherche « Système de transparence financière », accessible depuis le site internet de la Commission européenne, référence les bénéficiaires des fonds européens attribués en gestion directe par la Commission européenne.

76. OCDE, Recommandation du Conseil sur la Gouvernance du 18 février 2015.

77. Olivier COSTA, « Les citoyens et le droit communautaire : les usages élitaires des voies de recours devant les juridictions de l'union », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, p. 115.

78. Selon l'Avocat général Madame Eleanor Sharpston, « dans le même temps, certains intérêts publics et privés devraient être garantis par un régime d'exception à ce droit et les institutions de l'Union devraient être en mesure de remplir leurs missions. Toute exception doit être aussi bien appropriée que nécessaire et, dès lors qu'elles dérogent au principe général de l'accès le plus large possible du public aux documents, ces exceptions doivent être interprétées et appliquées strictement ». V. Point 36 des conclusions de l'Avocat général Madame Eleanor Sharpston, présentées le 17 novembre 2016, dans l'affaire CJUE, 11 mai 2017, C-562/14, *Royaume de Suède c/ Commission européenne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2017:356.

79. Article 312 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

ses membres. Cet instrument de planification vise à garantir le respect d'une discipline budgétaire au niveau européen et à optimiser la mise en œuvre des ressources financières européennes. Pour cela, le cadre financier pluriannuel « fixe les montants des plafonds annuels des crédits pour engagements par catégorie de dépenses et du plafond annuel des crédits pour paiements »<sup>80</sup>. Pour la période 2021-2027, le cadre financier pluriannuel adopté le 10 décembre 2020, fixe un plafond de 1 074 300 millions d'euros pour les crédits d'engagement et de 1 061 058 pour les crédits de paiement<sup>81</sup>, au rang desquelles figure la citoyenneté européenne.

Si dans le cadre financier pluriannuel 2014-2020<sup>82</sup> la rubrique « sécurité et citoyenneté » faisait explicitement référence à la citoyenneté européenne, cette appellation n'est pas reprise dans le cadre financier pluriannuel 2021-2027, adopté le 10 décembre 2020<sup>83</sup>, lequel fait désormais référence à la rubrique « sécurité et défense »<sup>84</sup>. Cette évolution n'est pas surprenante puisque comme l'indiquent les Professeurs Olivier Costa et Nathalie Brack, « les rubriques budgétaires ont connu de nombreuses évolutions ces dernières années, notamment à des fins de communication »<sup>85</sup>. Sans être explicitement mentionnée, la promotion de la citoyenneté européenne et des droits (et obligations) qui s'y attachent reste un enjeu budgétaire identifiable au sein du cadre financier pluriannuel, notamment à travers l'importance des dépenses dont sont bénéficiaires les citoyens européens. Comme l'expliquait déjà Madame Audrey Rosa, au sujet du cadre financier pluriannuel de 2014-2020, « sans être spécifiquement désigné le citoyen européen n'est évidemment pas étranger aux autres rubriques consacrées par le CFP »<sup>86</sup>. Relèvent de ces rubriques différents programmes de financement, concernant plus ou moins directement les citoyens européens.

---

80. Paragraphe 3 de l'article 312 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

81. Règlement (UE, Euratom) n°2020/2093 du Conseil, du 17 décembre 2020, fixant le cadre financier pluriannuel pour les années 2021 à 2027, *JOUE* L n°433 I du 22 décembre 2020, pp. 11-22, p. 21.

82. Règlement (UE, Euratom) n°1311/2013 du Conseil, du 2 décembre 2013, fixant le cadre financier pluriannuel pour la période 2014-2020, *JOUE* L n°347 du 20 décembre 2013, pp. 884-891.

83. Règlement (UE, Euratom) n°2020/2093 du Conseil, du 17 décembre 2020, fixant le cadre financier pluriannuel pour les années 2021 à 2027, *JOUE* L n°433 I du 22 décembre 2020, pp. 11-22.

84. La suppression de la mention « citoyenneté », fait suite à une réorganisation structurelle du Cadre financier pluriannuel, ayant entraîné une évolution du contenu des rubriques et des programmes et une modification de la répartition de ces programmes au sein des rubriques. Alors que dans le cadre financier pluriannuel 2014-2020, les dépenses relatives à la migration et à la gestion des frontières étaient incluses dans la rubrique « sécurité et citoyenneté », elles font, du fait de leur importance politique pour l'Union européenne, l'objet d'une rubrique distincte, dans le cadre financier pluriannuel 2021-2027. Ainsi, l'ancienne rubrique « sécurité et citoyenneté », est désormais scindée entre la rubrique « sécurité et défense » et la rubrique « migration et gestion des frontières ».

85. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 269.

86. Audrey ROSA, « La place du citoyen européen dans les finances publiques européennes » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 264.

**393. Des programmes de financement liés à la citoyenneté européenne.** Le cadre financier pluriannuel 2021-2027 intègre, sur proposition de la Commission européenne<sup>87</sup>, un nouveau programme intitulé « Citoyens, égalité, droits et valeurs ». Ce programme a pour vocation de « protéger et de promouvoir les droits et les valeurs consacrés par les traités de l'UE et par la charte des droits fondamentaux de l'UE, notamment en appuyant les organisations de la société civile, afin de soutenir des sociétés ouvertes, démocratiques et inclusives »<sup>88</sup> et s'inscrit dans la volonté de promouvoir une Union fondée sur la participation politique et la confiance des citoyens européens, à travers un soutien financier d'envergure. Aussi, la Commission a décidé de fusionner les programmes « Droits, égalité et citoyenneté »<sup>89</sup> et « L'Europe pour les citoyens »<sup>90</sup> établis dans le cadre pluriannuel 2014-2020, sous la rubrique « sécurité et citoyenneté », et d'y ajouter un objectif fondé sur la préservation et la promotion des valeurs, pour créer ce nouveau programme désormais intégré dans la rubrique « cohésion et valeur ». Ce programme sera financé par la création d'un fonds pour la justice, les droits et les valeurs et se verra allouer un total de 1,554 milliard d'euros pour la période 2021-2027. La modification de la structure du cadre financier pluriannuel conduit à augmenter les ressources liées à la promotion de la citoyenneté européenne, puisqu'elles se rattachent à diverses rubriques et désormais majoritairement à la rubrique « cohésion, résilience et valeurs » qui est la mieux dotée. Le citoyen européen est au cœur des priorités financières de l'Union européenne, puisqu'en étant directement ou indirectement, le principal bénéficiaire des dépenses européennes, c'est la citoyenneté européenne en tant que statut permettant l'intégration à une communauté politique européenne qui est soutenue<sup>91</sup>. La politique budgétaire européenne est d'une importance politique particulière puisqu'elle conditionne, à travers le cadre financier pluriannuel, la capacité pour les institutions européennes de développer des politiques qui s'adressent aux citoyens européens.

---

87. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil, du 30 mai 2018, établissant le programme «Droits et valeurs», COM(2018) 383 final.

88. *Ibid*, p. 4.

89. Règlement (UE) n°1381/2013 de Parlement européen et du Conseil, du 17 décembre 2013, établissant un programme «Droits, égalité et citoyenneté» pour la période 2014-2020, JOUE L n°354 du 28 décembre 2013, pp. 62-72.

90. Règlement (UE) n°390/2014, du conseil, du 14 avril 2014, établissant le programme «L'Europe pour les citoyens» pour la période 2014-2020, JOUE L n°115 du 17 avril 2014, pp. 3-13.

91. Le Parlement européen n'hésite pas à rappeler régulièrement la priorité qui doit être donnée à la citoyenneté européenne. Pour exemple, à l'occasion de l'adoption du budget européen de 2018, le Parlement européen, « réitère sa conviction qu'il est temps, notamment dans la perspective des élections européennes de 2019, d'accroître le financement de programmes phares de l'Union dans les domaines de la culture et de la citoyenneté, en particulier les programmes "Europe créative" et "L'Europe pour les citoyens", qui jouent un rôle essentiel de soutien des secteurs culturels et créatifs ainsi que de la citoyenneté participative ». V. PARLEMENT EUROPÉEN, Proposition de résolution, relative à la position du Conseil sur le projet de budget général de l'Union européenne pour l'exercice 2018, pt. 43.

394. Cet enjeu crucial a été largement mis en avant lors des négociations relatives au plan de relance « *Next Generation EU* » adopté par le Conseil<sup>92</sup> conjointement au cadre financier pluriannuel 2021-2027, et destiné à faire face aux effets de la Pandémie de Covid 19<sup>93</sup>. Il confirme la volonté et la nécessité d'un budget européen venant au soutien des citoyens européens. Cet instrument temporaire d'une ampleur financière inédite doit stimuler la reprise en apportant une réponse rapide et efficace aux difficultés économiques et sociales liées à la crise de la Covid 19, dont les citoyens européens sont les principales victimes<sup>94</sup>, tout en étant associé à un renforcement du budget à long terme. La récente crise de la Covid 19 le prouve, la politique budgétaire s'articule plus que jamais autour des enjeux liés à la citoyenneté européenne, faisant du citoyen européen l'un des principaux destinataires du budget européen, et au-delà en redessinant la solidarité financière qu'elle implique au sein de l'Union européenne<sup>95</sup>.

## **B. La relation budgétaire imparfaite des citoyens européens à l'Union européenne**

395. En associant les citoyens européens, par le biais de leurs représentants, le budget européen reflète l'engagement pris entre ces derniers et l'Union européenne sur la façon dont seront allouées les ressources budgétaires aux politiques européennes. Par analogie, le budget européen devrait également refléter un engagement entre l'Union européenne et les citoyens européens sur la manière dont ces ressources doivent être prélevées. Si le budget européen

---

92. Règlement (UE) n°2020/2094 du Conseil, du 14 décembre 2020, établissant un instrument de l'Union européenne pour la relance en vue de soutenir la reprise à la suite de la crise liée à la COVID-19, *JOUE L* n°433 I du 22 décembre 2020, pp. 23-27.

93. Loïc LEVOYER, « Une programmation budgétaire européenne 2021-2027 marquée par la Covid-19 », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2021, n° 4, pp. 191-206.

94. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 543-569 ; Marie HEMERY, « L'inclusion difficile mais envisagée de la fiscalité dans le financement du budget européen : le plan de relance ultime impulsion vers la création d'un impôt européen ? », *Revue de droit Fiscal* 2021, n° 6, pp. 28-36. Pour une contribution plus générale sur les conséquences de la COVID au regard de la citoyenneté européenne, V. Anastasia ILIOPOULOU, « La citoyenneté de l'Union aux temps du Coronavirus » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 177-200. Pour une étude globale, V. Hugues DUMONT, *Le COVID-19 : quels défis pour les États et l'Union européenne ?*, Bruylant, Bruxelles, 2022, 234 p.

95. Pour des contributions sur cette question, V. par exemple, Francesco MARTUCCI, « La crise de la Covid-19 et le changement de paradigme financier induit par le plan de relance » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 483-509 ; Nicolas de SADELEER, « Le plan de relance Next Generation EU. Du changement de cap budgétaire à l'ingénierie institutionnelle », *Revue des affaires européennes* 2020, n° 3, pp. 607-620 ; Loïc LEVOYER, « Budget post covid-19 des États membres de l'Union européenne : comment préserver les générations futures ? », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2020, n° 4, pp. 183-200.

établit annuellement les recettes et dépenses de l'Union européenne, en l'absence de consentement européen de l'impôt, ces deux éléments sont adoptés séparément selon deux procédures distinctes. Le citoyen européen n'est associé que de manière très indirecte au financement du budget européen, limitant la portée budgétaire de la citoyenneté européenne (1). De plus, « l'Union a pour but de promouvoir la paix, ses valeurs et le bien-être de ses peuples. Son budget soutient cet objectif aux côtés des budgets nationaux, en complétant les efforts entrepris au niveau national et européen »<sup>96</sup>. Malgré l'ampleur croissante des dépenses européennes, la politique budgétaire européenne repose toujours sur le principe de subsidiarité, dont l'application doit désormais être appréhendée à partir du citoyen européen afin d'en étendre la portée politique et juridique du budget européen (2).

## 1. L'association limitée du citoyen européen au financement du budget européen

**396. La faible implication du citoyen européen dans la détermination des ressources propres de l'Union européenne.** En plus d'organiser l'évolution des dépenses de l'Union européenne sur le long terme, le cadre financier pluriannuel doit répondre à une seconde condition, également posée par l'article 312 du TFUE : ces dépenses doivent se faire dans la limite des ressources propres dont dispose l'Union européenne. La politique budgétaire européenne repose sur un équilibre entre les recettes et les dépenses, puisque du montant des ressources propres dépendra l'importance des dépenses engagées pour le financement des politiques européennes.

La décision du 21 avril 1970 marque une évolution dans le financement de l'Union européenne en établissant le passage d'un financement jusqu'alors fondé sur des contributions étatiques à un financement exclusivement fondé sur des ressources propres directement affectées au budget européen. Cette obligation est depuis reprise à l'article 311 du TFUE<sup>97</sup>, lequel précise également que « le Conseil, statuant conformément à une procédure législative spéciale, à l'unanimité et après consultation du Parlement européen, adopte une décision fixant les dispositions applicables au système des ressources propres de l'Union. Il est possible, dans ce cadre, d'établir de nouvelles catégories de ressources propres ou d'abroger une catégorie existante. Cette décision n'entre en vigueur qu'après son approbation par les États membres, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives ». La détermination des ressources propres repose uniquement sur l'adoption par le Conseil à l'unanimité, des propositions faites

---

96. COMMISSION EUROPÉENNE, document de réflexion du 28 juin 2017, sur l'avenir des finances publiques européennes, COM(2017) 358 final, p. 9.

97. Selon l'article 311, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Le budget est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres ».

par la Commission européenne<sup>98</sup>, le Parlement européen n'exerçant qu'un rôle consultatif. Concernant les modalités de financement de l'Union européenne, le citoyen européen n'est toujours pas inclus dans le processus décisionnel, puisque cette décision relève uniquement du Conseil : institution représentative des États membres et ne bénéficiant pas d'une légitimité démocratique émanant directement des citoyens européens.

Le terme « décision » employé pour qualifier l'acte juridique découlant de l'approbation du Conseil concernant les ressources propres a fait l'objet d'un débat doctrinal. Selon le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « le terme "décision" qui est employé depuis 1970 (...) est relativement mal choisi, et il serait plus opportun d'employer le terme "convention" dès lors qu'un accord de chacun des États membres sera ensuite exigé »<sup>99</sup>. Il confirme ici l'analyse du Professeur Manin, indiquant au sujet de la première décision du 21 avril 1970 qu'« il s'agit en apparence d'une décision, mais en fait il s'agit d'un traité. En effet, la procédure d'adoption et de mise en vigueur de la décision s'analyse en une procédure de type conventionnel, puisque ladite décision, pour entrer en vigueur, doit obtenir l'accord de chacun des États membres de la Communauté »<sup>100</sup>. Comme l'indique l'article 311 du TFUE, l'entrée en vigueur de la décision ressource propre est conditionnée à son approbation par les États membres. Aux vues des pratiques constitutionnelles nationales, cette approbation émane le plus souvent d'un vote favorable de la part des Parlements nationaux. Le consentement de l'impôt étant, dans le cadre du régime représentatif, confié aux parlementaires, il est possible de considérer que le citoyen prend part à la détermination des ressources propres, par l'intermédiaire de ses représentants nationaux. Toutefois, si cette approbation peut être assimilée à une sorte de consentement des ressources propres par les citoyens nationaux, il n'est qu'indirect et très éloigné de la conception classique du principe constitutionnel de consentement de l'impôt tel qu'il existe en droit interne. Il ne permet pas de représenter la volonté collective des citoyens au niveau européen, c'est-à-dire en tant que membre d'une communauté politique. En effet, « dans un contexte de disette budgétaire généralisée, les responsables nationaux sont peu enclins à laisser le budget de l'Union s'accroître et entendent défendre leurs besoins et leurs intérêts. Ils sont aussi sensibles aux questions budgétaires parce qu'elles constituent un enjeu de souveraineté réactivé

---

98. Le rôle joué par la Commission européenne dans le processus décisionnel financier peut également faire craindre, pour reprendre les termes du Professeur Michel Bouvier, que s'oppose à « la légitimité politique, celle du suffrage populaire, une légitimité gestionnaire, celle de la performance portée par des experts ». V. MICHEL BOUVIER, « Le citoyen, la gouvernance financière publique et les mutations du politique », *Revue française de finances publiques* 2016, 135, p. 10.

99. ALEXANDRE MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 543-569.

100. PHILIPPE MANIN, *Droit financier et fiscal européen. Supplément et mise à jour au cours de 1970-71 de M. le Professeur Teitgen*, Paris : Les Cours de droit, 1971-1972, p. 63.

par les propositions relatives à la création d'un impôt européen »<sup>101</sup>.

**397. Des ressources propres de nature non fiscale.** La place réduite du citoyen européen dans le financement de l'Union européenne se confirme également au regard de la nature des ressources propres. Celles-ci reposent principalement sur un triptyque comprenant les « ressources propres traditionnelles », « la ressource TVA », et la « ressource RNB », auquel s'ajoutent pour une part marginale d'autres recettes spécifiques. En effet, malgré la pérennité de ce système de financement, et la terminologie désormais acquise, suite à la décision de 1970, de « ressources propres », ces ressources n'ont pas véritablement un caractère fiscal<sup>102</sup>. En effet, même exigibles de plein droit par l'Union européenne<sup>103</sup>, leur origine et leur détermination restent largement attachées, voire dépendantes des États membres, puisqu'il ne s'agit que de versements des États membres au budget européen. Comme l'a indiqué la Cour de justice, « les États n'interviennent que pour la constatation et la mise à disposition à la Commission de ces ressources (...). Les États membres se limitent à constater les ressources propres des Communautés (...) et ensuite à les mettre à disposition de la Commission »<sup>104</sup>. Cette obligation ne fait naître qu'une créance financière des États membres envers l'Union européenne, et non pas une créance fiscale des contribuables européens envers l'Union européenne. Il n'existe pas de contribuables européens clairement identifiés. Ainsi, la dépendance des ressources propres aux États membres conduit ces derniers à capter la décision politique, au détriment des citoyens européens et de l'émergence d'une véritable citoyenneté européenne fondée sur un consentement européen de l'impôt.

---

101. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 275.

102. A ce titre, Dominique Berlin estime, en faisant référence aux travaux de Guy Isaac, « qu'il a été démontré de façon magistrale que ressources propres et ressources fiscales au sein de la Communauté européenne n'étaient pas des notions qui pouvaient être utilisées l'une pour l'autre ». V. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 56.

103. La Cour de justice de l'Union européenne considère que « les États n'interviennent que pour la constatation et la mise à disposition à la Commission de ces ressources (...). Les États membres se limitent à constater les ressources propres des Communautés (...) et ensuite à les mettre à disposition de la Commission ». V. CJCE, 18 décembre 1986, aff. 93/85, *Commission c/ Royaume-Uni*, Rec., p. 4011, points 16-18. V. aussi CJCE, 20 mars 1986, aff. 303/84, *Commission c/ Allemagne*, Rec., p. 1178; CJCE, 17 septembre 1987, aff. 70/86, *Commission c/ Grèce*, Rec., p. 3545; CJCE, 22 février 1989, aff. 54/87, *Commission c/ Italie*, Rec., p. 385; CJCE, 21 septembre 1989, aff. 68/88, *Commission c/ Grèce*, Rec., p. 2965; CJCE, 16 mai 1991, aff. C-96/89, *Commission c/ Pays-Bas*, Rec., p. I-2461; CJCE, 12 juin 2003, aff. C-363/00, *Commission c/ Italie*, Rec., p. I-5767; CJCE, 15 novembre 2005, aff. C-392/02, *Commission c/ Danemark*, Rec., p. I-9811.

104. CJCE, 18 décembre 1986, aff. C-93/85, *Commission c/ Royaume-Uni*, Rec., p. 4011, points 16-18. V. aussi Xavier CABANNES, « La mise à disposition des ressources propres par les États membres » in *Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance*, sous la dir. de Michel BOUVIER, LGDJ, Paris, 2004, pp. 309-316.

**398.** Le citoyen européen, en tant que citoyen national, entretient, de manière indirecte, un lien avec les ressources propres alimentant le budget européen. En effet, la ressource RNB, qui correspond à un prélèvement assis sur le revenu national brut de chaque État membre, est alimentée par les prélèvements obligatoires que les États membres font peser sur leurs contribuables. Il en est de même avec la ressource TVA, qui est une contribution des États membres déterminée forfaitairement, par l'application d'un taux unique de 0,30 % à une assiette de TVA harmonisée entre les pays de l'UE. *In fine*, le budget de l'Union européenne est donc alimenté par les recettes fiscales nationales. Le sénateur André Gattolin considère que « la lisibilité par le citoyen de la contribution française au budget européen, devrait aussi être renforcée. D'une part, au moment du vote en loi de finances, le montant global des retours dont bénéficie notre pays devrait ressortir de façon plus explicite qu'une mention dans une annexe au projet de loi de finances. D'autre part, les documents accompagnant les formulaires de déclaration d'impôts devraient signaler explicitement la contribution citoyenne au budget européen et les retours estimés des grandes catégories de la population »<sup>105</sup>.

Au-delà d'impliquer le citoyen au niveau des États membres, la participation politique du citoyen doit désormais s'ancrer au niveau européen, car ce sont « par le truchement des États membres, les citoyens européens (qui) participent pleinement, mais indirectement au budget de l'Union européenne »<sup>106</sup>. Le vote annuel du budget européen, s'il permet au citoyen européen de suivre l'emploi qui sera fait de sa participation indirecte, en tant que contribuable national, au financement du budget de l'Union européenne, ne lui permet pas de constater, par le biais de ses représentants européens, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. Cette situation met en évidence le déséquilibre politique et démocratique inhérent à la procédure budgétaire européenne. Si les dépenses européennes sont légitimées directement par les représentants des citoyens européens, les ressources propres, alors même qu'elles pèsent *in fine* sur le citoyen européen en tant que contribuable national, ne le sont pas, par les représentants de ce dernier au niveau européen. Aussi, pour restaurer le lien entre le citoyen et le contribuable au niveau européen, le Parlement européen ne doit plus seulement participer au vote des dépenses lors de l'adoption du budget annuel, mais également participer à la détermination des recettes qui en permettent le financement. Par conséquent, les dépenses et les recettes ne devraient plus être adoptées séparément selon une procédure distincte, mais de manière conjointe selon la procédure législative ordinaire.

---

105. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de résolution européenne n°230 de M. André Gattolin, enregistrée à la Présidence du Sénat le 16 décembre 2013, présentée au nom de la commission des affaires européennes en application de l'article 73 *quater* du Règlement, sur la citoyenneté européenne.

106. Audrey ROSA, « La place du citoyen européen dans les finances publiques européennes » *in Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 263.



**399.** Toutefois, « si les ressources propres communautaires restent, comme dans le système actuel, des quasi contributions budgétaires, on ne peut pas envisager que le Parlement ait le dernier mot sur celles-ci. Il serait en effet contraire à une saine répartition des compétences et au principe de subsidiarité que le Parlement européen ait, pour financer les dépenses dont il aurait arrêté le niveau, un droit de tirage plus ou moins illimité sur les budgets des États membres. Il ne peut y avoir de responsabilité politique sur les recettes que si celles-ci traduisent un lien direct entre la CEE et les "citoyens" communautaires, ce qui amène à poser la question de la création d'un véritable impôt européen »<sup>107</sup>. L'autonomie financière de l'Union européenne reposant sur les contributions des États membres, la légitimité de ces ressources ne peut être constatée que par les États membres eux-mêmes. Une évolution démocratique du financement du budget européen, permettant au citoyen européen « de comprendre les arbitrages entre les dépenses publiques et les modalités de répartition des prélèvements obligatoires »<sup>108</sup>, impose de reconnaître l'existence d'une compétence fiscale européenne, fondée sur un consentement européen de l'impôt. Pour qu'une véritable citoyenneté fiscale européenne émerge, le contrôle de l'emploi des ressources européennes exercé par le Parlement européen, en tant qu'instance démocratique représentant les citoyens européens, doit être complété par la possibilité pour les citoyens européens de constater, par le biais de leurs représentants, la nécessité de ces ressources en y consentant.

## **2. L'application budgétaire du principe subsidiarité à partir du citoyen**

**400. Le principe de subsidiarité, facteur de la dimension politique et de l'importance financière du budget européen.** L'exercice des compétences européennes se fonde sur le principe de subsidiarité établi à l'article 5 du TUE<sup>109</sup>, et les politiques menées dans ce cadre, par l'Union européenne, le sont grâce à l'utilisation du budget européen. Les traités européens ne consacrent explicitement aucune dimension budgétaire au principe de subsidiarité, pourtant le budget européen reste largement influencé par celui-ci. Tout d'abord, parce que l'interprétation faite du principe de subsidiarité a une influence concrète sur la dimension politique et l'importance financière du budget européen. En effet, moins les États membres partagent certaines de leurs compétences avec l'Union européenne, moins le principe de subsidiarité trouve à s'appliquer en faveur d'une action financière de l'Union européenne. La portée politique et financière du budget européen est donc limitée puisque l'exercice de certaines compétences

---

107. Yves TERRASSE, *Le budget de la Communauté européenne*, Elsevier Masson, Paris, 1991, p. 75.

108. Anne-Claire DUFOUR, « Le citoyen et l'accès à l'information financière » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 196.

109. Selon l'article 5 du traité sur l'Union européenne : « Le principe d'attribution régit la délimitation des compétences de l'Union. Les principes de subsidiarité et de proportionnalité régissent l'exercice de ces compétences ».

étant maintenu exclusivement au niveau national, les besoins de financement sont restreints, réduisant d'autant la nécessité de recourir à la création de ressources propres supplémentaires, comme un impôt européen qui serait consenti par les citoyens européens eux-mêmes. Toutefois, « la politique budgétaire de l'Union doit exister lorsque l'action des États membres est insuffisante »<sup>110</sup>. Les mesures prises suite à la crise de la Covid 19 le prouvent et marquent une évolution en faveur d'un « processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe, dans laquelle les décisions sont prises dans le plus grand respect possible du principe d'ouverture et le plus près possible des citoyens »<sup>111</sup>. Ceci tient à la dimension sans précédent de la crise de la Covid 19, ses effets ayant largement dépassé les frontières nationales. Ce contexte inédit a justifié une intervention européenne jusqu'alors difficilement envisageable, conduisant à la création de nouvelles ressources propres<sup>112</sup> pour faire face à l'augmentation des dépenses financées par le budget européen pour répondre aux effets de cette crise<sup>113</sup>.

**401. Le principe de subsidiarité, modalité d'utilisation du budget européen.** Dans ces conditions, l'approche doctrinale selon laquelle « la mise en œuvre du principe de subsidiarité doit normalement se traduire par un rééquilibrage entre dépenses publiques nationales et dépenses publiques communautaires le niveau global des prélèvements obligatoires restant inchangé »<sup>114</sup> doit être précisée. L'intervention de l'Union européenne n'est plus seulement justifiée si elle apporte, par rapport à une intervention nationale, une efficacité supérieure pour un coût identique, ou une efficacité similaire pour un coût inférieur, mais également si la dépense engagée au niveau européen « se révèle(r) plus profitable aux citoyens européens que si elle avait été engagée au niveau national »<sup>115</sup>. L'affirmation de Madame Audrey Rosa selon laquelle, « pour les citoyens européens, dans certaines situations la dépense publique est plus

---

110. Matthieu HOUSER, « La fédéralisation du budget de l'Union européenne », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2009, n° 4, p. 689.

111. Article 1er du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

112. Décision (UE, EURATOM) °2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom Décision Conseil, *JOUE* L n°424 du 15 décembre 2020, pp. 1–10.

113. Sur cette question V. par exemple, « L'avenir de l'Europe fiscale », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6; Loïc LEVOYER, « Budget post covid-19 des États membres de l'Union européenne : comment préserver les générations futures ? », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2020, n° 4, pp. 183-200; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 543-569.

114. Yves TERRASSE, *Le budget de la Communauté européenne*, Elsevier Masson, Paris, 1991, p. 205.

115. Communication de la Commission, du 19 octobre 2010, sur le réexamen du budget de l'Union, COM(2010) 700 final.

pertinente lorsqu'elle s'europeanise »<sup>116</sup>, se confirme. L'effet budgétaire de principe de subsidiarité se révèle à travers la pertinence politique et financière de la dépense, lesquels doivent s'apprécier conjointement à partir du citoyen européen. Une telle approche conduit à accepter que certaines dépenses, par leur nature politique, doivent être financées à l'échelle européenne. La création de nouvelles ressources propres à cet effet, modifierait la répartition de la charge fiscale qui pèse sur les contribuables et allégerait la pression fiscale qui pèse sur les citoyens de l'Union<sup>117</sup>. Le budget européen ne doit pas être limité par le principe de subsidiarité, mais au contraire être augmenté afin de compenser les insuffisances financières relevées au niveau national. Ainsi, « l'Union peut donc forger une véritable politique budgétaire communautaire, le principe de subsidiarité ne s'y oppose pas, la délimitation de la place des États membres en matière budgétaire renforce cette démonstration »<sup>118</sup>.

**402. La notion de valeur ajoutée de l'Union européenne.** Les citoyens européens, en tant que contribuables, « attendent un budget de l'UE qui soit transparent et facile à comprendre. Ils veulent en outre que chaque euro dépensé soit utilisé au mieux. Les résultats obtenus doivent être visibles et mesurables »<sup>119</sup>. La Commission européenne, dans le cadre de sa réflexion autour d'un livre blanc sur l'avenir de l'Europe<sup>120</sup>, a dégagé le critère de la « valeur ajoutée des finances européennes »<sup>121</sup>, illustration pratique du principe de subsidiarité en matière budgétaire<sup>122</sup>. Selon la définition de ce critère, « l'Union ne devrait agir que si son action est plus efficace que celle qui pourrait être menée au niveau national, régional ou local. L'action de l'UE doit venir s'ajouter aux efforts nationaux ou régionaux, ou les compléter, mais elle ne devrait pas combler les lacunes liées aux insuffisances des politiques nationales. La valeur

---

116. Audrey ROSA, « La place du citoyen européen dans les finances publiques européennes » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 264.

117. Dans sa résolution du 23 juillet 2020, le Parlement européen « estime que seule la création de nouvelles ressources propres est à même de contribuer au remboursement de la dette de l'Union tout en sauvant le budget de l'Union et en allégeant la pression fiscale qui pèse sur les finances nationales et les citoyens de l'Union ; rappelle que la création de nouvelles ressources propres constitue la seule méthode de remboursement acceptable aux yeux du Parlement ». V. Résolution du Parlement européen, du 23 juillet 2020, sur les conclusions de la réunion extraordinaire du Conseil européen du 17 au 21 juillet 2020, pt. H, °5.

118. Matthieu HOUSER, « La fédéralisation du budget de l'Union européenne », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2009, n° 4, p. 691.

119. COMMISSION EUROPÉENNE, document de réflexion du 28 juin 2017, sur l'avenir des finances de l'UE, COM(2017) 368, p. 11.

120. COMMISSION EUROPÉENNE, Livre blanc sur l'avenir de l'Europe - Réflexion et scénarios pour l'UE27 à l'horizon 2025, COM(2017) 2025 du 1er Mars 2017.

121. COMMISSION EUROPÉENNE, document de réflexion 28 juin 2017, sur l'avenir des finances de l'UE, COM(2017) 368, p. 11.

122. Audrey ROSA, « La place du citoyen européen dans les finances publiques européennes » in *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de Jean-François BOUDET et Xavier CABANNES, LGDJ, Paris, 2017, p. 265. et Aymeric POTTEAU, « Finances publiques de l'Union européenne en 2010 », *Revue trimestrielle de droit européen* 2011, 2011, n° 2, p. 375.

ajoutée peut également prendre la forme de coûts évités et d'avantages indirects »<sup>123</sup>. La valeur ajoutée sert d'indicateur politique afin de déterminer si une dépense doit être engagée au niveau européen, et si oui, selon quelles modalités financières. La Commission européenne dégage différentes caractéristiques pouvant impliquer un financement européen : la réalisation des objectifs et des obligations prévus par le traité, le financement de biens publics de dimension européenne, la réalisation d'économies d'échelle, un effet d'entraînement, la subsidiarité, les bénéfices de l'intégration de l'UE, la promotion des valeurs européennes comme la paix, la démocratie et l'État de droit. À partir de ces caractéristiques, elle propose une échelle d'évaluation de la valeur ajoutée, selon trois niveaux : une valeur ajoutée faible, une valeur ajoutée moyenne, et une valeur ajoutée très haute. À chaque niveau correspond l'intensité du financement que l'Union européenne doit apporter, soit aucun financement, un co-financement entre l'État membre et l'Union européenne ou enfin un financement intégral par l'Union européenne<sup>124</sup>. La valeur ajoutée permet de rationaliser l'utilisation des fonds européens, en ne finançant que les dépenses en lien avec les objectifs visés, et selon les modalités les plus efficaces pour y parvenir. De cette manière, l'efficacité du budget européen repose sur un rapport équilibré entre l'objectif politique de la dépense et les ressources financières nécessaires. Bien que la valeur ajoutée veuille être un indicateur politique permettant de renforcer le débat démocratique sur la façon dont le budget européen doit être mis en œuvre, ce qui augmente la responsabilité politique qui découle de son exécution, sa définition reste largement fondée sur des considérations économiques, au risque de limiter la valeur ajoutée reconnue à certaines dépenses profitables aux citoyens européens pour des motifs purement quantitatifs.

## **Section II La portée politique limitée de la citoyenneté financière européenne**

**403.** Les droits politiques dont dispose le citoyen européen produisent, en fonction du niveau décisionnel dans lequel ils sont exercés, des effets fiscaux et budgétaires. Malgré l'identification d'une composante fiscale et budgétaire de la citoyenneté européenne, sa portée financière reste limitée. En effet, selon le paragraphe 1 de l'article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « il est institué une citoyenneté de l'Union. Est citoyen de l'Union toute personne ayant la nationalité d'un État membre. La citoyenneté de l'Union s'ajoute à

---

123. COMMISSION EUROPÉENNE, document de réflexion du 28 juin sur l'avenir des finances de l'UE, COM(2017) 368, p. 11.

124. *Ibid*, p. 11.

la citoyenneté nationale et ne la remplace pas ». Aussi, l'acquisition de la citoyenneté européenne, et par ricochet, l'exercice des droits politiques qui lui sont attachés sont juridiquement dépendants des États membres (§1), faisant de la citoyenneté européenne un statut politique complétant les citoyennetés nationales (§2), sans qu'il soit nécessaire d'en reprendre toutes les caractéristiques, notamment fiscales. La transnationalisation de la citoyenneté change le niveau auquel les droits et les devoirs sont définis et implique des modifications politiques majeures, dont il doit être tenu compte en matière fiscale.

## **§1. La dépendance juridique de la citoyenneté européenne aux États membres**

**404.** L'organisation politique européenne repose largement sur l'appartenance aux communautés politiques nationales. La nationalité, en plus de justifier le principe de non-discrimination en tant qu'élément constitutif de l'ordre juridique européen, fonde l'attribution de la citoyenneté européenne, dont dépend l'appartenance à la communauté politique européenne. Si dans le premier cas, le principe de non-discrimination permet l'émancipation juridique du citoyen européen des droits nationaux, réduisant les inégalités au sein de l'Union européenne ; dans le second cas, il subordonne l'acquisition de ce statut politique à la possession de la nationalité d'un des États membres (A), les modalités de son attribution relevant exclusivement du droit national<sup>125</sup>. Face à ce paradoxe et considérant, la connexité entre la citoyenneté européenne et la nationalité comme « un défaut de naissance »<sup>126</sup>, la doctrine a largement envisagé l'évolution vers une citoyenneté européenne autonome s'émancipant des États membres (B). Les développements se concentreront sur les effets en matière fiscale, du rapport entre la nationalité des États membres et la citoyenneté européenne.

---

125. Cette approche est confirmée par la déclaration n°2 relative à la nationalité d'un État membre, jointe par les États membres à l'acte final du traité sur l'Union européenne qui stipule qu' « à chaque fois que le traité instituant la Communauté européenne fait référence aux ressortissants des États membres, la question de savoir si une personne a la nationalité de tel ou tel État membre est réglée uniquement par référence au droit national de l'État concerné » V. Déclaration n°2 relative à la nationalité d'un État membre, *JOCE C* n° 191 du 29 juillet 1992, p. 98.

126. Rainer BAUBÖCK, « The three levels of citizenship within the European Union », *German Law Journal* 2014, 15, p. 751.

## **A. La reconnaissance d'une citoyenneté européenne subordonnée à la nationalité des États membres**

**405.** L'adhésion du citoyen européen à la politique européenne repose sur l'expression des droits politiques attachés à sa citoyenneté européenne. S'ils peuvent s'exercer, quel que soit l'État membre dans lequel réside le citoyen européen, leur acquisition est directement liée à la nationalité de l'État membre d'origine du citoyen européen (1). La citoyenneté européenne produit des effets ambivalents en matière de fiscalité. Si la protection juridique qu'elle permet perturbe la citoyenneté fiscale nationale, sa dépendance à la nationalité des États membres assure, dans le même temps, son maintien exclusif au niveau national (2).

### **1. Des droits politiques exercés sur le fondement de la nationalité des États membres**

**406. Le constat de la dépendance de la citoyenneté européenne à la nationalité des États membres.** Le lien entre la citoyenneté européenne et la nationalité des États membres est facilement identifiable puisque directement inscrit dans les Traités. Aussi, selon l'article 20 du TFUE, « il est institué une citoyenneté de l'Union. Est citoyen de l'Union toute personne ayant la nationalité d'un État membre ». La nationalité des États membres est la condition préalable, dont découle directement l'acquisition du statut politique de citoyen européen. Sans la nationalité des États membres, la citoyenneté européenne ne peut être acquise et ne produit aucun effet. La possibilité d'appartenir à la communauté politique européenne et de disposer à ce titre de droits (et de devoirs)<sup>127</sup> au niveau européen s'appuie sur un attribut juridique de la personne défini au niveau des États membres, la nationalité. La structure juridique de la citoyenneté européenne met en évidence l'existence d'une double appartenance politique, européenne et nationale, tout en révélant, dans le même temps, la soumission de l'appartenance européenne, à celle de l'État membre par le biais de la nationalité.

**407. Les causes de la dépendance de la citoyenneté européenne à la nationalité des États membres.** À l'image de la plupart des modèles de citoyenneté nationale, la citoyenneté européenne entretient un lien de dépendance avec la nationalité<sup>128</sup>. À ce sujet, le Professeur Myriam Benolo Carobo, dans ses travaux de recherche, fait une étude détaillée de la relation qui unit la citoyenneté à la nationalité dans les États membres. Elle explique que « la signification de la nationalité dans le dispositif juridique de la citoyenneté européenne ne peut être

---

127. Cette affirmation doit être nuancée puisqu'aucun devoirs ne sont clairement reconnus aux citoyens européens.

128. Marie-Pierre LANFRANCHI, « Les notions de nationalité et citoyenneté interrogées par le droit international public » in *Nationalité et citoyenneté*, sous la dir. de Marie-Pierre LANFRANCHI, Olivier LECUCQ et Dominique NAZET-ALLOUHCE, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2012, pp. 39-63.

correctement appréhendée sans un examen préalable de la relation qui unit la nationalité et la citoyenneté dans les ordres juridiques internes. Dans ces derniers en effet, la citoyenneté est souvent perçue, sinon comme un synonyme, du moins comme un corollaire indissociable de la nationalité »<sup>129</sup>. Puis, elle distingue conceptuellement ces deux notions à partir des définitions classiquement énoncées par la doctrine. Selon les définitions de Gérard Cornu, la nationalité correspond « au lien juridique et politique, défini par la loi d'un État, unissant un individu au dit État »<sup>130</sup>. En revanche, la citoyenneté est accordée à une « personne qui dans un État démocratique, participe à l'exercice de la souveraineté ». En faisant dépendre l'attribution de la citoyenneté de la nationalité, celle-ci devient la condition essentielle de la participation politique de l'individu à l'exercice de la souveraineté. La confusion entre la nationalité et la citoyenneté issue des révolutions démocratiques s'explique par la signification même de la nationalité dans les rapports de la personne avec l'État. La nationalité devient le critère utilisé par l'État pour définir les titulaires de la souveraineté<sup>131</sup> ; elle est un « lien juridique qui exprime un double rapport d'allégeance à une autorité et d'appartenance à une communauté »<sup>132</sup>. L'appartenance à un État découle de l'appartenance à une communauté politique souveraine. Suivant cette analyse, elle conclut que « fruit de négociations intergouvernementales, le concept de citoyenneté, de par sa portée emblématique et symbolique immense, ne pouvait faire irruption dans l'ordre juridique communautaire sans porter la marque des conceptions internes de la citoyenneté. La nationalité a de ce fait été logiquement consacrée comme le critère d'accès à la citoyenneté européenne »<sup>133</sup>.

Finalement, cette structure juridique, soumettant la citoyenneté européenne à la nationalité des États membres, est fondée sur le pouvoir suprême des États membres en tant que « maître des traités ». Le lien de la citoyenneté européenne à la nationalité des États membres, marqueur de la souveraineté nationale, permet de créer une appartenance supranationale autonome, tout

---

129. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 69.

130. Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, 13e édition, PUF, Paris, 2020, 1091 p.

131. A ce sujet, le Professeur Ségolène Barbou des Places explique que « les publicistes sont plus enclins à l'appréhender (la nationalité) en partant de l'Etat, la nationalité déterminant la substance personnelle de l'Etat. Ils définissent donc la nationalité comme le lien d'allégeance d'une personne à son État, une sujétion vestige du lien de vassalité. A l'époque moderne, ce lien vertical est devenu un lien unitaire à l'Etat et la nationalité est aujourd'hui explicitement reliée à la souveraineté de l'Etat ». V. Ségolène BARBOU DES PLACES, « Nationalité des États membres et citoyenneté de l'Union dans la jurisprudence communautaire : la consécration d'une nationalité sans frontières », *Revue des affaires européennes* 2011, n° 1, p. 31.

132. Jean-Denis MOUTON, « L'État selon le droit international : diversité et unité » in *L'État souverain à l'aube du XXIe siècle. Colloque de Nancy*, sous la dir. de Colloque SFDI, Pedone, Paris, 1994, p. 81.

133. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 69. Elle explique également que « la relation juridique très complexe qui unit les notions de citoyenneté et de nationalité dans les ordres juridiques nationaux est directement à l'origine des vives inquiétudes manifestées par les opinions publiques et les États de l'Union, réfractaires à l'idée même d'une "citoyenneté" vécue en dehors du cadre juridique ».

en maintenant l'appartenance à une communauté politique nationale dont elle dépend<sup>134</sup>, fondant l'existence d'une double appartenance<sup>135</sup>. Pour reprendre la formulation kelsenienne, la souveraineté nationale est alors préservée puisque la nationalité devient le critère permettant de discriminer parmi les habitants de l'Union européenne ceux qui doivent participer à la formation de la volonté politique au niveau européen<sup>136</sup>, c'est-à-dire ceux qui peuvent disposer de cette nouvelle appartenance. La nationalité des États membres définit donc l'existence et le champ d'application de la citoyenneté européenne.

**408. La compétence exclusive des États membres concernant l'attribution de la nationalité.** À ce titre, « on maintient le pouvoir des États en matière de code de la nationalité »<sup>137</sup>, puisque son attribution découle de l'application des législations propres à chaque État membre, garantissant, comme l'explique le Professeur Ségolène Barbou des Places, « la compétence souveraine de l'État pour définir sa compétence personnelle »<sup>138</sup>. La compétence exclusive des États

---

134. Cette idée ressort également de la définition de la nationalité donnée par l'Avocat général Monsieur Poiares Maduro dans ses conclusions sous l'affaire *Rottman*. Selon lui, « la nationalité peut se définir comme le lien juridique de droit public unissant un individu à un État donné, lien dont il résulte que ledit individu devient titulaire d'un ensemble de droits et d'obligations. La caractéristique de ce rapport de nationalité est qu'il est fondé sur un lien particulier de solidarité à l'égard de l'État en cause et sur la réciprocité de droits et de devoirs (15). Avec la nationalité, l'État définit son peuple. Ce qui est en cause, au travers du rapport de nationalité, c'est la constitution d'une communauté nationale et il va, dès lors, de soi qu'un État membre peut librement en tracer les contours en déterminant les personnes qu'il considère comme ses ressortissants ». V. Point 17 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Poiares Maduro, présentées le 30 septembre 2009, dans l'affaire CJCE, 2 mars 2010, aff. C-135/08, *Janko Rottman c/ Freistaat Bayern*, Rec., p. I-1449.

135. Pour désigner cette double appartenance le Professeur Olivier Beaud fait lui référence au concept d'« intercitoyenneté », manière de marquer la différence entre la citoyenneté nationale et la citoyenneté européenne. V. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 218. Pour les auteurs Agustín José Menéndez et Espen Dh Olsen, il s'agit d'une « proto-citoyenneté » entendue comme un statut personnel européen comme politiquement déterminé et complémentaire du statut de citoyenneté nationale. V. Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « The Ambivalence of European Integration : Between Proto-Citizenship and a Shared Nationality » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, pp. 47-83 et Agustín José MENÉNDEZ et Espen D. H. OLSEN, « From Proto-Citizenship to Proto-nationality ? The European Personal Status Conceptualised as a Shield of Private Autonomy » in *Challenging European Citizenship : Ideas and Realities in Contrast*, Palgrave Macmillan, 2020, pp. 63-72. Enfin, pour Christophe Schönberger il s'agit d'une « citoyenneté interétatique » ou « *interstate citizenship* ». V. Christoph SCHÖNBERGER, *Unionsbürger*, Jus publicum, 145, Mohr Siebeck Tübingen, Tubingue, 2005, 623 p. et Christoph SCHÖNBERGER, « European Citizenship as Federal Citizenship. Some Citizenship Lessons of Comparative Federalism », *Revue Européenne de Droit Public* 2007, 19, n° 1.

136. Hans Kelsen considère la nationalité comme la possibilité de « discriminer parmi les habitants du territoire soumis à l'autorité de l'Etat, parmi les sujets, ceux qui doivent participer à la formation de la volonté politique ». V. Hans KELSEN, « La naissance de l'État et la formation de sa nationalité : les principes ; leur application au cas de la Tchécoslovaquie » in *Hans Kelsen. Ecrits français de droit international*, sous la dir. de Charles LEBEN, PUF, Paris, 2001, p. 51.

137. Patrick WEIL, Philippe DEWITTE et Alain SEKSIG, « A propos de Maastricht : citoyenneté européenne et citoyenneté locale. Un entretien avec Patrick Weil », *Hommes & Migrations* 1992, 1151, n° 1, p. 65.

138. Ségolène BARBOU DES PLACES, « Nationalité des États membres et citoyenneté de l'Union dans la jurisprudence communautaire : la consécration d'une nationalité sans frontières », *Revue des affaires européennes* 2011, n° 1, p. 30.



membres en matière de nationalité, commande la signification de la citoyenneté européenne, rendant *a priori* impossible la reconnaissance d'une nationalité européenne. Cette analyse rejoint celle de l'Avocat général Monsieur Poiares Maduro sous l'affaire *Rottmann*, selon qui, « en faisant de la nationalité d'un État membre une condition pour être un citoyen européen, les États membres ont voulu marquer que cette nouvelle forme de citoyenneté ne remet pas en question l'allégeance première à nos communautés politiques nationales. De la sorte, ce lien avec la nationalité des différents États membres constitue une reconnaissance du fait qu'il peut exister (en fait, qu'il existe) une citoyenneté qui n'est pas déterminée par la nationalité »<sup>139</sup>. Selon cette approche, la nationalité n'est pas nécessaire à l'existence d'une communauté politique européenne, mais seulement à l'identification de ses membres en tant qu'ensemble de personnes rattachées au territoire européen, par le biais de la nationalité des États membres. L'appartenance à l'Union européenne ne serait pas un élément structurel de la nationalité<sup>140</sup>. Or, ce critère revient finalement à considérer qu'il existe une nationalité au sens où l'entend le Professeur Olivier Beaud, selon qui « par nationalité comprise au sens large, on veut seulement décrire la relation d'appartenance juridique à un groupe circonscrit territorialement »<sup>141</sup>. En se fondant sur la nationalité des États membres, la citoyenneté européenne marquerait l'existence d'une appartenance juridique des ressortissants européens, assimilable à l'existence d'une nationalité européenne entendue au sens fédéral<sup>142</sup>. La relation juridique très complexe qui unit la citoyenneté européenne à la nationalité des États membres, révèle l'existence d'une citoyenneté européenne de type fédéral, définit par référence aux droits des États membres et « destinée à être le statut fondamental des ressortissants des États membres »<sup>143</sup>, en accordant à l'individu des droits à l'égard des autres États membres en tant que membre d'une même communauté politique les réunissant.

**409. Compétence dans la limite du droit de l'Union européenne.** Si la nationalité d'un État membre conditionne l'accès à la citoyenneté européenne, elle ne peut pas limiter de manière injustifiée l'exercice par le citoyen européen de ce statut. La Cour de justice de l'Union européenne a été amenée à se prononcer sur l'appréciation de cette condition dans l'arrêt de

---

139. Point 23 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Poiares Maduro, présentées le 30 septembre 2009, dans l'affaire CJCE, 2 mars 2010, aff. C-135/08, *Janko Rottman c/ Freistaat Bayern*, Rec., p. I-1449.

140. François BORELLA, « Nationalité et citoyenneté » in *Citoyenneté et nationalité — Perspectives en France et au Québec*, sous la dir. de Dominique COLAS, Claude EMERI et Jacques ZYLBERBERG, PUF, Paris, 1991, pp. 209-230.

141. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 217.

142. Ce lien s'apparente à ce qu'Olivier Beaud nomme « la ressortissance fédérale » pour décrire la relation d'appartenance d'un individu à une fédération qu'il assimile à la nationalité des États. *Ibid.*, p. 218. Reprenant cette théorie le Professeur Edouard Dubout l'assimile à une sorte de « quasi-nationalité ». V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 96.

143. CJCE, 20 septembre 2001, aff. C-184/99, *Rudy Grzelczyk c/ Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve.*, Rec. p. I-06193, pt. 31.

principe « *Michelletti* »<sup>144</sup>. En l'espèce, Monsieur Micheletti possédait la double nationalité argentine, puisqu'il était né en Argentine, et italienne puisque ses parents étaient tous deux italiens. Il décide de s'installer en Espagne, et demande un titre de séjour provisoire qui lui est accordé au vu de sa nationalité italienne. Puis, avant l'expiration de la validité de sa carte de séjour, Monsieur Micheletti demande aux autorités espagnoles, l'autorisation de s'établir définitivement en Espagne pour y exercer son métier d'odontologue. Toutefois, le bénéficiaire du droit d'établissement lui est refusé au motif que selon les dispositions du Code civil espagnol, en cas de double nationalité, la nationalité du lieu de la dernière résidence ou de la résidence principale prévaut. Or, selon les autorités espagnoles, la dernière résidence de Monsieur Micheletti, avant son installation en Espagne, est située en Argentine. Il doit donc être considéré comme un ressortissant argentin et ne peut se prévaloir de sa nationalité italienne pour obtenir le droit de s'établir en Espagne en tant que citoyen européen. Le litige opposant Monsieur Micheletti aux autorités espagnoles est alors porté par les juges espagnols devant la Cour de justice de l'Union européenne. Interrogés sur la compatibilité des dispositions espagnoles avec la liberté d'établissement, les juges européens estiment que « la définition des conditions d'acquisition et de perte de la nationalité relève, conformément au droit international, de la compétence de chaque État membre, compétence qui doit être exercée dans le respect du droit communautaire. Il n'appartient pas, par contre, à la législation d'un État membre de restreindre les effets de l'attribution de la nationalité d'un autre État membre, en exigeant une condition supplémentaire pour la reconnaissance de cette nationalité en vue de l'exercice des libertés fondamentales prévues par le traité »<sup>145</sup>. Un État membre ne peut pas mettre en doute la possession de la citoyenneté européenne par un individu, du fait de la nationalité qui lui est reconnue par un autre État membre. Cette jurisprudence fut par la suite complétée<sup>146</sup> par l'affaire *Rottman*, dans laquelle la Cour confirme la compétence exclusive des États membres

---

144. CJCE, 7 juillet 1992, aff. C-369/90, *Mario Vicente Micheletti et autres c/ Delegación del Gobierno en Cantabria*, Rec. p. I-4239; Louis CARTOU, « La cour et une matière quelque peu sulfureuse : liberté de circulation et d'établissement et double nationalité », *Les petites affiches* 1993, n° 1, pp. 18-19; David RUZIÉ, « Nationalité, effectivité et droit communautaire », *Revue générale de droit international public* 1993, 97, n° 1, pp. 107-120.

145. Arrêt *Micheletti*, précité, Rec. p. I-4239, pt. 10.

146. Pour quelques études de la jurisprudence en matière de nationalité sous le prisme de la citoyenneté européenne, V. Etienne PATAUT, « Citoyenneté de l'Union et nationalité étatique », *Revue trimestrielle de droit européen* 2010, n° 3, pp. 617-632; Ségolène BARBOU DES PLACES, « Nationalité des États membres et citoyenneté de l'Union dans la jurisprudence communautaire : la consécration d'une nationalité sans frontières », *Revue des affaires européennes* 2011, n° 1, pp. 29-49; T BURRI et B PIRKER, « La jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance. Chronique des arrêts. Arrêt "Rottmann c. Freistaat Bayern" », *Revue du droit de l'Union européenne* 2010, n° 3, pp. 651-654; Nicolas CARIAT, « Le retrait de nationalité au regard du droit européen et international », *Journal des tribunaux / droit européen* 2010, n° 172, pp. 245-250; Gerard-René de GROOT et Anja SELING, « Decision of 2 March 2010, Case C-135/08, Janko Rottman v. Freistaat Bayern - Case Note II - The consequences of the Rottmann judgment on Member State autonomy-The European Court of Justice's avant-gardism in nationality matters », *European Constitutional Law Review* 2011, 7, n° 1, pp. 150-160.

concernant les règles étatiques de nationalité, mais admet la possibilité d'un contrôle judiciaire européen concernant la mise en œuvre de ces règles<sup>147</sup>. Comme le résume clairement le Professeur Etienne Pataut, « la répartition des compétences est donc très claire : au droit de chacun des États de déterminer ses propres nationaux ; au droit de l'Union le soin d'en tirer les conséquences quant à la citoyenneté de l'Union »<sup>148</sup>. Il en résulte que les États membres ne peuvent pas priver les individus de leur statut de citoyen européen.

## 2. Le maintien de la citoyenneté fiscale nationale

**410. L'existence d'une relation fiscale privilégiée entre les États membres et leurs citoyens nationaux.** Si la citoyenneté européenne est un statut politique autonome, la nationalité des États membres permet aux citoyens européens de jouir des droits conférés par ce statut. Les effets fiscaux de la citoyenneté européenne, qu'ils soient liés à la dimension juridique ou à la dimension politique de la citoyenneté européenne, découlent directement de la nationalité du citoyen, confirmant et renforçant la centralité des États membres en matière fiscale. Comme l'écrit Monsieur Théodore Georgopoulos, « cela ne signifie pas que la citoyenneté européenne soit dépourvue d'autonomie. Cependant pour y accéder il est nécessaire d'avoir la nationalité d'un État membre. Par conséquent, la réflexion sur la citoyenneté fiscale européenne ne peut ignorer la citoyenneté fiscale nationale »<sup>149</sup>.

Le principe de non-discrimination « a vocation à atténuer toujours davantage les effets distinctifs de la nationalité, en poussant encore plus loin l'égalité de traitement entre le national et le ressortissant communautaire »<sup>150</sup>. Dans ce cas, les effets de la nationalité s'effacent au profit de la protection fiscale permise par la citoyenneté européenne, attestant des prémisses d'un fédéralisme fiscal. Le Professeur Olivier Beaud considère d'ailleurs que « c'est probablement sur ce point de la dualité de la nationalité que la parenté entre un système fédéral et le système de l'Union européenne est la plus nette. En effet, la notion de ressortissant communautaire est en train d'effacer la distinction entre étrangers et nationaux qui caractérisait le statut des membres des anciens États indépendants »<sup>151</sup>. En faisant dépendre la participation

---

147. CJUE, 2 mars 2010, aff. C-135/08, *Janko Rottman c/ Freistaat Bayern*, Rec., p. I-1449.

148. Etienne PATAUT, « Citoyenneté de l'Union et nationalité étatique », *Revue trimestrielle de droit européen* 2010, n° 3, p. 621. Sur cette question V. aussi Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 91. et Marianne DONY, « La citoyenneté européenne à la croisée entre les États membres et l'Union européenne » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 47. à 51.

149. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 476.

150. Myriam BENLOLO-CARABOT, « La nationalité à l'épreuve de l'intégration communautaire », *Les Petites affiches* 2005, n° 54, p. 10.

151. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 221. Christoph Schönberger explique

politique du citoyen européen aux élections locales et européennes de la nationalité des États membres, le consentement de l'impôt demeure un attribut principalement attaché à la nationalité du citoyen, témoignant de la relation privilégiée que le citoyen entretient avec l'État en matière fiscale et justifiant du maintien de l'exclusivité de la compétence fiscale au niveau des États membres.

**411. La portée ambiguë de la nationalité en matière fiscale.** Le déséquilibre entre la portée protectrice et participative de la citoyenneté européenne en matière fiscale s'explique par la portée ambivalente de la nationalité en droit européen, tantôt protectrice des discriminations, tantôt limitatrice de la participation politique du citoyen, et se traduit dans le contenu de la citoyenneté européenne, qui n'a *stricto sensu* aucune composante fiscale. Dans ces conditions, la citoyenneté fiscale nationale ne peut pas se détacher du lien juridique de rattachement du citoyen à son État exprimé par la nationalité et dont il ressort, à travers le droit de consentir l'impôt, l'appartenance à la communauté politique nationale. La relation politique exclusive et privilégiée qu'entretient l'État avec le citoyen en matière fiscale est ainsi théoriquement protégée par la nationalité, tout en étant, en pratique, éprouvée par la protection juridique du contribuable national, permise par la citoyenneté européenne. Les effets de la citoyenneté européenne sur la citoyenneté fiscale nationale sont ambivalents, puisque la valeur qu'elle ajoute au statut juridique des contribuables nationaux, en tant que citoyen européen, conduit dans le même temps à dévaloriser le statut politique du citoyen national en tant que contribuable. Le statut politique du citoyen-contribuable, en étant exclusivement attaché à l'État membre par le biais de la nationalité, ne permet pas d'enrichir la citoyenneté européenne d'une véritable composante fiscale par la participation politique du citoyen européen, dont la finalité serait l'existence d'une réelle citoyenneté fiscale européenne compensant, au niveau national, les effets politiques de la protection fiscale permise par la citoyenneté. La citoyenneté fiscale nationale, en étant attachée à la nationalité des citoyens, limite l'intégration politique en matière fiscale dans la mesure où l'appartenance à l'État permet de maintenir l'exclusivité de la citoyenneté fiscale nationale.

**412.** En matière fiscale, les citoyens européens ne sont donc pas incités à se détacher de leur appartenance politique nationale, pour se rattacher à la communauté politique européenne. L'absence de consentement européen de l'impôt le révèle de manière évidente, puisque les États membres conservent par ce biais une relation fiscale exclusive avec leurs citoyens, dont

---

également que « la dépendance de la citoyenneté fédérale à l'égard de la citoyenneté étatique perd sa signification dès lors que le droit fédéral reconnaît l'égalité complète entre les citoyens des États fédérés et les nouveaux venus issus d'autres États de la Fédération » V. Christoph SCHÖNBERGER, « La citoyenneté européenne en tant que citoyenneté fédérale. Quelques leçons sur la citoyenneté à tirer du fédéralisme comparatif », *Annuaire de l'Institut Michel Villey* 2009, 1, p. 264.

dépend la légitimation de la souveraineté fiscale nationale. La réalisation d'un « patriotisme constitutionnel » tel que théorisé dans la philosophie politique européenne<sup>152</sup>, et visant la « légitimation d'une appartenance citoyenne "post-national, au-delà de l'État-nation, sans pour autant susciter la création d'un nouvel État-Nation à l'échelle européenne »<sup>153</sup>, est impossible tant que la souveraineté fiscale sera exclusivement nationale, la dissociation de la citoyenneté européenne en tant qu'identité politique supplémentaire et autonome de l'identité nationale s'avérant dans ce cas impossible.

#### **413. La difficulté de conceptualiser une citoyenneté fiscale en dehors du cadre étatique.**

Devant la difficulté de fonder une véritable citoyenneté fiscale européenne, l'impossibilité de créer un sentiment d'appartenance à l'Union européenne par le biais de la fiscalité et plus particulièrement par l'impôt est manifeste. Cela fragilise la légitimité politique de la citoyenneté européenne comme vecteur d'appartenance à une nouvelle communauté politique. Ce phénomène et ses effets furent particulièrement ressentis lors de la crise économique et financière de 2008, avec la difficulté de mettre en œuvre une solidarité financière européenne pour faire face aux effets massifs de cette crise sur certaines économies nationales. Le Professeur Edouard Dubout explique d'ailleurs qu'« il semble en ressortir un net mouvement de "désidentification" européenne, dans le sens où les citoyens se ressentent prioritairement, et même exclusivement pour de nombreux d'entre eux, membre de leur communauté politique nationale et non d'une communauté politique largement hypothétique »<sup>154</sup>. Ce phénomène n'incite donc pas à l'émergence d'une véritable citoyenneté fiscale européenne dont les effets s'exprimeraient au niveau de l'Union européenne et ferait naître à partir de la citoyenneté européenne une solidarité financière entre les membres de la communauté politique européenne. L'analyse du Professeur Anastasia Iliopoulou selon laquelle « les questions relatives à la citoyenneté sociale sont intrinsèquement liées au débat, plus vaste, sur la nature et le degré de

---

152. Jürgen HABERMAS, « Citoyenneté et identité nationale. réflexions sur l'avenir de l'Europe » in *L'Europe au soir du siècle*, sous la dir. de Jacques LENOBLE et Nicole DEWANDRE, 1<sup>re</sup> éd., Esprit, Paris, 1992, pp. 17-38 et Jean-Marc FERRY, « Dépasser le «malaise européen» : la voie cosmopolitique de l'intégration européenne », *Raison publique* 2007, n° 7, pp. 11-43.

153. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 52 et suiv.. Cette définition rejoint celle de Pierre Berthelet pour qui le patriotisme constitutionnel habermassien correspond à « la création d'une entité collective à partir d'une constitution, elle-même sous tendu par un ensemble de valeurs auxquels les citoyens peuvent s'identifier ». V. Pierre BERTHELET, « De la " Rechtsgemeinschaft" européenne à la " Wertgemeinschaft" cosmopolitique, la constitutionnalisation du droit de l'Union sous le signe des valeurs », *Revue du droit de l'Union européenne* 2016, n° 2, p. 318. Pour d'autres études sur la théorie européenne du patriotisme constitutionnel, V. par exemple Antoine BAILLEUX et Hugues DUMONT, *Le pacte constitutionnel européen. Tome 1. Fondements du droit institutionnel de l'Union*, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 529 et suiv. et Ángel R. OQUENDO, « Toward a European citizenship based on transnational constitutionalism and solidarity », *UNIO-EU Law Journal* 2020, 6, n° 1, pp. 3-11.

154. Edouard DUBOUT, « L'échec de la citoyenneté européenne ? Les mutations d'une citoyenneté complexe en période de crise identitaire », *Jus politicum* 2017, n° 18, p. 3.

l'intégration européenne ainsi que sur le rôle que devraient jouer les différents acteurs de cette intégration »<sup>155</sup>, s'étend à la citoyenneté fiscale. Or, ce principe, en matérialisant la relation politique exclusive et privilégiée qu'entretient l'État avec le citoyen national, en matière fiscale, ne facilite pas une approche se détachant du cadre étatique.

## **B. L'évolution possible vers une citoyenneté européenne indépendante des États membres**

**414.** En conditionnant l'acquisition de la citoyenneté européenne à la nationalité des États membres, ce statut se détache difficilement du cadre étatique, lui conférant, finalement, une portée politique inférieure à celle de la citoyenneté nationale, puisque dépendant des États membres. Ceci étant, la citoyenneté européenne, appuyée par la jurisprudence européenne, à « vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres »<sup>156</sup>. Aussi, des droits précis lui sont attachés établissant un lien direct entre l'Union européenne et ses citoyens. L'approfondissement de cette relation politique implique d'envisager la possibilité que la citoyenneté européenne s'émancipe des États membres. Il convient de revenir sur l'hypothèse largement étudiée par la doctrine, d'une citoyenneté européenne non plus fondée sur la nationalité des États membres, mais sur la résidence du citoyen au sein d'un État membre (1). D'autant qu'une telle évolution présenterait un intérêt certain d'un point de vue fiscal (2) en favorisant l'épanouissement d'une citoyenneté fiscale européenne.

### **1. L'hypothèse d'une citoyenneté européenne fondée sur la résidence**

**415. La résidence comme critère sous-jacent à l'exercice de la citoyenneté européenne.** Bien que la citoyenneté européenne soit fondée sur la nationalité des États membres, l'exercice dans l'espace européen, des droits qui lui sont attachés, conduit, selon la théorie kelsenienne mise en avant par le Professeur Myriam Benlolo Carabot, à « "désacralise(r)" progressivement les droits traditionnels de la nationalité de l'État, sans pour autant remettre en cause à ce jour l'existence de celui-ci »<sup>157</sup>. Cette analyse rejoint celle de l'Avocat général Monsieur Jacobs indiquant dans ses conclusions sous l'arrêt *Bickel and Franz* que la citoyenneté européenne « implique une communauté de droits et obligations unissant les citoyens de l'Union par un

---

155. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 190.

156. CJCE, 20 septembre 2001, aff. C-184/99, *Rudy Grzelczyk c/ Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve.*, Rec. p. I-06193, pt. 31.

157. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 93.

lien commun qui transcende la nationalité de l'État membre »<sup>158</sup>. Ceci tient à ce qu'en pratique les effets politiques et juridiques de la citoyenneté européenne ne reposent pas sur la nationalité, mais découlent de droits d'admission territoriaux permettant aux citoyens européens de circuler et de séjourner librement sur le territoire européen sans être discriminés en raison de leur nationalité et de participer aux élections européennes et locales dans un État membre autre que leur État de nationalité. En s'appliquant à tous les citoyens européens résidant dans un État membre dont ils n'ont pas la nationalité, le droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales et européennes posent le principe d'une dissociation entre l'acte électoral et la nationalité, puisqu'il repose sur la résidence. Le citoyen européen peut prendre part à la vie politique au sein de son État d'accueil uniquement parce qu'il y réside, quels que soient les liens politiques qu'il entretient avec celui-ci.

En imposant la non-discrimination des citoyens européens et en prévoyant que le droit de vote et d'éligibilité peut être exercé par un citoyen européen dans son État d'accueil, la nationalité s'efface derrière la condition de résidence. Si la citoyenneté européenne est fondée sur la nationalité, les modalités d'exercice de ses droits politiques et juridiques reposent sur la résidence. Cela explique la principale difficulté attachée à la citoyenneté européenne. Si depuis le traité de Maastricht le statut de citoyen européen est fondé sur la nationalité des États membres, son exercice en reposant sur la résidence, conduit dans le même temps à se détacher de la nationalité. Il existe, de ce fait, un décalage entre l'appartenance à la communauté politique européenne permise par la nationalité et la participation à cette même communauté politique mise en œuvre à travers la résidence. Si le citoyen européen appartient à la communauté politique parce qu'il est national d'un État membre, il y prend part en tant que résident européen. Or, la participation du citoyen européen à cette nouvelle communauté politique conditionne la création d'un sentiment d'appartenance à l'Union européenne. Pour résoudre ce paradoxe, il est envisageable<sup>159</sup> de faire découler l'appartenance du citoyen européen à la communauté politique européenne de sa participation politique et d'émanciper l'acquisition de la citoyenneté européenne de la nationalité des États membres.

---

158. Point 23 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Jacobs, présentées le 19 mars 1998, dans l'affaire CJCE, 24 novembre 1998, aff. C-274/96, *Procédure pénale c/ Horst Otto Bickel et Ulrich Franz* Rec., p. I-07637.

159. Le Professeur Rainer Bauböck met également en avant ce paradoxe à partir de la liberté de circulation. Selon lui, « l'appartenance individuelle à la politique de l'UE n'est donc déterminée ni par un droit de naissance européen, ni par la résidence dans l'UE, mais est dérivée de la nationalité de l'État membre. Pourtant, le contrôle que les États membres conservent sur l'acquisition et la perte de la citoyenneté européenne est exposé à une force puissante opérant à un niveau transnational : le droit à la libre circulation sur le territoire de l'Union ». V. Rainer BAUBÖCK, « The three levels of citizenship within the European Union », *German Law Journal* 2014, 15, p. 757 : « *Individual membership in the EU polity therefore is determined neither by an EU birthright, nor by residence in the EU, but is derivative of Member State nationality. Yet the control that the Member States retain over the acquisition and loss of EU citizenship is exposed to a powerful force operating at a transnational level : The right to free movement inside the territory of the Union* ». Traduction par nos soins.

**416. La résidence comme critère exclusif de la citoyenneté européenne.** Il serait alors possible de faire coïncider l'acquisition de la citoyenneté européenne avec le critère dont dépend la mise en œuvre des droits politiques et juridiques qui lui sont attachés, reprenant la principale hypothèse doctrinale : le critère de résidence<sup>160</sup>. En faisant reposer la citoyenneté européenne sur le critère de résidence, tous les résidents de l'Union européenne, au sens du droit européen, seraient reconnus comme des citoyens européens et disposeraient à ce titre de droits politiques et juridiques. La citoyenneté européenne deviendrait alors un statut politique universel se développant en dehors du cadre étatique<sup>161</sup>, sans pour autant remettre en cause l'existence de la citoyenneté des États membres, puisqu'il ne s'agirait pas d'inverser le modèle fédéral européen en faisant dépendre la citoyenneté des États membres de la citoyenneté européenne, mais seulement d'émanciper la citoyenneté européenne de la nationalité des États membres. En effet, dans la mesure où la totalité des États membres fonde la participation du citoyen au pouvoir de l'État sur le critère de la nationalité, la citoyenneté nationale ne pourrait logiquement pas découler d'une citoyenneté européenne fondée sur la résidence, sauf à remettre en cause le fondement même de la souveraineté nationale. Selon l'Avocat général Monsieur Poiares Maduro la citoyenneté européenne « présuppose l'existence d'un lien de nature politique entre les citoyens européens, bien qu'il ne s'agisse pas d'un lien d'appartenance à un peuple. Ce lien politique unit, au contraire, les peuples d'Europe. Il repose sur leur engagement mutuel d'ouvrir leurs communautés politiques respectives aux autres citoyens européens et de construire une nouvelle forme de solidarité civique et politique à l'échelle européenne. Il n'exige pas l'existence d'un peuple, mais il est fondé sur l'existence d'un espace politique européen, duquel émergent des droits et des devoirs. En ce qu'elle n'implique pas l'existence d'un peuple européen, la citoyenneté procède conceptuellement d'un découplage avec la na-

---

160. entre autres, Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, 810 p.; Myriam BENLOLO-CARABOT, « Vers une citoyenneté européenne de résidence ? », *Revue des affaires européennes - Law & European affairs* 2011, n° 1, pp. 7-28; Rainer BAUBÖCK, « The three levels of citizenship within the European Union », *German Law Journal* 2014, 15, p. 751; Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, 795 p.; Paul ORIOL, « Le droit de vote des résidents étrangers dans l'Union européenne », *Migrations société* 2007, 6, n° 114, pp. 83-97; Heather LARDY, « Citizenship and the Right to Vote », *Oxford journal of legal studies* 1997, 17, n° 1, pp. 75-100; Ségolène BARBOU DES PLACES, « Le critère d'intégration sociale, nouvel axe du droit européen des personnes ? », *Revue des Affaires européennes* 2013, n° 4, pp. 689-703.

161. Cela permettrait de contourner la difficulté mise en évidence par le Professeur Myriam Benlolo Carabot selon laquelle « la relation juridique très complexe qui unit les notions de citoyenneté et de nationalité dans les ordres juridiques nationaux est directement à l'origine des vives inquiétudes manifestées par les opinions publiques et les États de l'Union, réfractaires à l'idée même d'une "citoyenneté" vécue en dehors du cadre étatique ». V. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 69.



tionalité »<sup>162</sup>. Cette affirmation pourrait être contredite. En effet, en fondant la citoyenneté européenne non plus sur la nationalité des États membres, mais sur la résidence, la relation d'appartenance juridique à un peuple européen ne dépendrait plus de l'existence d'une nationalité européenne, mais de la résidence sur le territoire européen. Ainsi, les résidents de l'Union européenne pourraient fonder un peuple européen témoignant de l'existence d'une forme d' « État européen ». Cette évolution renforcerait la portée politique et juridique de la citoyenneté européenne en dépassant les difficultés issues de la protection des identités nationales, et permettrait l'émergence d'une véritable relation d'appartenance à une communauté politique européenne qui ne soit plus comme l'écrit le Professeur Etienne Pataut, « que la somme de tous ceux qui possèdent la nationalité de l'un des États membres »<sup>163</sup>, mais la somme de tous ceux qui résident sur territoire européen.

**417. La résidence comme critère d'extension personnelle de la citoyenneté européenne.** Au-delà de l'évolution constitutionnelle que cela impliquerait, le critère de résidence permettrait la création d'une citoyenneté européenne davantage inclusive, en accordant ce statut à l'ensemble des résidents européens, même s'ils sont ressortissants de pays tiers. De l'avis du Professeur Anastasia Illiopoulou, « il semble (...) discutable de les exclure de manière systématique du cercle des citoyens de l'Union »<sup>164</sup>. En tant que résidents européens, ces derniers sont également concernés par l'action normative européenne. Ils entrent d'ailleurs dans le champ d'application du droit européen et sont couverts par la législation européenne dérivée<sup>165</sup>. De

162. Point 23 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Póitres Maduro, présentées le 30 septembre 2009, dans l'affaire CJCE, 2 mars 2010, aff. C-135/08, *Janko Rottman c/ Freistaat Bayern.*, Rec. p. I-01449.

163. Etienne PATAUT, « Citoyenneté de l'Union et nationalité étatique », *Revue trimestrielle de droit européen* 2010, n° 3, p. 619.

164. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 27. Sur cette question V. également, Benjamin MOREL, « Le long chemin du droit de séjour des ressortissants extracommunautaires membres de la famille d'un citoyen de l'Union », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2018, n° 616, pp. 177-188; Nazet ALLOUCHE, « Quelle citoyenneté pour les ressortissants des pays tiers dans l'Union européenne ? » in *Nationalité et citoyenneté*, sous la dir. de Marie-Pierre LANFRANCHI, Olivier LECUCQ et Dominique NAZET-ALLOUHCE, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2012, pp. 181-201; Sarah GANTY, *L'intégration des citoyens européens et des ressortissants de pays tiers en droit de l'Union européenne : Critique d'une intégration choisie*, Bruylant, Bruxelles, 2021, 1048 p.

165. Directive (CE) n°2003/109 du Conseil, du 25 novembre 2003, relative au statut des ressortissants de pays tiers résidents de longue durée, *JOUE L* n° 16 du 23 janvier 2004, pp. 44-53. Le droit de séjourner et de circuler peut également être reconnu de manière dérivée à des personnes n'ayant pas la nationalité d'un État membre mais entretenant un lien familial avec un citoyen européen jouissant lui-même de ce droit. V. Directive (CE) n°2004/38 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) n°1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE et 93/96/CEE, *JOUE L* n° 158 du 30 avril 2004, pp. 35-48. V. aussi CJUE, aff. C-34/09, 8 mars 2011, *Gerardo Ruiz Zambrano c/ Office national de l'emploi (ONEM)*, Rec. p. I-1177; CJUE, aff. C-165/14, 13 septembre 2016, *Alfredo Rendón Marín c/ Administración del Estado*, pts. 72 et 73; CJUE, aff. C-304/14, 13 septembre 2016, *Secretary of State for the Home Department c/ CS*,

plus, « la citoyenneté peut symboliser l'allégeance à une entité politique et la solidarité avec les autres citoyens. Pourtant, aucun de ces effets n'est logiquement inhérent ou exclusif à la qualité de citoyen. Les allégeances et la solidarité peuvent, comme c'est de plus en plus souvent le cas, être liées à la résidence sans qu'il soit nécessaire de détenir simultanément la citoyenneté. En outre, les citoyens peuvent vivre loin du pays qui leur a donné la citoyenneté et n'avoir que peu de liens avec lui »<sup>166</sup>.

**418.** Une citoyenneté européenne fondée sur la résidence présenterait également l'intérêt de contourner les difficultés liées à l'absence d'harmonisation des conditions d'attribution de la nationalité par les États membres, lesquelles, en raison de leur diversité, sont source d'inégalité entre les ressortissants des États tiers en fonction de l'État membre où ils sont établis<sup>167</sup>. Les ressortissants des États tiers bénéficieraient des mêmes droits européens que les nationaux pour autant qu'ils soient considérés comme des résidents européens légaux<sup>168</sup>. Une telle évolution permettrait de maintenir la compétence exclusive des États membres en matière de nationalité<sup>169</sup> en évitant la situation décrite par Monisieur Randall Hansen, selon laquelle « si la citoyenneté européenne reste, comme tous les États membres le souhaitent, un sous-ensemble de la nationalité des États membres, alors la citoyenneté politique inclusive exige que cette nationalité soit ouverte à tous ceux qui, par leur naissance et leur résidence en Europe, peuvent y prétendre »<sup>170</sup>. Ce scénario serait vécu comme une atteinte à la souveraineté politique des États membres puisqu'il impliquerait que les États membres accordent leur nationalité non plus selon leurs propres critères, mais selon une condition d'appartenance territoriale à l'Union européenne.

---

pts. 27 et 28 ; CJUE, aff. C-133/15, 10 mai 2017, *H.C. Chavez-Vilchez e.a. c/ Raad van bestuur van de Sociale verzekeringsbank e.a.*, pts 62, 63 et 64.

166. Florian BIEBER et Roland BIEBER, *Negotiating unity and diversity in the European Union*, Palgrave Macmillan, Londres, 2020, p. 159 : « *Citizenship may symbolize allegiance to a polity and solidarity with fellow citizens. Yet neither effect is logically inherent or exclusive to the quality of citizenship. Allegiances and solidarity may well—as is increasingly the case—be connected to residence without the simultaneous holding of citizenship. Furthermore, citizens might live far from the country that gave them citizenship and hold but few connections with it* ». Traduction par nos soins.

167. A ce sujet le Professeur Anastasia Iliopoulou remarque d'ailleurs qu' « il aurait en tout cas été bon de mettre en place un processus de refonte des codes qui favorise une égalité des droits dans l'accès à la citoyenneté européenne ». V. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 26.

168. Rainer BAUBÖCK, « Why European citizenship? Normative approaches to supranational union », *Theoretical inquiries in law* 2007, 8, n° 2, p. 473.

169. *A minima*, seule une harmonisation des critères d'accès à la citoyenneté européenne pourrait être envisagée préservant la compétence des États membres.

170. Randall HANSEN, « A European citizenship or a Europe of citizens? Third country nationals in the EU », *Journal of Ethnic and Migration Studies* 1998, 24, n° 4, p. 764 : « *If European citizenship remains, as all member states want it to remain, a subset of member state nationality, then inclusive political citizenship requires that this nationality be open to all those whose birth and residence in Europe gives them a strong claim to it* ». Traduction par nos soins.

**419. La détermination de la résidence européenne.** La question des modalités de détermination des critères de résidence doit être posée. Deux hypothèses peuvent être envisagées. La première consisterait, comme en matière de nationalité, à ce que la détermination de la résidence repose sur la compétence des États membres. Les personnes considérées comme des résidents légaux sur le territoire des États membres seraient *de facto* considérées comme résidents européens, emportant l'acquisition du statut de citoyen européen et la jouissance des droits politiques et juridiques qui s'y attachent. C'est notamment le cas du droit de vote aux élections européennes et locales. L'évolution politique serait majeure puisque toutes les personnes reconnues comme des résidents pourraient prendre part aux élections locales et européennes et non plus seulement les ressortissants des États membres. Une telle extension des droits politiques aux non nationaux n'est pas sans difficulté<sup>171</sup>. Les États devraient adopter des conditions prévoyant une période de résidence minimum afin de s'assurer de l'intégration de la personne au sein de l'État membre<sup>172</sup>. Il conviendrait de veiller à ce que ce délai soit, *a minima*, harmonisé, afin d'éviter de trop grosses inégalités dans l'accès à la résidence

171. Une proposition a d'ailleurs été faite en ce sens devant le Parlement européen mais elle a été rejetée. V. Rapport du Parlement européen, du 15 décembre 2005, sur le quatrième rapport sur la citoyenneté de l'Union (1er mai 2001 – 30 avril 2004), (2005/2060(INI)), (« Rapport Catania »). Ce rapport proposait entre autre, l'attribution d'une carte européenne d'électeur indiquant l'ensemble des élections auxquelles le citoyen peut participer suivant sa nationalité et son lieu de résidence, l'instauration de ressources propres authentiques permettant une appréhension par les citoyens de l'Union de la réalité du budget de l'Union européenne, etc. Toutefois, la principale réticence des députés européens concernant une telle évolution repose sur l'exercice par le citoyen européen de ses droits électoraux, et notamment sur le poids électoral que pourrait jouer les non nationaux aux élections européennes et aux élections locales. En effet, l'intégration de nouveaux citoyens européens sur le seul critère de la résidence, pourrait poser des problèmes de représentation, amplifiant le désintérêt déjà important des citoyens européens nationaux d'État membre pour la démocratie européenne. Pour autant, les juges européens ont contredit cet argument en reconnaissant le droit de vote au Parlement européen à des non citoyens européens, ressortissants du Commonwealth. Les juges ont retenu l'analyse de l'Avocat général Monsieur Antonio Tizzano, pour qui « dans ces conditions, il convient de considérer que la coïncidence entre "peuple/ressortissants nationaux" et "corps électoral" ne peut pas être érigée en règle absolue et impérative. Elle implique très certainement (...) que les nationaux doivent en principe se voir reconnaître le droit de vote ; mais elle n'implique pas pour autant que ce droit doive être exercé par chacun d'eux, ni qu'il doive leur être nécessairement réservé de façon exclusive ». V. CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-145/04, *Royaume d'Espagne c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Rec. p. I-7917 et Point 83 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Antonio Tizzano, présentées le 6 avril 2006, dans cette affaire. V. aussi CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-300/04, *M. G. Eman et O. B. Sevinger c/ College van burgemeester en wethouders van Den Haag*, Rec. p. I-8055.

172. Sur cette question Madame Heather Lardy explique que « des difficultés risquent de se poser pour déterminer la période de résidence et ces problèmes refléteraient un désaccord sur l'objet de la loi sur la résidence : sa fonction est-elle d'assurer que tous ceux qui ont voté aient vécu suffisamment longtemps dans l'État pour acquérir une compréhension de ses processus politiques ? Ou vise-t-elle à mesurer l'engagement de l'étranger envers l'État par sa volonté de rester pour la période fixée ? ». V. Heather LARDY, « Citizenship and the Right to Vote », *Oxford journal of legal studies* 1997, 17, n° 1, p. 100 : « Difficulties would be likely to arise in determining what period of residence should be set, and those problems would reflect disagreement about the purpose of the residence law : is its function to ensure that all who vote have lived in the State long enough to acquire an understanding of its political processes ? Or does it aim to measure the alien's commitment to the State by her willingness to remain for the set period ? » Traduction par nos soins.

européenne du fait des conditions plus ou moins strictes d'accès à la résidence nationale. La directive 2003/109/CE prévoyant les règles applicables au séjour de longue durée des citoyens non européens selon lesquelles « afin d'acquérir le statut de résident de longue durée, les citoyens non européens doivent avoir résidé de manière légale et ininterrompue dans un pays de l'UE pendant cinq ans », pourrait servir de fondement légal en ce sens<sup>173</sup> et, par la même occasion, mettre fin au paradoxe identifié par le Professeur Anastasia Iliopoulou pour qui, « l'union crée un statut sans pouvoir intervenir dans la définition des situations qui sont déterminantes aux fins d'acquisition de ce statut »<sup>174</sup>.

**420.** Enfin, la seconde hypothèse serait que les critères de la résidence européenne soient exclusivement définis au niveau européen. À l'inverse de la première hypothèse, la résidence européenne ne dépendrait pas de la légalité de la résidence nationale, mais serait définie de manière autonome au niveau européen. Une telle évolution reste en pratique peu envisageable, car elle implique que les États membres transfèrent leur compétence en matière de droit de séjour aux autorités européennes, puisque c'est de la résidence européenne que découlerait la légalité de la résidence sur l'État membre.

## 2. Une évolution conforme à la réalité fiscale

**421. La résidence comme critère juridique classique de rattachement à l'Etat en fiscalité.** L'intérêt d'une évolution vers le critère de résidence s'illustrerait particulièrement dans le cadre de l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne. Si la conception du contribuable, en tant que citoyen, apparaît toujours justifiée d'un point de vue politique puisque « le lien est assuré entre la qualité de contribuable et la capacité à participer à la désignation des représentants chargés d'autoriser la recette fiscale et, par suite, la dépense qu'elle permet de financer »<sup>175</sup>, en pratique, le statut de contribuable ne se limite pas aux seuls citoyens, mais s'étend à l'ensemble des résidents. En effet, « de nombreux pays n'imposent pas sur la base de la nationalité, mais plutôt sur la base de la résidence »<sup>176</sup>. Si la légitimité de l'obligation se

---

173. A ce sujet le Professeur Valérie Michel considère qu'« intuitivement la mention de cette période de cinq ans peut laisser entrevoir l'avènement d'une citoyenneté de résidence, d'un droit de séjour permanent acquis par le simple écoulement du temps de présence sur le territoire de l'État d'accueil ». V. Eric CARPANO et Gaëlle MARTI, *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 113.

174. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 26.

175. Xavier VANDENDRIESSCHE, « Nationalité, citoyenneté, fiscalité », *L'Actualité juridique. Droit administratif* 2011, n° 36, p. 2033.

176. Vanessa E. ENGLMAIR, « The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation » in *Introduction to European Tax Law : Direct Taxation*, sous la dir. de Michael LANG et al., 4<sup>e</sup> éd., Spiramus, Londres, 2016, p. 57. Sur cette question V. aussi Andreas KALLERGIS, *La compétence fiscale*, Dalloz, Paris, 2018, 1002 p., p. 239-240.; Benvenuto GRIZIOTTI, « L'imposition fiscale des étrangers », *R.C.A.D.I* 1926, 13, p. 19 et suiv. et

fonde toujours sur la citoyenneté, les modalités de sa mise en œuvre reposent principalement sur le critère de résidence. Sans remettre en cause l'existence de la citoyenneté fiscale, la généralisation du critère de résidence peut conduire à réinterroger les termes de la relation qui unit le contribuable à l'État. Les résidents alors même qu'ils sont redevables de l'impôt ne peuvent pas, s'ils ne sont pas des citoyens nationaux, participer à la désignation des représentants qui consentent l'obligation fiscale qui s'impose à eux.

**422. L'extension du principe de non-discrimination en matière fiscale à la résidence.** Il apparaît cohérent que le principe de non-discrimination fiscale dégagé par la Cour de justice de l'Union européenne ne soit pas limité à la nationalité, mais s'étende à l'interdiction des différences de traitement entre les contribuables en raison de leur résidence. L'Avocat général Monsieur Philippe Léger, explique dans ses conclusions concernant l'affaire *Schumacker* que « le critère de la résidence est le principe fondateur du droit fiscal international. Choisi par la quasi-totalité des États du monde, il est préféré à celui de la nationalité (...) qui impliquerait l'imposition par un État de personnes qui peuvent avoir perdu tout lien réel, économiquement notamment, avec cet État »<sup>177</sup>. Il en ressort que le critère de résidence se fonde principalement sur l'identification d'un lien personnel et économique entre le contribuable et l'État alors que la nationalité répond à l'existence d'un lien politique, les deux se distinguant clairement dans le cas où le résident n'est pas un citoyen national. Reprenant Monsieur Edouard-Jean Navez, « l'État de résidence est généralement le mieux à même d'imposer celui-ci de manière globale, en tenant compte de sa capacité contributive, c'est-à-dire de l'ensemble des revenus, de la consistance de son patrimoine, et de sa situation personnelle et familiale »<sup>178</sup>. L'émergence des libertés de circulation et leur utilisation accrue par les contribuables nationaux accentuent la dissociation du citoyen et du contribuable, ce qui implique que l'ensemble des États membres soit tenu de respecter le principe de non-discrimination à l'endroit de la nationalité et de la résidence. En effet, les libertés économiques, couplées au droit de circuler et de séjourner reconnu aux citoyens européens, permettent aux ressortissants européens de s'établir ou d'entretenir un lien économique avec un État membre autre que leur État d'origine. À travers l'utilisation des dispositions européennes, le citoyen européen devient donc un contribuable dans l'État membre d'accueil, sans pour autant être considéré comme un citoyen national dans cet État.

---

Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 171.

177. Point 35 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Philippe Léger, présentées le 22 novembre 1994, dans l'affaire CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, Rec., p. I-225.

178. Edouard-Jean NAVEZ, « Chapitre II - La résidence fiscale des contribuables : une notion aux contours variables » in *La fiscalité des successions et des donations internationales : théorie générale et applications en droit comparé*, sous la dir. de Edouard-Jean NAVEZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 95.

**423. Une relation politique non assurée par la citoyenneté européenne.** Le lien fiscal entre le citoyen européen migrant et l'État membre d'accueil, fondé sur la légitimation de l'impôt par son consentement n'est en pratique pas assuré, sauf au niveau local, lorsque le contribuable à la nationalité d'un autre État membre lui accordant de fait la citoyenneté européenne et le droit de vote aux élections municipales qui s'y attache. Le lien politique exclusif et privilégié qui se noue entre le citoyen et son État d'origine, à partir du principe de légitimation de l'impôt, ne se re-crée pas entre le citoyen européen migrant et son État membre d'accueil (sauf lors des élections municipales), alors même que sa citoyenneté joue comme un « statut d'égalité »<sup>179</sup> au regard des citoyens nationaux. Pourtant, « les résidents d'un État qui n'ont pas la citoyenneté légale sont tout aussi susceptibles d'être touchés par les lois adoptées par les représentants élus que les citoyens légaux. En effet, il peut y avoir des cas où une loi a un effet plus direct ou plus important sur ceux qui n'ont pas la citoyenneté légale que sur ceux qui la possèdent »<sup>180</sup>. Comme l'écrit l'Avocat général Monsieur Philippe Léger, « en choisissant de résider dans un État, une personne s'oblige à contribuer au coût de l'administration publique et des services publics que cet État met à sa disposition. Il est alors logique que cet État la taxe sur l'ensemble de ses revenus, de manière globale. C'est également cet État, où le contribuable a placé le centre de sa vie familiale, qui le fera bénéficier de déductions et d'abattements. Il existe un lien personnel entre le contribuable et l'État considéré »<sup>181</sup>. Dans ces conditions, le contribuable national s'apparente à « l'incola »<sup>182</sup>, au sens où sans appartenir par l'origine à sa communauté politique il s'y intègre par sa résidence. En matière fiscale, « l'élément pertinent est donc la résidence, cet élément qui permet de distinguer l'incola de "l'étranger" qui n'existe qu'accidentellement et comme voyageur »<sup>183</sup>. Dans ces conditions, la contribution fiscale des résidents européens peut d'une certaine manière être assimilée à un « acte de citoyenneté » attaché à l'exercice de leur liberté de circuler, sans toutefois en reprendre la caractéristique

---

179. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 95.

180. Heather LARDY, « Citizenship and the Right to Vote », *Oxford journal of legal studies* 1997, 17, n° 1, pp. 75-100.

181. Point 36 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Philippe, présentées le 22 novembre 1994, dans l'affaire CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, Rec., p. I-225. Sur cette question V. aussi Edouard-Jean NAVEZ, « Chapitre II - La résidence fiscale des contribuables : une notion aux contours variables » in *La fiscalité des successions et des donations internationales : théorie générale et applications en droit comparé*, sous la dir. de Edouard-Jean NAVEZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 94.

182. Sur cette notion, V. par exemple Jean-Yves CARLIER, « Incola est. About European Citizenship » in *Migratierecht en rechtssociologie, gebundeld in Kees' studies. Migration Law and Sociology of Law, Collected Essays in honour of Kees Groenendijk*, sous la dir. de Anita BÖCKER et al., Wolf Legal Publishers, Nimègue, 2008, pp. 161-168 et Valérie MICHEL, « Brèves réflexions sur la citoyenneté européenne » in *Europe(s), Droit(s) européen(s) – Une passion d'universitaire*, sous la dir. de Christian MESTRE, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 399-411.

183. Valérie MICHEL, « L'intégration sociale de la personne en droit de l'Union européenne » in *Sa justice. L'espace de liberté, de sécurité et de justice. Liber amicorum en hommage à Yves Bot*, sous la dir. de Beaugrand VÉRONIQUE, David MAS et Maud VIEUX, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 743.

formelle attachée au consentement de l'impôt. La volonté affichée par la Commission européenne de parvenir à harmoniser les critères de résidence fiscale afin de limiter les risques de double imposition ou de double non-imposition des particuliers au sein de l'Union européenne, le confirme<sup>184</sup>

**424. Une évolution bienvenue vers le critère de résidence.** Dès lors, l'évolution vers une citoyenneté européenne fondée sur la résidence s'avèrerait, en plus d'être juridiquement cohérente, politiquement pertinente. Sans permettre à tous les résidents européens de participer aux élections nationales et à la désignation des représentants qui consentirait l'impôt en leur nom dans leur État membre d'accueil ; les ressortissants des États tiers pourraient, dans un premier temps, bénéficier de la protection fiscale et de la participation politique permise par la citoyenneté européenne. La portée fiscale de la citoyenneté européenne s'étendrait par ce biais à l'ensemble des résidents européens, sans remettre en cause le lien exclusif entre État et citoyen dont dépend la souveraineté fiscale nationale.

**425.** Dans un second temps, une citoyenneté européenne fondée sur la résidence pourrait inciter les États membres à partager leur compétence fiscale avec l'Union européenne. En fondant la citoyenneté européenne sur la résidence et non plus sur la nationalité, ce ne serait pas le citoyen européen en tant que national qui consentirait l'impôt, mais le citoyen européen en tant que résident européen. La relation fiscale qui se nouerait entre l'Union européenne et le citoyen européen ne concurrencerait pas celle qui unit classiquement le citoyen national à son État membre. Au contraire, tout en la complétant, elle s'en distinguerait en n'appréhendant pas le citoyen européen comme un national, mais comme un résident européen. Une telle évolution permettrait de s'extraire du droit public étatique, et de dépasser les difficultés inhérentes à la fiscalité, liées à la relation privilégiée qu'entretient l'État avec le citoyen, pour faire ressortir, au sein de l'Union européenne, un modèle politique nouveau en matière fiscale. Comme l'écrit Olivier Beaud, « le sens profond de l'aventure fédérale est de transformer en communauté politique l'ensemble des composantes fédérées différentes, tout en sauvegardant l'allégeance initiale des individus membres à l'égard de l'État membre. Il ne peut exister de Fédération que tant que le conflit d'allégeance et de loyauté ne se pose »<sup>185</sup>. Cela permettrait, toujours pour reprendre la terminologie d'Olivier Beaud, l'émergence d'une « appartenance fédérale »<sup>186</sup>, fondée sur la fiscalité et assimilable à une citoyenneté fiscale européenne.

---

184. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen et au Conseil, « Un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée l'appui de la stratégie de relance », 15 juillet 2020, COM(2020) 312 final.

185. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 230.

186. *Ibid.*, p. 94.

## §2. La citoyenneté européenne complétant les citoyennetés nationales

426. La dépendance de la citoyenneté européenne à la nationalité des États membres entraîne une seconde conséquence : celle de sa dépendance aux citoyennetés nationales. Si la citoyenneté et la nationalité ne sont pas des notions juridiquement identiques<sup>187</sup>, elles sont intrinsèquement liées puisque, dans la majorité des États membres, la nationalité constitue le fondement de la citoyenneté<sup>188</sup>. La citoyenneté nationale et la citoyenneté européenne sont toutes deux dépendantes de la nationalité, ce qui pose la question de la hiérarchisation de ces deux statuts politiques. Depuis le traité d'Amsterdam de 1997, il est clairement indiqué que la citoyenneté de l'Union européenne n'a pas vocation à remplacer les citoyennetés nationales, mais seulement à les compléter<sup>189</sup>. La citoyenneté nationale reste « l'élément invariable dans l'équation »<sup>190</sup>, puisqu'en se fondant sur la nationalité des États membres, la citoyenneté européenne s'y ajoute sans s'y substituer. La citoyenneté européenne, en tant que statut politique complémentaire, mais pas originaire, demeure incomplète puisqu'elle ne reprend pas toutes les caractéristiques des citoyennetés nationales (A). En matière fiscale, la relation de dépendance de la citoyenneté européenne à la citoyenneté nationale soulève alors le risque d'une citoyenneté fiscale européenne d'opportunité, appréhendée et exercée seulement dans une logique de marché, afin d'augmenter la protection individuelle du contribuable national (B).

---

187. Pavlos ELEFTHERIADIS, « The Content of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, p. 791.

188. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 94.

189. Cette volonté est confirmée par les chefs d'État et de gouvernements réunis au sein du Conseil d'Edinbourg, suite aux problèmes soulevés par le Danemark à propos de certaines dispositions, notamment celles relatives à la citoyenneté européenne. Le gouvernement danois a soumis à ses partenaires européens une déclaration unilatérale, qui fût reprise par les chefs d'États et de gouvernements afin de s'assurer de la ratification par le Danemark du traité et qui affirme que « les dispositions de la deuxième partie du traité instituant la Communauté européenne, qui concerne la citoyenneté de l'Union, accordent aux ressortissants des États membres des droits et des protections supplémentaires, comme prévu dans cette partie. Elles ne se substituent en aucune manière à la citoyenneté nationale. La question de savoir si une personne a la nationalité d'un État membre est réglée uniquement par référence au droit national de l'État membre concerné ». V. Décision des chefs d'État et de gouvernement réunis au sein du Conseil européen concernant certains problèmes soulevés par le Danemark à propos du traité sur l'Union européenne, *JOCE C* n° 348 du 31 décembre 1992, p. 2, Annexe A. Cette approche fût par la suite affirmée dans le traité d'Amsterdam, puisque l'article 2 alinéa 9 de ce traité, modifiant l'article 8 du TCE prévoit que, « la citoyenneté européenne complète la citoyenneté nationale mais ne la remplace pas ».

190. Teresa PULLANO, *La citoyenneté européenne : un espace quasi étatique*, Presses de Sciences Po, Paris, 2014, 300 p.



## A. Une citoyenneté européenne complémentaire mais incomplète

427. Si les traités énumèrent de manière explicite et sans équivoque les droits attachés à la citoyenneté européenne, les devoirs auxquels font pourtant également référence les dispositions européennes, ne sont nullement mentionnés. Sur ce point essentiel, tout en reprenant le modèle de construction des citoyennetés nationales, fondé sur l'attribution d'un ensemble de droits et d'obligations de nature civile et politique, la citoyenneté européenne s'en détache, puisqu'en pratique aucun devoir n'est réellement attaché à ce statut politique (1). Pour que l'équilibre politique de la citoyenneté européenne soit complet, il faut que la citoyenneté européenne soit également subordonnée au respect de certaines obligations, notamment en matière fiscale. Or, sur ce point, force est de constater qu'aucun devoir fiscal n'est attaché à la citoyenneté européenne (2).

### 1. Une citoyenneté européenne dépourvue de devoirs

428. **L'impossible identification des devoirs attachés à la citoyenneté européenne.** Selon le paragraphe de l'article 20 du TFUE, « les citoyens de l'Union jouissent des droits et sont soumis aux devoirs prévus par les traités ». En accordant des droits et des devoirs aux citoyens européens, la citoyenneté européenne répond, structurellement, aux modèles classiques des citoyennetés nationales. L'étude de ces droits<sup>191</sup> démontre qu'il ne s'agit pas d'une simple recombinaison de certains éléments des citoyennetés nationales au sein d'un espace géographique plus large, mais bien de la création d'un nouveau statut politique autonome, condition d'une appartenance à une communauté politique nouvelle, dépassant les frontières des États membres<sup>192</sup>. Dans le cadre de l'Union européenne, l'exercice de ces droits semble se faire

---

191. Selon l'article 20, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « Les citoyens de l'Union jouissent des droits et sont soumis aux devoirs prévus par les traités. Ils ont, entre autres : a) le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres ; b) le droit de vote et d'éligibilité aux élections au Parlement européen ainsi qu'aux élections municipales dans l'État membre où ils résident, dans les mêmes conditions que les ressortissants de cet État ; c) le droit de bénéficier, sur le territoire d'un pays tiers où l'État membre dont ils sont ressortissants n'est pas représenté, de la protection des autorités diplomatiques et consulaires de tout État membre dans les mêmes conditions que les ressortissants de cet État ; d) le droit d'adresser des pétitions au Parlement européen, de recourir au médiateur européen, ainsi que le droit de s'adresser aux institutions et aux organes consultatifs de l'Union dans l'une des langues des traités et de recevoir une réponse dans la même langue. »

192. L'appartenance à la communauté politique européenne à laquelle donne lieu la citoyenneté européenne, peut être mis en parallèle avec la notion d'« intercitoyenneté » développé par le Professeur Olivier Beaud dans le cadre de sa théorie sur la fédération. Selon lui, « la singularité de ce statut est d'être un statut intermédiaire entre celui de la nationalité fédérale et celui de la nationalité fédérée. (...) Il répond à la question de savoir quels sont les droits et les devoirs qu'un ressortissant d'un État membre qui séjourne de manière régulière que le territoire d'un autre État membre (de la même fédération, évidemment) ». Compris comme cela, la citoyenneté européenne pourrait donc s'apparenter à une forme d'intercitoyenneté désignant, toujours pour reprendre la définition d'Olivier Beaud, « l'effet principal de la double appartenance d'un individu à un État membre à une fédération ». V.

sans contraintes apparentes. Si les traités mentionnent l'existence de devoirs attachés à la citoyenneté européenne, ces derniers ne sont pas clairement identifiés. Il ressort de la lecture des traités que l'Union européenne<sup>193</sup> reconnaît des droits civils et politiques aux citoyens européens, mais ne revendique en échange aucun devoir de même nature.

**429.** La citoyenneté européenne se construit de manière paradoxale. Si les traités reprennent un élément essentiel des citoyennetés nationales, en affirmant l'existence d'une réciprocité entre d'une part les droits reconnus aux citoyens européens et d'autre part les devoirs qu'ils doivent respecter ; l'absence d'identification de ces devoirs conduit, en pratique à ne fonder la citoyenneté européenne que sur des droits<sup>194</sup>, mettant en doute la réelle existence de ces devoirs<sup>195</sup>. Certes, une partie de la doctrine a considéré que l'impossibilité d'identifier les devoirs imposés par la citoyenneté européenne « n'est pas un problème du tout. Au contraire, c'est un atout pour le système juridique de l'Union, qui est beaucoup moins unique qu'il n'y paraît »<sup>196</sup>. Mais pour la majorité des auteurs, cette absence porte atteinte à la citoyenneté

---

Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, 456 p., p. 218-222. Toutefois, même en détachant la citoyenneté européenne de l'emprise conceptuelle étatique pour l'assimiler au modèle de l'« intercitoyenneté » dégagé par Olivier Beaud, ce statut nécessite, pour permettre la réalisation d'un modèle de type fédéral, que le citoyen en tant que membre de la fédération dispose à ce titre de devoirs.

193. Le paragraphe 6 du préambule de la charte des droits fondamentaux de l'Union dispose également que « la jouissance de ces droits (ceux attachés à la personne à travers la citoyenneté européenne) entraîne des responsabilités et des devoirs tant à l'égard d'autrui qu'à l'égard de la communauté humaine et des générations futures ». Si le terme « devoirs » est explicitement mentionné, il est également impossible d'identifier clairement la nature et le contenu précis de ces devoirs. Toutefois, selon l'analyse de l'auteur Hélène Manciaux concernant cette disposition, « outre le fait que les devoirs en question ne sont jamais précisés, il apparaît que cette disposition ne vise pas les citoyens mais renvoie plutôt à une responsabilité étatique ». V. Hélène MANCIAUX, « L'introuvable citoyenneté de l'Union dans le projet de constitution pour l'Europe », *Europe* 2004, n° 4, p. 4.

194. Cette affirmation est nuancée par une partie de la doctrine selon laquelle il est possible d'identifier des devoirs attachés à la citoyenneté européenne même si leur contenu n'est pas explicitement décrit dans les Traités. A ce titre, Claude Blumann considère que le citoyen européen a « d'abord, vis-à-vis de l'Union elle-même, de ses actions et de ses politiques un devoir de coopération loyale ; ensuite vis-à-vis de leurs concitoyens des autres États membres, un devoirs de solidarité, qui s'exprime à l'évidence dans la cohésion économique et sociale » V. Claude BLUMANN, « Citoyenneté européenne et déficit démocratique » in *La citoyenneté européenne*, sous la dir. de Christian PHILIP et Panayotis SOLDATOS, Université de Montréal, Montréal, 2000, p. 227. Pour d'autres auteurs, les devoirs attachés à la citoyenneté européenne ne s'expriment pas au niveau européen mais au niveau des États membres, puisqu'en conférant aux citoyens européens résidents d'un autre État membre un traitement et des droits égaux à ceux des citoyens nationaux, le citoyen européen s'engage finalement à répondre aux devoirs normalement attachés aux citoyens nationaux. V. Richard BELLAMY et Joseph LACEY, « Balancing the rights and duties of European and national citizens : a democratic approach », *Journal of European Public Policy* 2018, 25, n° 10, pp. 1403-1421.

195. Jo SHAW, « The interpretation of European Union citizenship », *The Modern Law Review* 1998, 61, n° 3, p. 312.

196. Dimitry KOCHENOV, « EU citizenship without duties », *European Law Journal* 2014, 20, n° 4, p. 488 : « In short, EU citizenship duties do not exist. Moreover, it is not a problem at all. Rather, it is an asset for the Union legal system, which is much less unique, however, than it might seem ». V. aussi Richard BELLAMY, « A Duty-Free Europe ? What's Wrong with Kochenov's Account of EU Citizenship Rights », *European Law Journal* 2015, 21, n° 4, pp. 558-565.

européenne puisqu' « il s'agit d'une citoyenneté incomplète, car elle contient un catalogue élaboré de droits, mais une seule obligation, celle d'avoir déjà acquis la citoyenneté d'un État membre de l'Union »<sup>197</sup>. La reconnaissance de devoirs attachés à la citoyenneté serait vidée de toute substance, faute de pouvoir identifier précisément le contenu de ces devoirs. Dans ces conditions, la citoyenneté européenne n'implique aucune réciprocité de droits et de devoirs envers la communauté politique.

**430. Un manque de précision témoignant d'un compromis politique.** Cette référence aussi succincte aux devoirs semble contourner une double difficulté. La citoyenneté européenne étant largement construite à partir d'une conception stato-centrée, l'effectivité des droits qui lui sont attachés implique, selon cette approche, l'application corrélative de devoirs. Dans le même temps, l'exécution de ces devoirs au niveau européen implique que l'Union européenne dispose de la capacité d'exercer certaines compétences spécifiques, nécessitant un partage de compétences pour lequel les États membres sont, dans certains domaines, réticents<sup>198</sup>. Ne précisant pas la nature et le contenu exact de ces devoirs, la souveraineté des États membres est préservée puisque ces derniers peuvent conserver l'exclusivité de leur compétence dans des domaines clés comme la fiscalité. Finalement, l'imprécision relative aux devoirs attachés à la citoyenneté européenne témoigne de l'élaboration d'une solution politique alternative fondée sur un compromis, affirmant l'existence de devoirs, sans en permettre la mise en œuvre au niveau européen.

**431.** Une telle analyse conduit à considérer que les devoirs attachés à la citoyenneté européenne correspondent à ceux attachés aux citoyennetés nationales. Pour connaître la nature de ces devoirs, il suffit de se référer à l'État. Pour autant, « les devoirs de citoyenneté ne peuvent pas être simplement implicites des droits »<sup>199</sup>. En effet, il est nécessaire que le contenu de ces devoirs soit clairement déterminé au niveau européen, car tout comme les droits attachés à la citoyenneté européenne, ils doivent contribuer à la réalisation des objectifs qui sont propres à l'Union européenne. À défaut, ce manque de précision conduit à limiter la portée politique de la citoyenneté européenne. Pour que les citoyens européens puissent jouir pleinement de ce

---

197. Camelia Nicoleta OLTEANU, « European Citizenship Versus National Citizenship », *Agora International journal of juridical sciences* 2010, n° 2, p. 241 : « *It is an incomplete citizenship, because it contains an elaborate catalogue of rights, but only one obligation, that of having achieved already the citizenship of a state member of the Union* ». Traductions par nos soins. V. aussi Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 33. et Samantha BESSON et André UTZINGER, « Towards European Citizenship », *Journal of Social Philosophy* 2008, 39, n° 2, pp. 185-208.

198. En ce sens, V. Andrew C. EVANS, « European citizenship : A novel concept in EEC law », *The American Journal of Comparative Law* 1984, p. 684. .

199. Dimitry KOCHENOV, « EU citizenship without duties », *European Law Journal* 2014, 20, n° 4, p. 485 : « *Citizenship duties cannot be simply implied from rights* ». Traduction par nos soins.

statut politique, et de la protection juridique qu'ils en retirent, il est nécessaire qu'ils puissent identifier clairement les devoirs qui, de ce fait, leur incombent.

## 2. Une citoyenneté européenne dépourvue de devoir fiscal

**432. L'absence de compétence fiscale européenne justifiant l'absence d'obligation fiscale européenne.** L'impossibilité d'identifier clairement les devoirs attachés à la citoyenneté européenne du fait de la mise en œuvre du compromis politique préservant la souveraineté des États membres se révèle particulièrement en matière fiscale. En effet, en l'absence de reconnaissance, par les États membres, d'une compétence fiscale européenne, aucun devoir fiscal n'est attaché à la qualité de citoyen européen<sup>200</sup>.

Monsieur Pavlos Eleftheriadis explique que « la citoyenneté européenne est différente. Il existe peu de droits et de devoirs liant les citoyens européens à l'Union européenne elle-même. L'Union ne lève pas ses propres impôts et ne dispose pas non plus de son propre système de protection sociale ni de son propre système de répartition »<sup>201</sup>. En l'absence de consentement européen de l'impôt, l'obligation fiscale ne se matérialise qu'au niveau des États membres, préservant l'exclusivité de la relation fiscale entre le contribuable et l'État. Du fait que l'exclusivité de la compétence et du pouvoir fiscal qu'exercent les États membres sur les contribuables dépend des citoyens, ces deniers n'ont aucun droit en matière fiscale au niveau européen et dont il découlerait un devoir de payer l'impôt européen. Aucune obligation fiscale ne peut légitimement être reconnue au niveau européen sans qu'il soit permis au citoyen européen d'en constater la nécessité à travers son consentement.

Comme l'explique le Professeur Sylvie Strudel, « certes, les droits de vote et d'éligibilité aux élections européennes et municipales conférés aux citoyens migrants de l'Union par le traité de Maastricht ont constitué une mesure hautement symbolique en posant la question théorique d'une nouvelle citoyenneté potentiellement transnationale. Mais s'inscrivant dans

---

200. La question de savoir si l'obligation de payer ses impôts est un devoir afférent à la citoyenneté fait débat puisque cela peut-être perçu comme une obligation générale, s'appliquant à tous et non seulement aux citoyens. V. à ce sujet, *Ibid.*, p. 487. V. aussi J PETREK, « Citoyenneté de l'Union », *Jurisclasseur Administratif* 2017, fasc. n°28, para. 149.

201. Pavlos ELEFTHERIADIS, « The Content of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, p. 778 : « *EU citizenship is different. There are few rights and duties connecting European citizens to the European Union itself. The Union does not raise its own taxes, nor does it have its own social welfare arrangements or distributive scheme. All political rights are exercised through the Member States. All social rights are dependent on national schemes. Catherine Barnard summarized the EU's own arrangements of social policy as a "patchwork", rather than "a fully-fledged social policy with welfare institutions and cradle-to-grave protection", because it "makes no provision for what is generally agreed to be the central core of social policy : social insurance, public assistance, health and welfare services, education and housing policy" ».* Traduction par nos soins.

un processus historique continu d'extension des droits, qu'en est-il par ailleurs des expressions civiles, sociales, voire fiscales de cette citoyenneté ? »<sup>202</sup>.

**433. La remise en cause du devoir fiscal attachée à la citoyenneté fiscale nationale par la portée protectrice de la citoyenneté européenne.** En l'absence de consentement des citoyens européens et d'impôt européen, la réciprocité entre les droits et les devoirs attachés à la citoyenneté européenne n'est pas remise en cause au niveau européen. La question se pose au niveau national. Si la citoyenneté européenne « n'entend pas couvrir l'ensemble des éléments traditionnellement constitutifs de la citoyenneté »<sup>203</sup>, il a été démontré qu'elle dispose incontestablement d'une portée fiscale. Aussi, l'introduction des droits attachés à la citoyenneté européenne menace la réciprocité entre les droits et les devoirs fiscaux sur laquelle se fonde la citoyenneté fiscale nationale en tant que principe de légitimation. La citoyenneté européenne en se construisant autour de la combinaison entre le droit de circuler et le principe de non-discrimination permet aux citoyens européens d'accéder à un certain degré de protection sociale et fiscale dans les États membres. La protection sociale permet à des personnes n'ayant pas la citoyenneté de l'État membre d'accueil de bénéficier de certains droits sociaux alors qu'ils ne sont corrélativement liés par aucun devoir fiscal envers cet État. Quant à la protection fiscale, elle permet au citoyen européen de se soustraire à ses obligations fiscales envers son État d'origine. Ainsi, la portée protectrice de la citoyenneté européenne peut conduire à remettre en cause le devoir fiscal du contribuable national, légitimé par le consentement de l'impôt exprimé par les représentants nationaux des citoyens.

**434. La reconnaissance de limites juridiques à la protection des citoyens européens, assimilables à des devoirs.** Cette protection n'est pas absolue puisque des limites juridiques peuvent être posées à la protection sociale et fiscale permise par la citoyenneté européenne. Pour bénéficier de la protection sociale, le citoyen européen doit être établi dans l'État membre d'accueil depuis plus de trois mois et si cette durée n'atteint pas cinq ans, bénéficier de ressources financières suffisantes<sup>204</sup>. La protection sociale permise par la citoyenneté européenne dans l'État membre d'accueil est donc corrélée à un « devoir de loyauté financière » du citoyen euro-

---

202. Sylvie STRUDEL, « L'Europe, un nouvel espace de citoyenneté ? Le vote des non-nationaux », *Revue internationale de politique comparée* 2009, 16, n° 4, p. 568.

203. Yves DÉLOYE, « De la citoyenneté stato-nationale à la citoyenneté européenne : quelques éléments de conceptualisation », *Swiss Political Science Review* 1998, 4, n° 4, p. 171.

204. Directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004, relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) n° 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, *JOUE* L n° 229, pp. 35-48.

péen envers l'État membre d'accueil<sup>205</sup>. Ce raisonnement peut être appliqué à la protection fiscale accordée au citoyen européen, laquelle peut être limitée par les raisons impérieuses d'intérêt général dégagées par la Cour de justice de l'Union européenne. Ainsi, la cohérence du système fiscal, la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, l'efficacité des contrôles fiscaux ou encore la lutte contre les montages purement artificiels sont de nature à justifier une législation fiscale entravant les droits et libertés des citoyens européens. Un contribuable national peut donc, en tant que citoyen européen, se prévaloir de son droit de circuler, pour autant que cela ne contrevienne pas à ces motifs impérieux. À défaut, l'exercice de ce droit par le citoyen européen peut être limité de manière proportionnée. L'équilibre entre les droits et les devoirs du citoyen en matière fiscale se recrée puisque le devoir fiscal légitimé par le consentement de l'impôt s'affirme aux dépens de la liberté de circulation. Dès lors, en matière fiscale, les raisons impérieuses d'intérêt général peuvent, par analogie, être assimilées à des devoirs politiques qui seraient corrélés au droit de circuler et de séjourner dont disposent les citoyens européens. Autrement dit, si la citoyenneté européenne garantit le droit de circuler, elle implique également, sous certaines conditions, le devoir de se soumettre à l'obligation fiscale nationale. C'est également l'une des caractéristiques mises en avant par Monsieur Théodore Georgopoulos dans l'identification d'une citoyenneté fiscale européenne. Selon lui, « le citoyen-contribuable européen se définit aussi par l'obligation de paiement de l'impôt, même si la source de cette obligation demeure nationale. (...) Le statut de citoyen européen dicte une intervention positive de la part de l'Union pour la réalisation de cette obligation dans le contexte transnational de l'espace économique unifié de l'Union. Cette intervention s'oriente vers deux directions : d'une part, lutter contre les abus dans la jouissance des droits cosmopolitiques liés à la citoyenneté fiscale européenne ; et d'autre part, réitérer l'obligation fiscale nationale au paiement de l'impôt par la circonscription du champ d'application des droits issus de la citoyenneté fiscale européenne »<sup>206</sup>. À travers ces motifs, l'obligation fiscale nationale découlant de consentement de l'impôt est préservée de l'exercice par le contribuable national de son statut de citoyen européen, garantissant, dans ce cas, la préservation de la corrélation entre les droits et les devoirs constitutifs de la citoyenneté fiscale nationale. Aussi, est-il possible de considérer que les limites posées à la protection du citoyen européen ont une portée politique pouvant être assimilée à l'existence de devoirs attachés à la citoyenneté européenne

---

205. A ce sujet le Professeur Anastasia Iliopoulou écrit qu' « en fin de compte, la jurisprudence rappelle l'idée essentielle selon laquelle la citoyenneté de l'Union, comme toute citoyenneté, ne peut être conçue sans devoirs ». V. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, p. 333.

206. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 504.

en ce qu'ils compensent les effets juridiques des droits qui lui sont attachés.

## **B. Le risque d'une citoyenneté fiscale européenne d'opportunité**

**435.** La dimension politique de la citoyenneté européenne s'est donc exclusivement construite autour de l'acquisition des droits, permettant de dépasser les insuffisances liées à l'appartenance nationale du citoyen en la complétant par l'appartenance à une communauté politique supranationale. La portée de cette appartenance peut se révéler avoir des effets ambivalents puisqu'au-delà d'accorder une protection supplémentaire au contribuable national, elle peut également lui permettre d'exercer les droits qu'il détient en tant que citoyen européen, afin de contourner les devoirs fiscaux issus de son appartenance nationale. Dans ces conditions, l'usage fiscal utilitariste de la citoyenneté européenne risque de défaire le citoyen de tout sentiment d'appartenance à une communauté politique (1), ne fournissant pas les bases nécessaires à l'émergence d'une solidarité financière entre les citoyens européens à partir de l'impôt (2).

### **1. Les effets fiscaux ambivalents de la citoyenneté européenne sur le sentiment d'appartenance du citoyen**

**436. Une solidarité européenne limitée par les bénéficiaires principalement individuels de la citoyenneté européenne.** La logique de marché qui préexistait à la citoyenneté européenne a largement influencé sa conception et son évolution en tant que statut politique permettant d'« internalise(r) » des relations qui étaient auparavant purement interétatiques<sup>207</sup>, afin de garantir une protection juridique supplémentaire aux ressortissants européens. Cette évolution a permis de garantir de nouveaux droits individuels aux ressortissants européens, désormais identifiés en tant que citoyens européens, aboutissant à la reconnaissance d'une solidarité transfrontalière liée à l'appartenance à « une communauté de droits et d'obligations unissant les citoyens de l'Union par un lien commun transcendant la nationalité des États membres »<sup>208</sup>.

Le lien entre l'Union européenne et ses citoyens ainsi que l'évolution vers une solidarité européenne se fait largement par le biais des États membres. La protection dont bénéficie le citoyen européen joue principalement à l'encontre des États membres et se met en œuvre à travers ces derniers en vertu du principe selon lequel les citoyens européens ont le droit à l'égalité de traitement dans l'ensemble des États membres. Si cette situation contribue à

---

207. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 231.

208. Point 23 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Jabobs, présentées le 19 mars 1998, dans l'affaire CJCE, 24 novembre 1998, aff. C-274/96, *Procédure pénale c/ Horst Otto Bickel et Ulrich Franz* Rec., p. I-07637.

la reconnaissance et à l'adhésion des États membres à une nouvelle communauté politique, elle « n'implique nullement de lien de solidarité particulier entre une personne et l'Union européenne dans son ensemble »<sup>209</sup>, qui garantirait le sentiment d'appartenance des citoyens européens à l'Union européenne. Comme l'explique le Professeur Anastasia Iliopoulou, ceci tient au fait que « les auteurs du traité constitutionnel ont manqué l'occasion d'affirmer clairement le lien entre la citoyenneté européenne et les principes d'égalité et de solidarité »<sup>210</sup>. Il en résulte, l'acquisition d'une citoyenneté européenne dont les effets jouent principalement comme un statut protecteur, compensant la portée politique traditionnelle de la citoyenneté comme principe d'allégeance du citoyen à son État d'origine, sans permettre l'émergence d'un réel sentiment d'appartenance des citoyens européens à l'Union européenne.

**437. La remise en cause de l'appartenance étatique grâce à la citoyenneté européenne.** En s'immiscant dans la relation politique qu'entretient l'État avec ses citoyens, la citoyenneté européenne a également des effets sur le sentiment d'appartenance étatique. Le droit de circuler et de séjourner donne la liberté aux individus, en tant que citoyens européens, de s'établir dans une autre communauté politique que celle de leur État membre d'origine, et réciproquement de quitter leur communauté politique nationale. Certes, la citoyenneté européenne étant dépendante des nationalités et complétant les citoyennetés nationales sans les remplacer, ne remet pas en cause l'existence du statut politique du citoyen national dès lors qu'elle ne fait pas disparaître les droits et de devoirs attachés à la citoyenneté nationale. En pratique, elle contribue cependant à en limiter la portée, notamment en permettant au citoyen national d'user de son statut politique européen pour contourner ses obligations nationales.

Ce que Madame Annette Schrauwen nomme la « dimension psychologique » de la citoyenneté européenne faisant référence « à un sentiment d'appartenance, à une identification des citoyens européens à l'Union »<sup>211</sup>, en plus d'être limitée, éprouve les citoyennetés nationales puisque comme l'explique le Professeur Edouard Dubout « l'appartenance européenne peut se retourner contre son propre État de nationalité »<sup>212</sup>. À cela, s'ajoute le risque identifié par Monsieur Olivier Costa selon lequel « la citoyenneté pose, (.), le problème des distorsions qu'elle induit entre les individus en fonction de leur connaissance du système et de leurs res-

---

209. Etienne PATAUT, « Citoyenneté de l'Union et nationalité étatique », *Revue trimestrielle de droit européen* 2010, n° 3, p. 624.

210. Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 170.

211. Annette SCHRAUWEN, « European Union citizenship in the Treaty of Lisbon : any change at all ? », *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 2007, 15, n° 1, p. 63 : « *The psychological dimension of EU citizenship refers to a sense of belonging, an identification of EU citizens with the Union* ». Traduction par nos soins.

212. Edouard DUBOUT, « L'échec de la citoyenneté européenne ? Les mutations d'une citoyenneté complexe en période de crise identitaire », *Jus politicum* 2017, n° 18, p. 7.



sources »<sup>213</sup>. Certains individus peuvent utiliser leur statut de citoyen européen dans le « but principal », voire « exclusif », de se détacher de leur appartenance nationale et des obligations que cela entraîne, notamment fiscales, en s'établissant dans un autre État membre. La référence à l'abus de droit, principe général du droit de l'Union européenne,<sup>214</sup> n'est pas fortuite. Compris de cette manière, la citoyenneté européenne<sup>215</sup> est utilisée dans une logique purement opportuniste et non pas dans « la logique classique selon laquelle ces droits de libre circulation et d'égalité de traitement ont été accordés aux ressortissants des États membres en contrepartie de leur contribution et participation à un projet d'intégration européenne »<sup>216</sup>. En d'autres termes, « l'individu ainsi produit n'est pas mi-national mi-européen, il est ni-national ni-européen, débarrassé de toute appartenance citoyenne »<sup>217</sup>.

**438.** À l'inverse, les individus ne pouvant pas se détacher de leur appartenance nationale par l'exercice du droit de circuler peuvent rejeter cette citoyenneté européenne dont, en pratique, il ne bénéficie pas, affectant le sentiment d'appartenance européen et la volonté de s'investir politiquement dans cette communauté politique. En effet, « une conséquence logique de ce prétendu pouvoir émancipateur résultant de l'exercice du droit à la libre circulation est que ceux qui ne se prévalent pas ou ne peuvent pas se prévaloir des droits à la libre circulation sont littéralement laissés pour compte »<sup>218</sup>. Ces difficultés apparaissent particulièrement dans le cas des discriminations à rebours dont sont victimes les citoyens nationaux immobiles, puisque « les États membres peuvent traiter leurs propres nationaux sédentaires de manière moins favorable que les autres citoyens européens sans que les premiers puissent recourir à la Cour de justice de l'Union européenne pour y trouver remède »<sup>219</sup>. Mais aussi, dans le cas de

---

213. Olivier COSTA, « Les citoyens et le droit communautaire : les usages élitaires des voies de recours devant les juridictions de l'union », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, p. 101.

214. Raluca Nicoletta IONESCU, *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2012, 585 p.

215. A ce titre la référence à l'abus de droit peut être considérée comme une manière d'apprécier négativement les devoirs des citoyens européens. V. Norbert REICH, « Union citizenship—metaphor or source of rights? », *European Law Journal* 2001, 7, n° 1, pp. 4-23.

216. Alexander HOOGENBOOM, « In search of a rationale for the EU citizenship jurisprudence », *Oxford Journal of Legal Studies* 2014, 35, n° 2, p. 301 : « The classic logic whereby these free movement and equal treatment rights were provided to Member State nationals as a quid pro quo for their contribution to and participation in a project of European integration—the establishment of the common market—is undermined ». Traduction par nos soins.

217. Edouard DUBOUT, « L'échec de la citoyenneté européenne ? Les mutations d'une citoyenneté complexe en période de crise identitaire », *Jus politicum* 2017, n° 18, p. 13.

218. Nathan CAMBIEN, Dimitry KOCHENOV et Elise MUIR, *European Citizenship Under Stress : Social Justice, Brexit and Other Challenges*, 16, Brill, Leyde, 2020, p. 5 : « On the one hand, a logical consequence of the said emancipating power ensuing from the exercise of the right to free movement is that those who do not or cannot rely on free movement rights are quite literally left behind ». Traduction par nos soins.

219. Jean-Yves CARLIER et Gautier BUSSCHAERT, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne : malheur aux immobiles ? », *Reflets et perspectives de la vie économique* 2013, 52, n° 4, p. 10.

l'attribution de prestations sociales non contributives aux citoyens européens migrants puisque cela peut créer une « défiance entre nationaux et ressortissants d'autres États membres sur la question du partage des ressources budgétaires »<sup>220</sup>.

**439. Le cas représentatif de la citoyenneté européenne à vendre.** La possibilité récente d'acheter la citoyenneté européenne, par le biais de certaines nationalités européennes « à vendre », pousse à son paroxysme l'affaiblissement de la « dimension psychologique » de la citoyenneté européenne, témoignant de l'émergence d'une « citoyenneté européenne d'opportunité ». Dans ces conditions, la possession du statut de citoyen européen se détache clairement du sentiment d'appartenance à une communauté politique, pour ne devenir qu'une marchandise comme une autre dont l'acquisition repose sur le seul objectif d'en retirer certains avantages spécifiques. Plusieurs pays européens, dont la Bulgarie, Malte ou encore Chypre ont souhaité monnayer l'octroi de leur nationalité aux ressortissants d'État tiers, soit à travers la réalisation d'un montant minimum d'investissement financier sur leur territoire national, soit par la vente pure et simple de leur citoyenneté nationale<sup>221</sup>. L'issue de ce procédé étant de permettre à ces ressortissants d'obtenir, par ce biais, la citoyenneté européenne et le bénéfice de l'exercice du droit de circuler et de séjourner librement au sein de l'Union européenne qui s'y rattache. Toutefois, si l'obtention de la citoyenneté européenne de cette manière répond *stricto sensu* aux conditions juridiques de l'article 20 du TFUE, l'appréciation de la nationalité s'écarte des critères définis par le droit international. La Commission européenne dans un rapport rendu public le 23 janvier 2019 explique que « l'arrêt rendu par la Cour internationale de Justice dans l'affaire *Nottebohm* établit que, pour que la nationalité acquise par naturalisation soit reconnue à l'échelle internationale, elle doit être accordée sur la base d'un lien réel entre l'individu et l'État en question. Le "lien de nationalité" est traditionnellement fondé soit sur un lien réel avec la population du pays (par filiation, origine ou mariage), soit sur un lien réel avec le pays, qui est établi soit par la naissance dans le pays, soit par la résidence préalable effective dans le pays pendant une durée significative »<sup>222</sup>. L'octroi d'une nationalité sur une base mercantile affecte la citoyenneté européenne puisque ce statut n'est plus seulement fondé sur l'appartenance réelle du citoyen national à son État membre d'origine, mais sur une

---

220. C'est d'ailleurs l'une des raisons qui explique, selon le Professeur Edouard Dubout, l'évolution restrictive de la jurisprudence de la Cour à ce sujet. V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 98.

221. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté de l'Union, mobilité et intégration dans l'espace européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 29-38, p. 29-30. et Jules LEPOUTRE, « Les Etats membres peuvent-ils vendre la citoyenneté européenne ? », *Les Petites affiches* 2015, n° 19, pp. 6-13.

222. Rapport de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au comité des régions, Programmes de citoyenneté et de résidence par investissement dans l'Union européenne, du 23 janvier 2019, COM(2019) 12 final, p. 6 et Cour internationale de Justice, 6 avril 1955, affaire *Nottebohm*, Rec., C.I.J 1955, p. 4.

simple transaction financière. Si une telle méthode d'acquisition de la citoyenneté européenne permet juridiquement au citoyen d'appartenir à la communauté politique européenne, le sentiment d'appartenance qui s'en dégage n'est que superficiel et repose davantage sur des intérêts purement individuels que sur le partage de valeurs communes forgeant une solidarité entre les membres d'une même communauté politique. Ce risque se reflète particulièrement en matière fiscale puisque la Commission européenne a mis en garde contre le risque de fraude fiscale lié à ce procédé<sup>223</sup>, signe de la difficulté persistante de faire dépendre le sentiment d'appartenance des citoyens européens de la politique fiscale européenne.

## 2. L'inexistence critiquable d'une solidarité financière entre les citoyens européens

**440. La nécessité d'une politique fiscale européenne vectrice d'une solidarité sociale européenne.** De manière classique, la fiscalité joue un rôle majeur dans la formation d'un sentiment d'appartenance puisqu'elle permet le financement d'une solidarité, principalement sociale, unissant les membres d'une même communauté politique et faisant de l'impôt un devoir lié à l'appartenance politique du citoyen. Les déplacements des individus permis par le statut de citoyen européen rendent cette organisation vulnérable. Aussi, pour éviter que de telles pratiques nuisent à la dimension sociale de la citoyenneté<sup>224</sup>, il est nécessaire que la citoyenneté européenne, en tant que statut politique partagé par l'ensemble des ressortissants européens, fournisse également la base d'une solidarité européenne transnationale établie directement entre l'Union européenne et les citoyens européens, financée par la fiscalité. La construction d'une appartenance européenne passe par la solidarité financière de ses membres.

**441.** Alors même que la solidarité est l'une des valeurs européennes identifiées par le traité sur l'Union européenne<sup>225</sup>, il manque indéniablement à la citoyenneté européenne, pour se matérialiser véritablement en tant que statut politique fédérateur, l'existence d'une solidarité qui s'exprime au niveau européen, permettant notamment de répondre aux objectifs économiques et sociaux dégagés par les traités. Cette solidarité repose sur la citoyenneté européenne, en tant que statut auquel doit correspondre des droits, mais aussi des devoirs, « cette réciprocité pou(vant) peut-être induire un sentiment d'appartenance à l'Union »<sup>226</sup>. L'ajout d'un devoir fiscal à la citoyenneté européenne apparaît nécessaire pour marquer l'engage-

---

223. Rapport de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au comité des régions, Programmes de citoyenneté et de résidence par investissement dans l'Union européenne, du 23 janvier 2019, COM(2019) 12 final, p. 10 et p. 18-21.

224. Anicet LE PORS, *La citoyenneté*, 665, PUF, Paris, 2011, p. 64.

225. Article 2 du traité sur l'Union européenne.

226. Audrey VANHOVE, *La citoyenneté sous l'ère de l'Europe : Analyse et comparaison des concepts de citoyenneté nationale et européenne et réflexion sur l'identité européenne*, Éditions universitaires européennes, 2013, p. 60.

ment financier du citoyen européen à l'égard de sa communauté politique, et permettre le financement des politiques de solidarité, resserrant le lien social européen. Comme l'écrit Madame Elvire Fabry, « la logique des bénéficiaires, qui ne contribue à rapprocher le citoyen de l'Union que de manière ponctuelle, en fonction de ses intérêts spécifiques, ne suffit pas »<sup>227</sup>. L'émergence d'une véritable solidarité européenne s'impose et exige pour se réaliser la création d'impôt européen. Celui-ci devrait être perçu directement auprès des personnes physiques résidant dans l'Union européenne, de sorte qu'un lien politique entre l'Union européenne et ses citoyens se créerait. La mise en œuvre de la solidarité européenne pourrait également résulter de la création d'autres types d'impôts. Toutefois, pour réellement se déployer entre les citoyens européens eux-mêmes, en tant que membres d'une même communauté politique, elle impose de soumettre ces derniers « à un impôt direct commun qu'ils pourraient s'approprier et qui participerait à leur identité »<sup>228</sup>.

**442. Une solidarité européenne compensant les insuffisances nationales.** L'influence du droit européen sur les fiscalités nationales rend de plus en plus difficile la mise en œuvre des politiques nationales de solidarité. Celles-ci sont principalement financées par les recettes fiscales<sup>229</sup> alors même que le droit collectif de consentir l'impôt est limité par le respect du droit de l'Union européenne, dès lors que les Parlements nationaux ne sont plus libres de fixer les caractéristiques des impositions. De ce fait, il apparaît nécessaire qu'une véritable solidarité se déploie directement à partir de l'Union européenne, afin de compenser les effets des dispositions européennes sur les législations fiscales à l'origine du financement de la solidarité nationale. Le droit collectif de consentir l'impôt doit se réincarner au niveau de l'Union européenne à travers l'émergence d'une véritable citoyenneté fiscale européenne.

**443.** Toutefois, comme le constatent les Professeurs Claude Bluman et Louis Dubouis, « la solidarité entre les citoyens de l'Union n'a pas encore atteint un degré suffisant pour constituer le fondement d'obligations »<sup>230</sup>. En effet, la « dimension solidaire » de la citoyenneté européenne s'efface derrière sa dimension juridique garantissant une protection individuelle au citoyen européen, à travers les systèmes sociaux des États membres. Si la citoyen-

---

227. Elvire FABRY, *Qui a peur de la citoyenneté européenne ? : la démocratie à l'heure de la Constitution*, PUF, Paris, 2005, p. 362.

228. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 566.

229. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 350.

230. Louis DUBOIS et Claude BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, 8<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2019, p. 27.

neté européenne implique déjà l'existence d'une solidarité financière, à travers l'accès aux prestations sociales non contributives des États membres, celle-ci ne découle pas de l'existence d'un système social européen<sup>231</sup>, mais du respect du principe de non-discrimination qui s'impose aux États membres. *In fine*, si cette solidarité s'adresse aux citoyens européens, elle se met en œuvre au niveau des États membres et son financement repose sur les systèmes fiscaux nationaux, aux dépens de la réciprocité entre les droits et les devoirs des citoyens. Ainsi, la solidarité, pour permettre l'émergence d'un véritable sentiment d'appartenance à l'Union européenne, doit transcender les États membres et reposer sur des obligations partagées, non pas entre les citoyens nationaux, mais entre l'ensemble des citoyens européens. Pour cela, les effets de la dimension juridique de la citoyenneté européenne, en tant que statut protecteur, doivent s'exprimer à travers la dimension politique de la citoyenneté européenne, en tant que statut vecteur d'une appartenance supranationale.

---

231. Pavlos ELEFThERiADiS, « The Content of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, p. 778 : « *EU citizenship is different. There are few rights and duties connecting European citizens to the European Union itself. The Union does not raise its own taxes, nor does it have its own social welfare arrangements or distributive scheme. All political rights are exercised through the Member States. All social rights are dependent on national schemes. Catherine Barnard summarized the EU's own arrangements of social policy as a "patchwork", rather than "a fully-fledged social policy with welfare institutions and cradle-to-grave protection" because it "makes no provision for what is generally agreed to be the central core of social policy : social insurance, public assistance, health and welfare services, education and housing policy* ». Traduction par nos soins

## Conclusion du Chapitre 2

444. Si la citoyenneté européenne a été principalement définie et débattue comme un statut garantissant une protection juridique à l'individu, elle dispose également d'une dimension participative permettant à l'individu de s'exprimer au sein de sa communauté politique. Dans ces conditions, la participation du citoyen se fait essentiellement à travers le processus électoral européen et local, cadre dans lequel il dispose d'un droit de vote. À l'image des citoyennetés nationales, les caractéristiques participatives de la citoyenneté européenne sont principalement définies en référence à la représentation parlementaire.

445. S'il est possible de dégager, à partir du noyau politique de la citoyenneté européenne, une portée financière à ce statut, ses effets en matière fiscale sont asynchrones, limitant l'émergence d'une véritable citoyenneté fiscale européenne. La participation du citoyen européen, par le biais de ses représentants locaux, à la détermination du contenu des politiques fiscales locales et des obligations y correspondant, ne se reproduit pas au niveau européen. En effet, les citoyens européens ne participent, par le biais de leurs représentants au Parlement européen, que de manière limitée à la détermination de la politique budgétaire européenne. S'ils peuvent approuver, lors du vote du budget annuel, les dépenses européennes ; le vote des ressources propres nécessaires à leur financement repose une décision du Conseil prise à l'unanimité. Ceci tient à ce qu'en absence de consentement européen de l'impôt, attaché à la reconnaissance d'une compétence fiscale européenne, les citoyens européens ne peuvent pas directement consentir l'impôt. Si le droit de vote aux élections municipales désigne les contours d'une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire, dont la portée peut limiter les effets fiscaux de la protection juridique du citoyen européen, plusieurs éléments font obstacle à sa concrétisation. Ces difficultés pour être dépassées nécessitent que des droits et des devoirs fiscaux soient directement attachés à la citoyenneté européenne afin que la fiscalité participe au fondement d'un lien politique, unissant directement les citoyens européens, en tant que contribuables, à l'Union européenne. Le sentiment d'appartenance à l'Union européenne, et au-delà, la mise en œuvre d'une solidarité financière entre ses membres dépendront de la réciprocité entre les droits et les devoirs du citoyen européen en matière fiscale.

**446.** En définitive, si le droit de vote aux élections municipales ouvre la voie au dépassement de la relation politique privilégiée qu'entretient l'État avec ses citoyens nationaux à travers le consentement de l'impôt, l'identification d'une véritable citoyenneté fiscale européenne demeure impossible. Ceci tient à ce que les droits et les obligations en matière fiscale restent, pour le moment, principalement attachés à la citoyenneté nationale et mis en œuvre au niveau des États membres. Ainsi, le processus d'intégration fiscale, s'il doit aboutir à la création d'une véritable citoyenneté fiscale européenne, nécessite de reproduire, au niveau européen, l'implication du citoyen dans le processus décisionnel afin qu'il puisse consentir directement l'impôt.

## **Conclusion du Titre 2**





**447.** Symbole de l'intégration européenne, la citoyenneté européenne est un statut politique qui a été attribué à l'ensemble des nationaux des États membres dans le cadre du processus créant « une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe »<sup>232</sup>. La citoyenneté européenne confère à ses titulaires un certain nombre de droits qui sont liés à leur appartenance politique à l'Union européenne. En tant que membres d'une même communauté politique, les citoyens disposent du droit de participer à la vie politique européenne, mais aussi de se déplacer au sein de l'Union européenne. À ce titre, la Cour de justice a joué un rôle important dans le développement et l'affirmation de la citoyenneté européenne, notamment en tant que statut ayant « vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres permettant à ceux parmi ces derniers qui se trouvent dans la même situation d'obtenir, indépendamment de leur nationalité et sans préjudice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique »<sup>233</sup>. Cependant, appréhendée sous le prisme de la logique jurisprudentielle fonctionnaliste, la citoyenneté européenne se borne à étendre, par le biais du principe de non-discrimination, la protection juridique permise par les libertés de circulation économiques en garantissant aux ressortissants des autres États membres une égalité de traitement avec les nationaux. Quant aux devoirs des citoyens européens, ils n'existent qu'à travers l'emploi de ce mot au paragraphe 2 de l'article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne<sup>234</sup>, le contenu de ces derniers n'étant pas explicitement précisé.

**448.** De ce point de vue, la protection fiscale et sociale dont disposent les citoyens européens au niveau des États membres est la conséquence de la possibilité qui leur est accordée, à travers les droits qui leur sont reconnus, de choisir la communauté politique nationale de laquelle ils souhaitent devenir membres. La citoyenneté européenne, en accordant un droit de séjourner et de circuler aux ressortissants européens, a permis une compréhension de la liberté de circulation désincarnée de tout caractère économique, conduisant à l'ouverture de la solidarité nationale à de nouveaux bénéficiaires, tout en élargissant le périmètre du contrôle par la Cour de justice des législations fiscales nationales. La figure du contribuable national en tant qu'acteur économique évoluant sur le marché, est désormais complétée par celle du citoyen européen, déséquilibrant davantage la réciprocité entre les droits et les devoirs du citoyen en matière fiscale. La citoyenneté européenne, par la protection sociale et fiscale qu'elle permet, affecte le rapport du citoyen à son devoir fiscal dont la légitimité dépend de son consentement. Cette démarche, si elle profite à la reconnaissance des droits individuels des citoyens

---

232. Préambule du traité sur l'Union européenne.

233. CJCE, 20 septembre 2001, aff. C-184/99, *Rudy Grzelczyk c/ Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve*, Rec. p. I-6193, pt. 31.

234. Selon l'article 20, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « les citoyens de l'Union jouissent des droits et sont soumis aux devoirs prévus par les traités. ».

européens, a cependant lieu au détriment du droit collectif de consentir l'impôt, et au-delà, des intérêts financiers nationaux. De ce point de vue, la citoyenneté européenne constitue une évolution sensible puisqu'elle modifie les termes du contrat social ; le pouvoir du citoyen européen de choisir sa communauté politique d'accueil n'impliquant pas forcément une réciprocité des droits et des devoirs, notamment fiscaux.

**449.** Les droits accordés aux citoyens européens nécessitent d'être appréhendés au regard de leur appartenance à l'Union européenne, laquelle devrait également impliquer la réciprocité des droits et des devoirs des citoyens européens. En plus d'accorder un droit de vote aux élections municipales, la citoyenneté européenne permet aux citoyens européens d'élire leurs représentants au Parlement européen. Néanmoins, en l'absence de consentement européen de l'impôt, l'appartenance politique du citoyen européen si elle génère des droits, ne génère réciproquement aucun devoir, notamment celui de contribuer au financement de cette protection par le biais d'un impôt européen. Certes, il est possible d'identifier les contours d'une citoyenneté fiscale européenne, à partir de la réciprocité entre les droits et les devoirs du citoyen européen en matière fiscale. Elle est possible par le droit de vote aux élections municipales, lequel permet au citoyen de participer, par le biais de ses représentants locaux au consentement local de l'impôt. Toutefois, elle n'est qu'embryonnaire, sa portée nécessitant pour se confirmer de dépasser le cadre des États membres. La dimension fiscale de la citoyenneté européenne peine à s'imposer puisqu'elle ne produit pas ses effets directement au niveau de l'Union européenne. Pour s'affirmer et compenser les effets de la protection du citoyen européen au niveau des États membres ; la participation politique du citoyen européen doit, en matière fiscale, être valorisée au niveau européen. Pour cela, le vote du budget européen doit, en sus des dépenses, permettre aux citoyens européens de participer, par le biais de ses représentants à la détermination des recettes qui en permettent le financement. Il résulterait de cette corrélation le droit pour le citoyen européen de consentir l'impôt dont découlerait le devoir de payer l'impôt, matérialisant l'existence d'une véritable citoyenneté fiscale européenne dans le cadre d'un contrat social refondé au niveau européen.

## **Conclusion de la Partie 1**



**450.** L'application du droit de l'Union européenne, si elle permet la protection individuelle du contribuable national en tant qu'acteur du marché, ou de citoyen européen, conduit de manière évidente à l'altération de la citoyenneté fiscale comme principe de légitimation de l'impôt, par le déséquilibre entre les droits et les devoirs du contribuable qu'elle implique. En effet, la participation des États membres à la réalisation d' « un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée »<sup>235</sup>, justifie de mener l'intégration européenne également en matière fiscale. Le droit de l'Union européenne promeut avant tout le respect des libertés de circulation, lesquelles ne doivent pas être entravées par l'obligation fiscale. Toutefois, le caractère contraignant de l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable découle de la nécessité de la contribution publique pour la couverture des charges publiques, laquelle impose d'être collectivement acceptés par les citoyens. La principale conséquence de l'application du droit de l'Union européenne tient à ce que le devoir fiscal est *a priori* inconciliable avec l'exercice des libertés de circulation européenne.

**451.** Le respect des libertés de circulation du contribuable conduit à limiter la liberté des Parlements nationaux, en tant que représentants des citoyens, de créer des impositions de toutes natures et d'en fixer les modalités juridiques (assiette, taux, etc.). Ce phénomène ne va pas sans poser de difficulté puisqu'il conduit, dans le même temps, à affaiblir le caractère contraignant de l'obligation fiscale nationale. Il en ressort la remise en cause des fondements essentiels de la légitimité politique de l'impôt. En protégeant les droits des contribuables nationaux exerçant une liberté de circulation, le droit de l'Union européenne empiète sur le droit collectif de consentir l'impôt reconnu aux citoyens nationaux en tant que contribuable et dont dépend la légitimité du devoir fiscal qui s'impose à lui. En d'autres termes, la légitimité de l'impôt est remise en cause puisque le contribuable national peut, sur le fondement du respect de ses libertés de circulation, se libérer de son obligation fiscale, bien que son caractère contraignant soit justifié par la nécessité constatée collectivement par les citoyens de financer les dépenses publiques.

**452.** Cependant, l'identification de la protection européenne et de ses effets sur les droits fiscaux nationaux si elle impose de reconsidérer la portée politique de la citoyenneté fiscale n'implique pas sa disparition. À ce titre, en vertu du principe selon lequel « les impôts ne peuvent être établis légitimement que par le consentement du peuple ou ses représentants »<sup>236</sup>, le maintien d'une compétence fiscale exclusivement nationale implique le maintien du consentement de l'impôt en tant que principe à l'origine de l'organisation des systèmes fiscaux na-

---

235. Article 26 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

236. Jean-Jaques ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*, 1755, p. 73.

tionaux. Le discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale, s'il est concurrencé par l'application du droit de l'Union européenne, s'exerce uniquement au niveau des États membres. La citoyenneté nationale demeure le seul fondement et la justification de l'impôt. De plus, les dispositions européennes et la jurisprudence de la Cour relative à l'élimination des discriminations attestent que la protection individuelle du contribuable national, en tant qu'acteur de marché ou citoyen européen, trouve certaines limites. Si au niveau national l'équilibre entre les droits et les devoirs, à l'origine du contrat social, se trouve fragilisé, il n'est pas redéfini au niveau européen. La préservation du contrat social implique de repenser, au niveau européen, la relation entre la citoyenneté et l'impôt en recherchant un nouvel équilibre entre la protection dont bénéficie le contribuable national en tant que ressortissant européen, et la participation politique du citoyen à l'élaboration de la norme fiscale. La légitimité de l'impôt au niveau national, mais aussi européen, dépend de la réponse à cet enjeu.

**453.** Par conséquent, il semble nécessaire de reconnaître une compétence fiscale à l'Union européenne afin d'établir, au niveau européen, une réciprocité entre la protection du contribuable permise par le droit européen et la participation politique du citoyen à la décision fiscale. Pour cela, les citoyens européens devraient pouvoir consentir collectivement l'impôt, impliquant une obligation fiscale contraignante s'imposant au contribuable européen. Les citoyens européens pourraient en être redevables en tant que personnes physiques résidant sur le territoire européen. De cette manière, l'affaiblissement du consentement national de l'impôt serait compensé au niveau européen par la reconnaissance de nouvelles prérogatives fiscales attachées à la citoyenneté européenne dont la légitimité politique de l'impôt sortirait renouvelée.

Certes, l'identification d'une citoyenneté fiscale européenne indépendante de la citoyenneté fiscale nationale est conceptuellement difficile puisque la citoyenneté européenne n'est qu'un complément de la qualité de citoyen national à laquelle elle est juridiquement liée par la nationalité. La particularité de cette relation à la nationalité est qu'elle préserve le lien particulier entre l'État et ses citoyens, à partir duquel se définit l'exercice de la souveraineté nationale et dont il résulte qu'ils deviennent titulaires d'un ensemble de droits et de devoirs en matière fiscale. Dans ces conditions, le consentement de l'impôt demeure un attribut essentiel et exclusif des citoyennetés nationales. Cette exclusivité légitime la compétence et le pouvoir fiscal qu'exercent les États membres sur les contribuables et justifie que les citoyens européens soient largement écartés de processus décisionnel en matière fiscale. Les effets de la protection européenne du contribuable national sur l'organisation de l'impôt sont donc favorisés par le maintien de l'exclusivité du consentement national de l'impôt face à la mobilité des

contribuables au sein de l'Union européenne. Dans ces conditions, la relation contraignante qui unit l'État au contribuable national, et par delà la souveraineté fiscale nationale, ne pourra paradoxalement être préservée qu'en repensant la nature de la relation qui unit l'Union européenne aux citoyens européens, c'est-à-dire en lui ajoutant une composante fiscale fondée sur le droit de consentir l'impôt européen. Plus largement, cette recherche d'équilibre doit s'inscrire dans une mise en œuvre davantage efficace des principes de subsidiarité et de proportionnalité, afin d'équilibrer les droits et les devoirs fiscaux des citoyens nationaux avec ceux des citoyens européens et garantir la légitimité de l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable à chaque niveau. Dès lors, si dans le cadre de l'intégration des fiscalités nationales, la protection européenne du contribuable national conduit à l'abaissement de la légitimité de l'impôt, la citoyenneté européenne est la seule perspective permettant sa revalorisation, concrétisant à travers la fiscalité la logique fédérale qui anime l'Union européenne.





**Seconde Partie :**  
**La citoyenneté fiscale et la participation  
politique du citoyen européen**



**454. Le rétablissement nécessaire de la portée politique du devoir fiscal au sein de l'Union européenne.** Le développement de la protection européenne dont bénéficie le contribuable national conduit à fragiliser la citoyenneté fiscale nationale en reconsidérant la portée politique du principe de consentement de l'impôt dans les États membres. Cet affaiblissement résulte de l'autorité dont dispose l'Union européenne en matière fiscale et qui lui permet d'encadrer l'organisation de l'obligation fiscale nationale du respect des dispositions européennes, et non de l'attribution par les États membres d'une compétence fiscale qui lui permettrait d'organiser librement son propre système fiscal. Il en résulte une évolution du rapport du contribuable national face à son devoir fiscal qui n'est pas compensée par une redéfinition, au niveau européen, de la place du citoyen face à l'impôt.

On est ainsi devant une situation où l'intégration européenne perturbe la participation politique des citoyens nationaux dans le processus décisionnel collectif qui commande l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable national, sans qu'il soit en retour permis aux citoyens européens de consentir l'impôt européen. Or, conformément à l'idée selon laquelle « les impôts ne peuvent être établis légitimement que par le consentement du peuple ou ses représentants »<sup>1</sup>, ce principe constitue une exigence essentielle de l'organisation politique des démocraties modernes. De la même manière que le consentement de l'impôt fonde la légitimité de l'obligation fiscale qui s'impose au contribuable, le renouvellement de la citoyenneté fiscale au sein de l'Union européenne impose de légitimer les effets de l'intégration européenne sur les droits fiscaux nationaux. La fiscalité ne peut plus être uniquement appréhendée à partir de la protection dont doivent bénéficier les contribuables nationaux placés dans des situations transnationales. Elle suppose également de se redéfinir autour de la citoyenneté seule à même de justifier et de légitimer l'impôt dans un cadre transnational, c'est-à-dire de rétablir la portée politique du devoir fiscal au sein de l'Union européenne.

**455. L'affaiblissement de la portée politique du devoir fiscal, facteur de transformation du rôle de l'impôt.** L'articulation entre la protection européenne du contribuable national et la participation politique du citoyen est d'autant plus nécessaire que la citoyenneté fiscale, en tant que principe de légitimation de l'impôt, porte en elle l'idée que la nécessité de la contribution publique impose qu'elle pèse de manière individuelle sur le contribuable après qu'elle a été collectivement consentie par les citoyens. Selon la théorie classique, « les revenus de l'État sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement »<sup>2</sup>. Dès lors, l'acceptation par le contribuable de se soumettre à l'obligation fiscale dépend de sa légitimité, c'est-à-dire de la relation entre le consentement

---

1. Jean-Jaques ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*, 1755, p. 73.

2. MONTESQUIEU, « Livre XIII - Des rapports que la levée des tributs, & la grandeur des revenus publics ont avec la liberté, Chapitre 1 : Des revenus de l'Etat » in *L'esprit des lois*, 1748, p. 293.

de l'impôt et le principe de nécessité<sup>3</sup>. Dans ces conditions, « tout comme le vote est une cérémonie de citoyenneté politique, payer des impôts est une cérémonie de citoyenneté fiscale. Lorsqu'une personne paie des impôts, elle attire l'attention sur la façon dont elle tient sa part du contrat social »<sup>4</sup>. Compris ainsi, la citoyenneté fiscale est un principe politique important dont découle le sentiment d'appartenance des contribuables à la collectivité à travers le paiement de l'impôt.

**456.** Cette dialectique portée par la citoyenneté entre le devoir de payer l'impôt et l'appartenance du contribuable à la collectivité peut facilement être mise en œuvre dans un contexte purement national, notamment grâce au critère juridique de résidence. Elle se complique dans le cadre de la participation des États membres au marché intérieur et de l'utilisation par les contribuables de leurs libertés de circulation. La mise en œuvre de la législation fiscale nationale dans le respect du droit de l'Union européenne peut conduire à reconsidérer la substance des principes constitutionnels nationaux organisant l'impôt. La relation entre les droits et les devoirs du contribuable se trouve déséquilibrée par les effets de l'intégration fiscale européenne. Cette situation est d'autant plus préoccupante que la perception de la justice fiscale au sein d'un système d'imposition repose sur cet équilibre. Dans le même temps, elle n'est que la conséquence directe d'une situation politique paradoxale, dans laquelle le caractère exclusivement national du consentement de l'impôt permet aux Parlements nationaux de conserver la liberté d'organiser, selon les modalités et les finalités de leur choix, les systèmes fiscaux nationaux et notamment les caractéristiques de l'impôt. En l'absence de compétence fiscale européenne, la convergence des systèmes fiscaux nationaux demeure limitée. Si l'organisation de l'impôt est soumise au respect du droit de l'Union européenne, son fondement et sa justification demeurent purement nationaux. Il résulte de ce décalage une transformation des finalités politiques et sociales de l'impôt au sein de l'Union européenne. La citoyenneté fiscale nationale, en tant que principe de légitimation de l'impôt, est perturbée par l'application des dispositions européennes, sans que les effets fiscaux de droit de l'Union européenne soient légitimés par un principe de portée équivalente attaché à la citoyenneté européenne.

**457.** Dès lors, la légitimation au niveau européen de l'obligation fiscale doit être recherchée, afin de rétablir, voire de redéfinir, la place du contribuable face à son devoir fiscal dans un contexte transnational. Se rapportant au modèle étatique de la citoyenneté fiscale, la recon-

---

3. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81.

4. Ajay K. MEHROTRA, « Reviving fiscal citizenship », *Michigan Law Review* 2014, 113, p. 951. : « *just as voting is a ceremony of political citizenship, paying taxes is a ceremony of fiscal citizenship. When an individual pays taxes, she draws attention to how she is holding up her part of the social contract* ». Traduction par nos soins.

naissance et l'exercice par l'Union européenne d'une compétence fiscale doivent permettre aux citoyens européens de consentir l'impôt par le biais de leurs représentants au Parlement européen et ainsi de relégitimer à ce niveau le devoir de payer l'impôt qui s'impose au contribuable. Au-delà de la protection qui leur est accordée par le droit de l'Union européenne, le rapport du contribuable à son obligation fiscale nécessite d'être consolidé par le biais de la citoyenneté européenne. La portée des principes constitutionnels organisant l'impôt à partir du citoyen doit s'affirmer au niveau européen pour se concilier avec l'exercice individuel des libertés de circulation par le contribuable. En retour, cette perspective suppose la possibilité pour l'Union européenne de percevoir un impôt européen directement auprès d'un contribuable, désormais européen. L'impôt européen viendrait garantir certaines valeurs politiques inhérentes au développement d'« une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe »<sup>5</sup>, comme la justice et la solidarité entre les Européens, faisant de la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne la condition d'une évolution politique de l'Union européenne dans laquelle les citoyens seraient davantage engagés politiquement et civiquement. Ainsi, « le débat sur la légitimité de l'impôt se pose de manière inversée par rapport à l'approche dominante : ce ne serait pas uniquement l'impôt européen en quête d'une légitimité mais il légitimerait, à son tour, l'intégration européenne »<sup>6</sup>. La mobilisation du citoyen européen à travers l'impôt européen permettrait l'achèvement de la citoyenneté européenne en tant que statut politique vecteur de droits et de devoirs en lien avec l'appartenance à l'Union européenne. Le rétablissement européen de la citoyenneté fiscale nationale (Titre 1) repose donc par analogie sur l'avènement de la citoyenneté fiscale européenne (Titre 2). La conciliation de la citoyenneté fiscale nationale avec la citoyenneté fiscale européenne exprimerait, à travers la dualité du consentement de l'impôt, la spécificité fédérale de l'organisation politique européenne.

---

5. Article premier du traité sur l'Union européenne.

6. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 522.



## **Titre I**

# **Le rétablissement européen de la citoyenneté fiscale nationale**





**458. Le respect principe de nécessité.** La protection européenne accordée au contribuable national transforme fondamentalement la citoyenneté fiscale nationale, puisque le respect des dispositions européennes conduit à remettre en cause le consentement national de l'impôt donné par le citoyen et dont l'obligation fiscale tire sa légitimité. Les articles 13<sup>1</sup> et 14<sup>2</sup> de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 indiquent respectivement que l'impôt n'est légitime que s'il est indispensable et nécessaire au financement de la force publique et des dépenses d'administration. Le citoyen ne consent à l'impôt que parce qu'il est nécessaire, ce qui justifie de faire légalement peser une obligation fiscale contraignante sur le contribuable. Le principe de nécessité de l'impôt recouvre un double aspect ; « d'un côté, seul un impôt nécessaire peut justifier une atteinte au droit et liberté ; c'est donc un principe de garantie, lié au consentement de l'impôt. De l'autre, c'est parce que l'impôt est indispensable qu'une atteinte aux droits et libertés est justifiée »<sup>3</sup>. Le caractère nécessaire de la contribution fiscale implique que « ni la fraude ni le refus de l'impôt ne saurait se justifier au nom de la liberté individuelle »<sup>4</sup>, témoignant d'une interdépendance financière entre les contribuables, incarnant l'existence d'une solidarité fondée sur la citoyenneté. Dès lors, « la légitimité de l'impôt repose sur une représentation bien admise qui pose la fiscalité comme la concrétisation du lien social, d'une solidarité entre citoyens, d'une participation matérielle à une même communauté. Autrement dit, l'état de contribuable constitue un élément essentiel de la citoyenneté »<sup>5</sup>.

**459.** La figure du contribuable s'est progressivement détachée de celle du citoyen. Cette transformation tient à l'évolution de la notion de contribuable, ce dernier n'étant désormais plus uniquement perçu comme une personne physique titulaire de droits politique et dont la contrepartie impose le paiement de l'impôt. Un contribuable peut aujourd'hui s'acquitter de l'impôt du fait d'un lien, autre que politique, avec l'État. Cette évolution s'est particulièrement intensifiée avec la possibilité admise à partir du début du XX<sup>e</sup> siècle de taxer les sociétés du

---

1. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. ».

2. Selon l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « 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 ».

3. Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, pp. 15-26.

4. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 45. V. aussi Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, pp. 15-26.

5. François VILLEROY DE GALHAU, « Justice et fiscalité : Refonder un pacte de solidarité pour les réformes ? », *Etudes* 2007, 406, n° 4, pp. 463-474.

fait de la reconnaissance d'une personnalité morale à ces dernières. La citoyenneté, en ce qu'elle implique un lien civique avec l'État, n'est plus forcément le critère déterminant pour apprécier la qualité de contribuable. La résidence s'est alors largement imposée comme un critère davantage pertinent pour identifier les contribuables et les soumettre à l'impôt<sup>6</sup>. Si la citoyenneté, au sens politique, n'est plus l'unique justification au paiement de l'impôt, elle le demeure sous l'angle de la morale, faisant de l'impôt un « devoir citoyen » au sens large, s'imposant au contribuable en tant que membre de la collectivité. Le droit fiscal n'échappe pas à la « recherche d'une adéquation entre la "pureté de la forme du droit (la règle fiscale devant être posée par l'autorité compétente) et la valeur morale du droit (la règle fiscale devant, pour être légitime, être conforme à la valeur morale qui sa source et sa cause finale »<sup>7</sup>.

Ainsi fondé et justifié par la citoyenneté, l'impôt demeure encore aujourd'hui un outil politique marquant l'appartenance, non seulement des seuls « citoyens-contribuables », mais de l'ensemble des contribuables identifiés comme résidents, à une même collectivité dont les contours se fondent sur ceux de la communauté politique, sans pour autant se confondre. Le lien entre le citoyen et le contribuable est toujours justifié, mais implique d'appréhender la citoyenneté fiscale de manière large, à travers l'ensemble des sujets de droit titulaires, du fait de leur résidence, d'une obligation fiscale, légitimée par la citoyenneté, c'est-à-dire par le consentement des citoyens. À travers la citoyenneté fiscale, le contribuable participe au financement des dépenses publiques de la communauté de droit à laquelle il appartient.

**460. Le respect du principe d'égalité.** La citoyenneté fiscale accorde au contribuable des garanties juridiques dans le cadre de la relation contraignante qui l'unit à l'État, conformément à l'idée selon laquelle « le pari du constitutionnalisme est [...] de reconnaître au contribuable une sphère de liberté et d'autonomie tout en ne revenant pas sur l'héritage de 1789, en ne substituant pas à l'appartenance une distance à la collectivité »<sup>8</sup>. La lecture de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 selon lequel, « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés », en atteste. Cette exigence fondatrice du principe d'égalité devant l'impôt conduit à

---

6. A ce sujet, le Conseil d'Etat dans son étude annuelle de 2018 portant sur la citoyenneté, indique que « dans le droit fiscal moderne, le contribuable est en effet le résident et non le citoyen. Cela n'est aucunement regrettable dès lors que ce critère assure la cohérence entre le paiement de l'impôt et l'accès aux prestations publiques qui est donné à tous les résidents ». V. CONSEIL D'ETAT, « La citoyenneté. Etre (un) citoyen aujourd'hui - Étude annuelle 2018 », Les rapports du Conseil d'État, n°69, 2018, p. 47.

7. Anne KLETHI, « La prise en compte des stratégies agressives dans l'évaluation du respect par les entreprises des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance », *Cahier de fiscalité luxembourgeoise et européenne* 2022, 1, p. 39.

8. Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État : l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, 126, Dalloz, Paris, 2013, p. 489.

prendre en compte la situation du contribuable vis-à-vis de l'obligation fiscale, permettant au législateur de traiter de manière différente des situations personnelles, juridiques, ou encore financières différentes<sup>9</sup>. La citoyenneté fiscale, à travers le consentement de l'impôt, garantit un équilibre entre le caractère indispensable et nécessaire de la contribution fiscale et la protection des droits et libertés du citoyen et, désormais, plus largement du contribuable. Il revient alors au juge national de fixer les contours juridiques entre la marge de manœuvre reconnue au législateur, dans la détermination de l'obligation fiscale et les droits et libertés garantis au contribuable, afin de préserver l'équilibre politique inhérent à la citoyenneté fiscale. L'obligation politique de prise en compte des « facultés » du citoyen garanti, en pratique, la protection juridique du contribuable face à l'exercice contraignant de la compétence fiscale nationale.

**461. La tension entre des principes européens et nationaux politiquement contradictoires.** L'influence sur la citoyenneté fiscale nationale de la protection européenne dont bénéficie le contribuable national conduit à fragiliser cet équilibre politique. Désormais, le caractère nécessaire et indispensable de l'obligation fiscale, dont atteste le consentement de l'impôt, s'efface au profit de l'exercice sans contrainte par le contribuable national de ses libertés de circulation. Le principe de nécessité de l'impôt, dont découle sa répartition entre les contribuables nationaux, est concurrencé par la mobilité du contribuable au sein de l'Union européenne. La volonté collective des citoyens, incarnée par le consentement de l'impôt, dont émane la légitimité du devoir fiscal, s'efface derrière le comportement individuel du contribuable, dont la principale ambition est de réduire sa charge fiscale à travers l'utilisation de ses libertés de circulation. Ce processus atteste d'une tension entre deux exigences opposées : le respect des libertés de circulation dont bénéficie le contribuable national en tant que sujet de droit de l'ordre juridique européen, et la solidarité financière, fondée sur la citoyenneté fiscale et à laquelle il doit nécessairement participer en tant que sujet de l'ordre juridique national.

Dans ces conditions, la relation fiscale contraignante qui unit le contribuable à l'État n'est plus uniquement subordonnée au consentement de l'impôt, mais également aux libertés de circulation. Sous l'influence européenne, le devoir de contribuer aux charges publiques dont est redevable le contribuable en tant que membre de la collectivité nationale et sur lequel repose le sentiment d'appartenance de l'ensemble de ses membres s'étioule progressivement, au profit de la mobilité du contribuable national au sein de l'ordre juridique européen. Certes, « selon une formule bien connue d'un juge américain, il n'existe pas de devoir patriotique d'augmenter ses impôts »<sup>10</sup>. Toutefois, le principe de nécessité de l'impôt ainsi redéfini par

---

9. A ce égard l'auteur Didier Ribes considère que le principe d'égalité fiscale constitue un principe de « différenciation ». V. Didier RIBES, « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique* 2008, n° 650, étude 2.

10. Le professeur Daniel Gutmann fait ici référence à une citation du juge américain Holmes dans l'affaire

la protection européenne du contribuable national, la répartition de la charge fiscale évolue en fonction de l'utilisation que fait le contribuable de ses libertés de circulation, aux dépens de la fonction égalisatrice de l'impôt.

**462.** La légitimité du devoir fiscal, portée par la citoyenneté fiscale, est susceptible d'être affaiblie par la mobilité du contribuable. Le rétablissement de la citoyenneté fiscale nationale impose de rétablir l'équilibre politique issu du consentement national de l'impôt afin de maintenir les fondements politiques du contrat social au sein des États membres. Pour cela, l'importance politique du principe de nécessité de l'impôt (Chapitre 1) et du principe d'égalité fiscale (Chapitre 2) doit être réaffirmée au niveau européen.

---

*Helvering V. Gregory* de 1934 selon laquelle « chacun peut organiser ses affaires de façon à payer le moins d'impôts possible ; nul n'est tenu de choisir la formule la plus avantageuse pour le Trésor public ; ce n'est pas un devoir patriotique que d'augmenter ses propres impôts ». V. Daniel GUTMANN, « Chapitre 6. France » in *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, sous la dir. de Karen B BROWN, 12, Springer, Berlin, 2011, p. 132. V. aussi Joseph J. THORNDIKE, « Évasion fiscale : la civilisation au rabais », *L'Économie politique* 2003, n° 19, p. 56.

# Chapitre 1

## Le principe de nécessité, condition européenne du consentement national de l'impôt

**463. Le maintien des compétences fiscales nationales.** Le concept de citoyenneté fiscale, formalisé en tant que principe politique de légitimation de l'impôt, garantit l'exercice exclusif de la compétence fiscale nationale puisque la légitimité de l'obligation fiscale dépend du consentement de l'impôt des citoyens. Cette situation conduit à ce que les systèmes fiscaux nationaux, en l'absence d'harmonisation, conservent leur autonomie les uns par rapport aux autres. Cette position n'est pas contredite par la jurisprudence européenne qui a « largement laissé intact le pouvoir des États membres de déterminer l'assiette et les taux d'imposition »<sup>1</sup>. Comme en témoigne la formule *Schumacker*<sup>2</sup>, la compétence fiscale nationale, comprise comme la liberté pour les Parlements nationaux, en tant que représentants des citoyens, d'organiser librement le système fiscal autour des principes et des modalités de leur choix, n'est pas radicalement remise en cause, mais doit seulement s'exercer dans le respect des dispositions européennes. Le consentement national de l'impôt s'europeanise.

**464. L'existence d'une concurrence fiscale entre les États membres.** La conciliation entre l'exercice exclusivement national de la compétence fiscale et le respect des dispositions européennes conduit, dans le cadre du marché, à la mise en concurrence des systèmes fiscaux natio-

---

1. René BARENTS, « The single market and national tax sovereignty » in *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal market*, sous la dir. de Sjaaj J.J.M. JANSEN, 28, Alphen-sur-le-Rhin : Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2011, p. 65 : « Moreover, this cas law has largely left intact the power of Member States to determine the tax base and the tax rates ». Traduction par nos soins.

2. CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, Recueil CJCE p. I-225.

naux entre eux, aboutissant à l'existence d'un phénomène de concurrence fiscale. Le maintien de la compétence fiscale nationale permet aux Parlements nationaux d'adopter des législations fiscales attractives au regard de contribuables de plus en plus mobiles du fait de l'exercice de leurs libertés de circulation. La protection européenne dont bénéficie le contribuable accroît sa mobilité et incite les autorités nationales à capter de nouvelles recettes fiscales<sup>3</sup> grâce à la mise en place de régimes fiscaux préférentiels et de taux d'imposition attractifs.

**465. Le paradoxe politique de la concurrence fiscale européenne.** Dans la perspective européenne, la concurrence fiscale produit des effets ambivalents, voire contradictoires. Avant toute chose, elle témoigne du respect de la citoyenneté fiscale, car elle est la conséquence du maintien de la compétence fiscale nationale dont l'exercice est légitimé par le consentement de l'impôt. L'intensification de ce phénomène contribue dans le même temps à modifier le comportement du contribuable face à l'impôt. L'équilibre politique, garanti par le consentement de l'impôt, justifiant d'imposer collectivement une obligation fiscale individuelle parce qu'elle est nécessaire, se fragilise. L'utilisation de ses libertés de circulation permet au contribuable de se détacher de l'accomplissement de son obligation fiscale. Or, si ce sont les citoyens qui consentent et constatent collectivement la nécessité de l'impôt, le contribuable doit s'y soumettre individuellement, faisant finalement dépendre la légitimité politique de l'impôt, du comportement du contribuable face à son devoir fiscal. En modifiant le comportement du contribuable face à son obligation fiscale, la concurrence fiscale fragilise le discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale, aux dépens du principe de nécessité de l'impôt (Section I). La légitimité de l'impôt ainsi affaiblie par la concurrence fiscale européenne, les autorités européennes tentent de redonner son sens politique au devoir fiscal. Pour cela, elles maîtrisent les effets de ce phénomène sur le comportement du contribuable, amorçant l'émergence d'un principe européen de nécessité de l'impôt (Section II).

---

3. Ce phénomène se place dans une dynamique économique qui dépasse les frontières européennes. A ce sujet, Jeremy Edwards et Michael Keen expliquent qu' « en accroissant la mobilité du capital, des biens et des personnes, l'intégration économique internationale croissante signifie, dans une large mesure, l'accroissement de la mobilité des bases de l'impôt ». V. Jeremy EDWARDS et Michael KEEN, « Tax competition and Leviathan », *European Economic Review* 1996, 40, n° 1, p. 113 : « *In enhancing the mobility of capital, goods and people, increasing international economic integration means, to a large extent, increasing the international mobility of tax bases* ». Traduction par nos soins.

## **Section I Le principe de nécessité de l'impôt à l'épreuve de la concurrence fiscale européenne**

**466.** Le marché intérieur se conçoit comme un espace économique ouvert et concurrentiel, au sein duquel les personnes sont libres de circuler. L'élimination des frontières intérieures a des conséquences en matière fiscale, puisqu'elle permet aux personnes de s'établir ou d'établir tout ou partie de leurs activités économiques dans un système fiscal autre que celui de leur État membre d'origine. Cette mobilité est largement favorisée par l'existence au niveau européen, d'un phénomène de concurrence fiscale (§1), résultant de l'exercice exclusivement national de la compétence fiscale, dont les effets fragilisent la citoyenneté fiscale (§2) en permettant au contribuable national de contourner l'accomplissement de son obligation fiscale.

### **§1. La mobilité du contribuable favorisée par la concurrence fiscale européenne**

**467.** À défaut d'harmonisation fiscale, le marché intérieur est un espace de concurrence fiscale où chaque État membre déploie des politiques fiscales attractives au profit de contribuables de plus en plus mobiles. Le contribuable est incité à utiliser ses libertés de circulation de manière avantageuse afin de bénéficier du régime fiscal qui lui est le plus favorable (A). Aussi, si les politiques fiscales nationales sont à l'origine de la concurrence fiscale, sa concrétisation repose sur l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation. L'intensification de la concurrence fiscale européenne accentue le comportement opportuniste du contribuable, jusqu'à l'exercice abusif des libertés de circulation (B), exacerbant les effets de ce phénomène sur la citoyenneté fiscale.

#### **A. L'utilisation avantageuse des libertés de circulation par le contribuable national**

**468.** Le consentement exclusivement national de l'impôt permet au Parlement, en tant que représentants des citoyens, de définir librement les caractéristiques juridiques du système fiscal national. Ils sont libres de fixer les règles relatives aux champs, aux assiettes, aux taux ou aux modalités de recouvrement des impôts dans le respect du droit de l'Union européenne.



Dans le même temps, la protection des libertés de circulation, dont bénéficie le contribuable, facilite les interactions entre les différents systèmes fiscaux nationaux. Face à cette concurrence, les Parlements nationaux peuvent consentir au nom des citoyens un impôt attractif (1) afin d'attirer des contribuables de plus en plus mobiles (2).

## 1. Le consentement d'un impôt national attractif

**469. Une concurrence fiscale issue de politiques fiscales nationales divergentes.** La concurrence fiscale européenne est la conséquence directe de l'exercice exclusivement national de la compétence fiscale au sein de l'Union européenne. En l'absence d'harmonisation fiscale européenne en matière de fiscalité directe, elle tire son origine de la coexistence de différentes politiques fiscales nationales, aux caractéristiques propres, et dont les objectifs peuvent diverger voire s'opposer. Le marché intérieur, en tant qu'espace sans frontières, facilite les interactions entre ces différents systèmes fiscaux et révèle l'existence d'une concurrence fiscale européenne, dont le principe est juridiquement souhaité et politiquement admis<sup>4</sup>.

**470. Une concurrence fiscale tolérée par la Cour de justice de l'Union européenne.** La démarche d'intégration négative<sup>5</sup> dans laquelle se place la Cour de justice ne s'oppose pas, en tant que telle, à l'exercice par les Parlements nationaux de la compétence fiscale, mais seulement à ce qu'il conduise à la mise en place de législations fiscales nationales discriminatoires. L'intensification de la concurrence fiscale peut en partie se lire comme la conséquence de la protection européenne du contribuable, notamment à travers la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. La sanction des restrictions discriminatoires aux libertés de

---

4. Selon l'Avocat général Madame Juliane Kokott, « les divergences que cela entraîne entre les ordres juridiques fiscaux des différents États membres sont souhaitées en droit de l'Union ou bien délibérément admises sur le plan politique ». V. Point 73 des conclusions de l'Avocat général Madame Juliane Kokott, présentées le 1er mars 2018, dans l'affaire CJUE, 26 février 2019, aff. C-115/16, *N Luxembourg 1 e.a. c/ Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:2018:143. Dans l'affaire *Sloman Neptun*, l'Avocat général Monsieur Marco Darmon justifie implicitement le phénomène de concurrence fiscale en considérant qu'elle est la conséquence des différences entre les systèmes fiscaux nationaux liées à l'absence d'harmonisation fiscale. V. Point 62 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Marco Darmon, présentées le 17 mars 1992, dans l'affaire CJCE, 17 mars 1993, aff. C-72/91 et C-73/91, *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG c/ Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG*, Rec., p. I-887 : « Si le niveau des obligations fiscales et sociales des entreprises dans un État membre est sensiblement inférieur à celui existant dans d'autres États, une telle situation, qui, incontestablement, affecte la concurrence, pourrait trouver une solution par l'application des articles 99 à 102 du traité CEE. ». Cette position rejoint l'approche doctrinale selon laquelle, « la concurrence entre les systèmes nationaux de fiscalité directe qu'elle soit "juste" ou "dommageable" est une réalité normale dans un marché unique ». V. René BARENTS, « The single market and national tax sovereignty » in *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal market*, sous la dir. de Sjaaj J.J.M. JANSEN, 28, Alphen-sur-le-Rhin : Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2011, p. 65 : « *this view seems to accept that competition between national systems of direct taxation, whether fair or harmful, is a normal state of affairs in a single market* ». Traduction par nos soins.

5. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 46.

circulation du contribuable, conduit à traiter de manière similaire le contribuable résident et le contribuable non-résident<sup>6</sup> lorsqu'ils sont placés dans la même situation, facilitant la mise en concurrence des différents systèmes fiscaux nationaux et contribuant dans un certain sens à légitimer implicitement cette pratique. Réciproquement, « à la condition qu'il ne discrimine pas entre les situations internes et externes, chaque État membre est libre d'appliquer ses lois »<sup>7</sup>, ce qui traduit l'immunité dont bénéficie en principe le consentement de l'impôt à l'endroit des dispositions européennes. L'exercice de la compétence fiscale par les Parlements nationaux combiné à la protection européenne du contribuable permet la concurrence fiscale<sup>8</sup>.

**471. Une concurrence fiscale intensifiée par la mobilité.** Chaque État membre souhaite tirer profit de la circulation des biens, des services, des capitaux, des personnes et de la mobilité accrue de la base imposable que cela implique<sup>9</sup>. Aussi, les Parlements nationaux peuvent-ils exercer leur compétence fiscale de manière attractive afin d'attirer les contribuables de l'Union européenne grâce à l'adoption de régimes fiscaux avantageux. La fiscalité directe se transforme alors en un véritable instrument politique, lequel, à défaut d'un consentement européen de l'impôt, s'exerce exclusivement au niveau national, dont les effets politiques et économiques s'étendent à l'ensemble des membres de l'Union européenne, du fait de la mobilité des facteurs imposables. À l'image de la définition donnée par John Douglas Wilson, la concurrence fiscale européenne est « une fiscalité non-coopérative exercée par des gouvernements indépendants, en vertu de laquelle les choix politiques de chaque gouvernement influencent la répartition de l'assiette fiscale entre les "régions" représentées par ces gouvernements »<sup>10</sup>, (les gouvernements étant dans le contexte européen entendu comme les États membres de l'Union européenne).

Concrètement, il s'agit pour les Parlements nationaux de consentir à la modification des « éléments structurels du système fiscal »<sup>11</sup> national, notamment en réduisant l'assiette impo-

---

6. Selçuk ALTINDAG, *La Concurrence fiscale dommageable : la coopération des États membres et des autorités communautaires*, L'Harmattan, Paris, 2009, p. 97. et 112.

7. René BARENTS, « The single market and national tax sovereignty » in *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal market*, sous la dir. de Sjaaj J.J.M. JANSEN, 28, Alphen-sur-le-Rhin : Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2011, p. 57.

8. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La concurrence fiscale et sa régulation dans l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 2, pp. 218-225.

9. Jeremy EDWARDS et Michael KEEN, « Tax competition and Leviathan », *European Economic Review* 1996, 40, n° 1, p. 113.

10. John Douglas WILSON et David E WILDASIN, « Capital tax competition : bane or boon », *Journal of public economics* 2004, 88, n° 6, p. 1067 : « we define tax competition as non-cooperative tax setting by independent governments, under which each government's policy choices influence the allocation of a mobile tax base among "regions" represented by these governments ». Traduction par nos soins.

11. Frans VANISTENDAEL, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, n° 3, p. 143 : « The problem is the other way around : in the present situation the member states are free to distort competition with their national tax systems, not in the form of state aid, but by using structural elements

sable à travers des mécanismes de déduction, d'abattement ou d'exonération, en diminuant les taux d'imposition, ou directement le montant de l'impôt à travers des mécanismes de réduction ou de crédit d'impôt. L'idée est d'offrir, sans discriminer, un traitement fiscal plus favorable que dans les autres systèmes fiscaux nationaux afin d'attirer de nouveaux contribuables et de profiter des retombées fiscales qui en découlent, notamment au regard du principe de nécessité de l'impôt pour la couverture des dépenses publiques.

**472. L'ambiguïté du phénomène de concurrence fiscale face à la citoyenneté fiscale.** Les divergences entre les différents systèmes fiscaux européens reflètent les choix collectivement consentis par les citoyens à travers leurs représentants dans le cadre de l'exercice de leur souveraineté en matière fiscale. La concurrence fiscale européenne trouve ainsi son origine dans le respect de la citoyenneté fiscale nationale en tant que principe de légitimation de l'impôt. Le fait que les autorités européennes et particulièrement la Cour de justice à travers sa jurisprudence relative à la concurrence fiscale ne déterminent pas clairement les limites au-delà desquelles les législateurs nationaux ne seraient pas autorisés à concurrencer les éléments structurels de leurs systèmes fiscaux<sup>12</sup>, témoigne du respect du consentement de l'impôt. Le contribuable peut ensuite utiliser avantageusement ses libertés de circulation, afin de mettre à profit ces disparités au sein des systèmes fiscaux, pour limiter sa charge fiscale. La concurrence fiscale est un phénomène ambivalent aux effets politiques contradictoires au regard de la citoyenneté fiscale. D'une part, la concurrence fiscale est légitimée par le consentement de l'impôt exercé par les Parlements nationaux en tant que représentants des citoyens. D'autre part, la mobilité du contribuable qui en découle conduit à modifier le rapport du contribuable face à la nécessité de l'obligation fiscale, fragilisant la légitimité de l'impôt. Le discours de légitimation portée par la citoyenneté fiscale, tout en étant vecteur d'une concurrence fiscale européenne, est à la fois affaibli par ses effets.

## **2. Le choix par le contribuable national du système fiscal le plus avantageux**

**473. Une concurrence fiscale, vectrice d'un phénomène du *law shopping*.** Si la concurrence fiscale est un phénomène se fondant sur le caractère attractif pour les contribuables des systèmes fiscaux, elle implique logiquement la possibilité pour ces derniers d'utiliser leurs

---

*in their tax system, such as basic rules in rates and tax base* ». Traduction par nos soins

12. A cet égard, le professeur Vanistendael fait remarquer que « la liberté doit être limitée dans une union économique et monétaire. L'union doit acquérir le pouvoir de déterminer les limites fiscales au-delà desquelles les États membres sont autorisés à concurrencer leurs règles fiscales structurelles de base ». V. Frans VANISTENDAEL, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, n° 3, p. 143 : « *The freedom has to be restricted in an economic and monetary union. The union should acquire the power to determine the tax limits beyond which member states are allowed to compete with their basic structural tax rules* ». Traduction par nos soins.

libertés de circulation afin de s'établir dans le système fiscal de leur choix. La Cour de justice, en garantissant l'exercice de la compétence fiscale nationale pour autant qu'elle ne soit pas discriminatoire, conduit, en même temps qu'elle protège les libertés de circulation de certaines entraves, à favoriser leur utilisation en permettant au contribuable de tirer profit, du fait de sa mobilité, des disparités entre les systèmes fiscaux nationaux. Cette situation conduit à l'admission implicite d'un phénomène communément nommé par la doctrine de « *law shopping* »<sup>13</sup>. Il s'agit de la « situation dans laquelle une entreprise est établie dans un État et recherche le système fiscal approprié dans lequel réaliser ses opérations afin de minimiser sa charge fiscale »<sup>14</sup>. Au-delà des seules « entreprises », cette définition s'étend évidemment à l'ensemble des personnes physiques, lesquelles disposent en plus des libertés économiques, d'un droit de circuler librement sur le territoire des États membres attaché à la citoyenneté européenne et dont l'effet protecteur peut être invoqué en matière fiscale. Les effets de ce phénomène sur la citoyenneté fiscale ne se limitent pas au comportement des personnes physiques, mais impliquent également d'appréhender celui des personnes morales<sup>15</sup>. L'extension de la notion de contribuable conduit à appréhender le concept de citoyenneté fiscale largement, à travers l'ensemble des sujets de droit, dont font partie les personnes morales. À ce titre, la jurisprudence de la Cour de justice relative à la concurrence fiscale<sup>16</sup> concerne largement les personnes morales, dans le cadre de l'utilisation qu'elles font, en tant que contribuables, de leurs libertés économiques. Les stratégies de localisation déployées par les contribuables-personne physique le sont désormais le plus souvent par le biais de la création de sociétés. Il est possible de considérer les opérations économiques et juridiques de la personne morale comme la traduction des intentions individuelles du contribuable en tant que personne physique.

---

13. Ce phénomène est également appelé « *tax jurisdiction shopping* ». V. Christiana HJI. PANAYI, *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European community*, 15, Kluwer Law International, La Haye, 2007, 316 p.

14. *Ibid.*, p. 92 : « *in discussing tax location shopping, I refer to the situation whereby a business is established in one state and shops for the appropriate tax jurisdiction in which to structure its transaction(s) in order to minimize its tax bill* ». Traduction par nos soins.

15. Anne KLETHI, « La prise en compte des stratégies agressives dans l'évaluation du respect par les entreprises des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance », *Cahier de fiscalité luxembourgeoise et européenne* 2022, 1, pp. 33-57.

16. Le professeur Alexandre Maitrot de la Motte explique que « la concurrence fiscale est apparemment peu présente dans la jurisprudence de la Cour de justice. La recherche de l'expression "concurrence fiscale" au moyen du formulaire proposé en ligne par la juridiction européenne montre qu'elle n'est que marginalement employée dans ses décisions, sans jamais y être définie. Cette recherche montre également que dans les affaires soumises au Tribunal de l'Union européenne et à la Cour de justice, la concurrence fiscale ne donne jamais lieu à des questions de droit et n'est point prises en compte dans les raisonnements juridiques. En revanche, elle peut constituer un enjeu politique majeur ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Chapitre 1. La concurrence fiscale dans la jurisprudence de la Cour de Justice » in *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'UE*, sous la dir. de Eric CARPANO, Manuel CHASTAGNARET et Emmanuelle MAZUYER, Larcier, 2016, p. 293.

474. La jurisprudence de la Cour de justice, en combinant le respect de la compétence fiscale nationale avec le respect des libertés de circulation, conduit logiquement à admettre la situation dans laquelle un contribuable utilise ses libertés de circulation afin de tirer profit d'un avantage fiscal offert par un système fiscal autre que celui de son État membre d'origine, justifiant implicitement l'existence d'un phénomène européen de « *law shopping* »<sup>17</sup>. Aussi, comme « le comportement du contribuable qui utiliserait à son profit les divergences de législations entre les États membres relève en conséquence du choix licite de la voie la moins imposée. En agissant de la sorte, il ne fait que se prévaloir des libertés fondamentales qui lui sont garanties par le droit européen, dont le droit à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux »<sup>18</sup>. Ce phénomène décrit les pratiques d'optimisation fiscale mises en œuvre par les contribuables à l'échelle européenne. Le *tax law shopping* correspond à la situation dans laquelle le contribuable parvient volontairement, grâce à l'utilisation de ses libertés de circulation, à minorer le montant de l'impôt qu'il aurait dû payer, s'il n'avait pas exercé ses libertés de circulation, sans pour autant ne pas respecter ses obligations légales<sup>19</sup>.

475. **L'impossibilité de restreindre l'utilisation des libertés de circulation justifiant implicitement de l'admission du *law shopping*.** L'étude de la jurisprudence européenne, et notamment des effets de l'intégration fiscale négative sur le consentement de l'impôt, confirme ce raisonnement. La Cour de justice restreint fortement la possibilité pour les Parlements nationaux d'adopter ou maintenir des législations fiscales entravantes afin de retenir les contribuables et limiter les effets, notamment budgétaires, du *law shopping*, et plus largement de la concurrence fiscale sur les systèmes fiscaux nationaux. En utilisant de manière avantageuse ses libertés de circulation, le contribuable peut minorer sa charge fiscale. Il diminue sa contribution au financement des dépenses publiques, pourtant reconnue comme nécessaire à travers le consentement de l'impôt<sup>20</sup>. Le contribuable peut décider de transférer sa résidence dans un autre État membre, et se détacher purement et simplement de sa communauté d'origine et de l'obligation fiscale nécessaire à son financement. La concurrence fiscale européenne conduit

---

17. Dennis WEBER, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, 11, Kluwer Law International, La Haye, 2005, 224 p., p. 201-206.

18. Thierry AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Larcier, Bruxelles, 2013, 284 p.

19. CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Rapport, 2007, La Documentation française, p. 3.

20. En principe, l'ensemble des revenus du contribuable est imposé dans son État de résidence, y compris les revenus de sources étrangères après qu'ils aient, en général, subi un prélèvement à la source. Toutefois, l'imposition des revenus de source étrangère dans l'État de résidence repose la plus part du temps sur le principe de déclaration volontaire du contribuable. Aussi est-il nécessaire de mettre en place des procédures d'échange d'informations afin d'éviter que ces revenus n'échappent à l'impôt dans l'État membre de résidence faute d'avoir été déclarés par le contribuable.

à modifier « l'attitude de l'obligé face à son devoir fiscal »<sup>21</sup>, c'est-à-dire l'attitude du contribuable face à l'accomplissement de son obligation fiscale. Cela modifie au profit de l'exercice sans contraintes des libertés de circulation, l'équilibre garanti par le consentement de l'impôt entre les droits et libertés du contribuable et le principe de nécessité, dont dépend la légitimité de la contrainte fiscale.

Malgré cette difficulté, les juges européens ont successivement rejeté certaines justifications<sup>22</sup> avancées par les États membres afin de défendre des entraves à la sortie, « consistant à dissuader les personnes physiques ou les entreprises situées sur son territoire de s'établir dans un autre État membre, d'y migrer, de s'y déplacer, d'y offrir des services ou encore d'y placer des capitaux »<sup>23</sup>. L'affaire *Lasteyrie du Saillant* témoigne clairement la position de la Cour de justice à ce sujet puisque selon les juges européens « le simple manque à gagner subi par un État membre du fait du transfert du domicile fiscal d'un contribuable dans un autre État membre, dans lequel la réglementation fiscale est différente et, le cas échéant, plus avantageuse pour ce contribuable, ne saurait en soi justifier une restriction du droit d'établissement »<sup>24</sup>. En affirmant que les disparités fiscales entre États membres à l'origine des choix avantageux du contribuable ne peuvent « en soi » justifier une restriction aux libertés de circulation de ce dernier, la Cour confirme, tout en la généralisant, la jurisprudence selon laquelle l'établissement d'un contribuable à l'étranger n'est pas synonyme d'évasion fiscale<sup>25</sup>, c'est-à-dire d'un

---

21. Dans son travail de thèse, Madame Audrey Rosa étudie l'attitude de celui qu'elle nomme « l'obligé fiscal » face à l'obligation fiscale à partir de trois sortes de « rationalité du contribuable » dégagées des travaux de Marc Leroy : la rationalité utilitariste, axiologique et cognitive. Selon elle, « l'approche de la première pose la question de l'intérêt économique du contribuable et permet de le positionner par rapport à l'évitement de l'impôt. La deuxième approche interroge la légitimité politique de pouvoir fiscal et l'adhésion du contribuable aux valeurs défendues par l'Etat qui le prélève. La rationalité cognitive intéresse la raison logique du contribuable ». V. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 141. et Marc LEROY, « Observations conclusives : trois leçons de sociologie fiscale », *Les Petites Affiches* 2007, n° 74, pp. 73-79. Il en ressort que dans le cadre de l'exercice des libertés économiques c'est la rationalité utilitariste qui semble prioritairement s'affirmer.

22. Les États sont susceptibles de justifier certaines mesures entravantes par des raisons impérieuses d'intérêt général ; mais la Cour de justice les admet de manière limitée et les soumet à un exigeant contrôle de proportionnalité.

23. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p., p. 198-199. et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'entrave fiscale » in *L'entrave dans le droit du Marché intérieur*, sous la dir. de Loïc AZOULAI, Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 108.

24. CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c/ Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Rec., p. I-2409, pt. 60. V. aussi CJCE, 11 décembre 2003, aff. C-364/01, *Héritiers de M. H. Barbier c/ Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Rec., p. I-15013, pt. 71 : « quant à l'argument du gouvernement néerlandais selon lequel le fait que la vente de la propriété économique desdits biens immobiliers avait pour objectif d'échapper à la taxe de transmission ou de la reporter devrait priver les héritiers de la protection du droit communautaire, il suffit de rappeler qu'un ressortissant communautaire ne saurait être privé de la possibilité de se prévaloir des dispositions du traité au motif qu'il profite des avantages fiscaux légalement offerts par les normes en vigueur dans un État membre autre que celui dans lequel il réside ».

25. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-294/96, *Imperial Chemical Industries*, Rec., p. I-4695, pt. 26 : « or, l'établis-

comportement visant à se soustraire de son obligation fiscale. Il s'agit alors de considérer que « dès lors que la liberté de circulation est exercée, le tax jurisdiction shopping est permis »<sup>26</sup>. Le principe d'une concurrence fiscale européenne est justifié : ses effets conduisent, en pratique, à abaisser le montant des impôts dont le contribuable doit légalement s'acquitter, sans se soustraire à son obligation fiscale. Le devoir fiscal est maintenu puisqu'il se recrée au sein d'un autre État membre.

**476. Le refus de prendre en compte les effets économiques du *law shopping*.** Cette jurisprudence s'inscrit plus largement dans la position jurisprudentielle constante de la Cour de justice refusant de considérer que les justifications se rattachant à des considérations purement économiques permettent d'admettre la mise en œuvre de législations fiscales nationales, empêchant le contribuable de choisir au sein des différents systèmes fiscaux nationaux, le régime fiscal le plus favorable. Elle refuse quasi systématiquement les justifications avancées par les États membres et se rattachant à des motifs purement économiques, comme la prise en compte de « la perte de recettes fiscales »<sup>27</sup> ; mais aussi plus largement les justifications se rapportant à des impératifs budgétaires, comme celui de la prise en compte de « la situation économique du pays »<sup>28</sup>. Les mesures fiscales ont forcément une influence économique, puisqu'elles se rapportent nécessairement à l'obtention de recettes fiscales. Accepter de telles justifications reviendrait, selon le raisonnement de la Cour, à considérer que l'exercice de la compétence fiscale nationale l'emporte systématiquement sur le respect des libertés de circulation<sup>29</sup> du

---

sement d'une société en dehors du Royaume-Uni n'implique, en soi, l'évasion fiscale, la société en question étant en tout état de cause soumise à la législation fiscale de l'État d'établissement », et CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH c/ Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779, pt. 37 : « 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 ».

26. Dennis WEBER, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, 11, Kluwer Law International, La Haye, 2005, p. 203 : « *if the freedom of movement is exercised, 'tax jurisdiction' shopping is thus permitted* ». Traduction par nos soins.

27. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-194/96, *Imperial Chemical*, Rec., p. I-4695, pt. 28 : « Quant à l'argument relatif à l'impossibilité de compenser la réduction d'impôt résultant d'un dégrèvement des pertes des filiales résidentes par l'imposition des bénéfices des filiales situées hors du Royaume-Uni, il y a lieu de signaler que la réduction de recettes fiscales qui en résulte ne figure pas parmi les raisons énoncées à l'article 56 du traité et ne peut être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une inégalité de traitement en principe incompatible avec l'article 52 du traité » ; V. CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie Saint-Gobin*, Rec., p. I-6161, pt. 51 ; V. CJCE, 3 octobre 2002, aff. C-136/00, *Rolf Dieter Danner*, Rec., p. I-8147, pt. 55 ; V. CJCE, 23 juin 2003, aff. C-422/01, *Skandia*, Rec., p. 6817, pts. 51-53 ; V. CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hugues de Lasteyrie du Saillant*, Rec., p. I-2409, pt. 60.

28. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-194/96, *Imperial Chemical*, Rec., p. I-4695 et CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën c/ B.G.M. Verkoojen*, Rec., p. I-4071.

29. A ce titre, Monsieur Mathieu Isenbaert indique que « étant donné que toutes les mesures fiscales concernent les recettes fiscales, accepter le risque d'une réduction de celles-ci comme un motif suffisant pour justifier une transgression du traité CE reviendrait à juger que la compétence des États membres en matière de fiscalité directe l'emporte sur la législation communautaire ». V. Mathieu ISENBAERT, *EC law and the sove-*

contribuable.

En refusant de retenir la pertinence des raisons économiques pour admettre l'existence d'une entrave aux libertés de circulation, la Cour de justice contribue à intensifier la mobilité du contribuable et accentue les effets économiques de la concurrence fiscale sur les systèmes fiscaux nationaux. La diminution des recettes fiscales conduit à fragiliser le principe de nécessité de l'impôt, inhérent à la citoyenneté fiscale, en tant que condition du consentement de l'impôt. En effet, les choix exercés par le contribuable, au-delà de leurs effets économiques, ont un effet politique important, puisqu'ils lui permettent, à travers ses choix de localisation, de se détacher du financement des dépenses publiques, nécessaire au fonctionnement de sa communauté d'origine. Il en ressort que si le devoir fiscal du contribuable se recrée dans un autre État membre, sa portée politique est largement abaissée.

## **B. L'utilisation abusive des libertés de circulation par le contribuable national**

477. La concurrence fiscale et la pratique du *law shopping*, sont justifiées par la protection européenne dont bénéficie le contribuable national dans l'exercice de ses libertés de circulation. Cependant, elle ne doit pas conduire ce dernier à se soustraire abusivement de son obligation fiscale. Partant du principe selon lequel l'admission d'une concurrence fiscale européenne permet au contribuable national d'utiliser légalement ses libertés de circulation dans le but de minorer sa charge fiscale, les comportements d'évasion fiscale demeurent complexes à identifier (1) puisqu'ils répondent, du point de vue du contribuable, au même objectif économique. Aussi, est-il nécessaire pour réprimer ces pratiques de ne pas les appréhender à partir de leurs effets, mais au regard du comportement manifestement abusif, mis en œuvre par le contribuable pour y parvenir (2).

### **1. L'identification délicate des comportements d'évasion fiscale**

478. **L'identification jurisprudentielle du risque d'évasion fiscale.** La Cour de justice de l'Union européenne, en garantissant que le contribuable puisse exercer ses libertés de circulation afin de profiter, dans un contexte fiscal européen concurrentiel, du régime fiscal le plus avantageux, considère finalement qu'« il est naturel qu'une personne disposant d'opportunités de délocalisation de son patrimoine ou de son revenu cherche à se soumettre à un système

---

*reignty of the member states in direct taxation*, 19, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2010, p. 654 : « Since all tax measures concern tax revenue, accepting the risk of a reduction there of as a sufficient justification ground for transgression of the EC Treaty would be equal to ruling that the direct taxation competence of the Member States supersedes Community legislation ». Traduction par nos soins.



fiscal favorable »<sup>30</sup>. Si ce comportement est admissible, il ne doit pas conduire le contribuable à utiliser ses libertés de circulation afin d'échapper à l'impôt. La complexité de la situation tient à la difficulté de distinguer ces deux phénomènes l'un de l'autre, le second pouvant être réprimé, notamment du fait de ses conséquences politiques néfastes sur la citoyenneté fiscale. Or, « dans la plupart des systèmes fiscaux, les impôts ne peuvent être valablement établis que par la loi, par un acte du Parlement, de sorte que les situations ne tombant pas dans le champ d'application de cette loi ne sont pas passibles de l'impôt. Corrélativement, il est généralement admis que le contribuable a le droit d'organiser ses affaires de manière à éviter d'avoir à payer des impôts, le droit de choisir la voie la moins imposée »<sup>31</sup>.

479. Il n'est pas étonnant que ce soit à l'occasion de sa jurisprudence concernant l'utilisation avantageuse par le contribuable de ses libertés de circulation que la Cour de justice ait eu à se prononcer sur ce phénomène « d'évasion fiscale ». La position de la Cour ressort implicitement des décisions *Imperial Chemical Industries*, *Hoechst* et *Lankhorst-Hohorst*<sup>32</sup> déjà évoquées. En refusant de considérer que l'évasion fiscale peut justifier une restriction discriminatoire, la Cour de justice se borne à considérer que le seul fait pour un contribuable d'exercer avantageusement ses libertés de circulation n'est pas suffisant pour affirmer qu'il se rend coupable d'évasion fiscale. Par conséquent, de manière réciproque, la Cour n'exclut pas la possibilité que la lutte contre l'évasion fiscale puisse constituer une raison impérieuse d'intérêt général justifiant une restriction discriminatoire, lorsqu'il est avéré, à travers des éléments probants, que le contribuable utilise ses libertés de circulation à cette fin<sup>33</sup>. Comme l'indiquait Monsieur Giuseppe Tesauro dans ses conclusions sous l'affaire *Alexandros Kefalalas*, « 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 communautaire, tant il est vrai qu'elle a trouvé application à plusieurs occasions dans la jurisprudence de la Cour. Nous nous référons surtout à ce courant jurisprudentiel établi, sur la base duquel " les facilités créées par le traité ne sauraient avoir pour effet de permettre aux personnes qui en bénéficient de se soustraire abusivement à l'emprise des législations nationales et d'interdire aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour empêcher de tels

---

30. Daniel GUTMANN, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire* 2009, 4, n° 128, p. 974.

31. Philippe MALHERBE, *Éléments de droit fiscal international*, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 115.

32. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries*, Recueil CJCE p. I-4965 ; CJCE, 8 mars 2001, aff. jointes C-397/98 et C-410/98, *Hoechst*, Recueil CJCE p. I-1727 et CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst c/ Finanzamt Steinfurt*, Recueil CJCE p. I-11779.

33. Dennis WEBER, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, 11, Kluwer Law International, La Haye, 2005, p. 206.

abus " »<sup>34</sup>. Il en ressort que l'évasion fiscale peut être condamnée lorsqu'elle est considérée comme abusive.

**480. La qualification jurisprudentielle des comportements d'évasion fiscale.** En admettant implicitement que l'évasion fiscale puisse justifier une restriction aux libertés de circulation, la Cour de justice dégage donc indirectement une définition de cette pratique. Il ressort de l'argumentation de la Cour que l'évasion fiscale ne peut pas être constatée dès lors que le contribuable est « en tout état de cause soumis(e) à la législation fiscale de son État d'établissement »<sup>35</sup>. Selon le raisonnement inverse, l'évasion fiscale peut être qualifiée comme le comportement par lequel le contribuable se soustrait volontairement à la législation fiscale afin d'échapper à l'impôt; à charge pour les autorités nationales d'en apporter la preuve. L'utilisation du terme anglais « tax avoidance » dans les traductions des décisions de la Cour de justice le confirme avec davantage de précision, puisque ce terme fait référence au comportement « d'évitement de l'impôt » mis en œuvre par le contribuable, permettant de le distinguer plus clairement, de la simple volonté du contribuable de minorer sa charge fiscale, dans ce cas admise. Dans le glossaire des termes fiscaux, l'OCDE indique concernant la notion d'« avoidance » qu'il s'agit d'« un terme difficile à définir, mais qui est généralement utilisé pour décrire l'arrangement des affaires d'un contribuable qui vise à réduire son assujettissement à l'impôt et qui, bien que l'arrangement puisse être strictement légal, est généralement en contradiction avec l'intention de la loi qu'il prétend suivre »<sup>36</sup>. L'évasion est une forme d'évitement de l'impôt par laquelle le contribuable se soustrait d'une obligation fiscale prévue par le droit fiscal<sup>37</sup> la situant « dans une zone intermédiaire avec des cas relevant de l'optimisation (fiscale) et des cas relevant de la fraude »<sup>38</sup>.

---

34. Point 24 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Giuseppe Tesauro, présentées le 4 février 1998, dans l'affaire CJCE, 12 mai 1998, aff. C-367/96, *Alexandros Kefalas e.a. c/ Elliniko Dimosio (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasykrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, Rec., p. I-2843.

35. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries, Rec.*, p. I-4695, pt. 26 et CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH c/ Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779, pt. 37.

36. « AVOIDANCE – A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Cf. evasion ». Traduction par nos soins.

37. Dans ces conditions l'évasion fiscale peut être distinguée de la fraude fiscale, cas où le contribuable viole une obligation fiscale prévue par le droit fiscal. V. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 4, p. 519. Pour le Professeur Philippe Malherbe « l'évasion fiscale est le comportement qui permet au contribuable de se maintenir hors du champ de la définition du fait générateur de l'impôt ». V. Philippe MALHERBE, *Introduction à la fiscalité internationale*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 116.

38. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 4, p. 520. Jean-François Boudet adopte une analyse légèrement différente. Selon lui, « Le terme d'évitement, traduction du terme avoidance, devrait lui aussi être rapproché du terme français d'évasion en ce sens où il repose autant sur une apparence légale et une intention d'échapper à l'impôt.

Cette nuance a d'ailleurs été confirmée par la Cour de justice à l'occasion d'une décision portant sur des montages fiscaux avantageux permis grâce à l'utilisation de la liberté d'établissement : « si la recherche, par un contribuable, du régime fiscal le plus avantageux pour lui ne saurait, en tant que telle, fonder une présomption générale de fraude ou d'abus (...), il n'en demeure pas moins qu'un tel contribuable ne saurait bénéficier d'un droit ou d'un avantage découlant du droit de l'Union lorsque l'opération en cause est purement artificielle sur le plan économique et vise à échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné (...) »<sup>39</sup>. Les pratiques sont abusives dès lors que les opérations mises en œuvre ne reflètent pas la réalité économique afin de permettre « au contribuable de se maintenir hors du champ de la définition du fait générateur de l'impôt »<sup>40</sup>. Dans ce cas, lorsqu'elles sont considérées comme abusives, ces pratiques sont constitutives d'évasion fiscale.

**481.** L'évasion fiscale doit être appréhendée à travers le comportement du contribuable et non à travers son résultat économique. Ce raisonnement justifie que « la perte de recettes fiscales » ne soit pas considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général par la Cour de justice, puisque si l'évasion fiscale a toujours pour conséquence la perte de recettes fiscales, cette dernière n'est, en revanche, pas forcément la conséquence de l'évasion fiscale. Le contribuable peut librement minorer sa charge fiscale grâce à l'utilisation avantageuse de ses libertés de circulation. Ceci étant, même par ce biais, « distinguer l'optimisation astucieuse de la pratique illégale peut se révéler ardu »<sup>41</sup>, puisque l'évasion fiscale consiste le plus souvent en l'utilisation d'« un ensemble de techniques consistant à se soustraire à l'impôt sans pour autant se heurter de front à la législation fiscale »<sup>42</sup>. Forte de ce constat, la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises menée en 2018<sup>43</sup> s'est attachée à clarifier les contours de la notion d'évasion fiscale afin de « départager l'inacceptable de l'admissible »<sup>44</sup>. Elle propose une méthodologie fondée sur une analyse complémentaire de l'artificialité du comportement du contribuable avec celle de la substance économique des

---

L'évasion fiscale pourrait enfin englober l'optimisation et la fraude selon que le contribuable ait recours à des moyens légaux ou s'appuie sur des techniques illégales, voire dissimule la portée véritable de ses opérations ». V. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 241.

39. CJUE, 26 février 2019, aff. C-115/16, *N Luxembourg 1 e.a. c/ Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:2019:134, pt. 109. V. aussi CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue, Rec.*, p. I-7995.

40. Philippe MALHERBE, *Introduction à la fiscalité internationale*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 116.

41. Franck LAFAILLE, « Évasion fiscale » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, p. 438.

42. Daniel GUTMANN, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire* 2009, 4, n° 128, p. 974.

43. Bénédicte PEYROL et Jean-François PARIGI, *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*, assemblée nationale, 12 septembre 2018, n°1236.

44. *Ibid.*, p. 16.

opérations. L'évasion fiscale viserait « les opérations légales, mais marquées par une artificialité et un défaut de substance »<sup>45</sup>, c'est-à-dire les montages dans lesquels l'objectif fiscal en étant déterminant, conduit à priver les opérations de rationalité commerciale et financière. Cette vision, si elle ne constitue pas une définition légale, fait écho à la logique employée par la Cour de justice et s'inspirant de la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit.

## 2. La concrétisation de l'évasion fiscale par l'abus de droit

**482. L'appréciation délicate de l'abus de liberté.** L'utilisation des libertés de circulation ne doit pas conduire le contribuable à utiliser ces dernières afin de se soustraire à la législation fiscale à laquelle il est en principe soumis, pour échapper à l'impôt. Aussi, « la Cour admet ainsi, par un raisonnement classique en matière de libertés, qu'un État membre puisse refuser les effets de l'abus d'une liberté »<sup>46</sup>. La principale difficulté repose sur l'identification de critères permettant de constater l'usage « abusif » des libertés de circulation<sup>47</sup>, afin de révéler qu'à travers son comportement le contribuable a pour intention de se soustraire à l'impôt et caractériser l'existence d'une pratique d'évasion fiscale.

**483. L'identification du « montage purement artificiel ».** Face aux difficultés de poser une limite à l'optimisation fiscale à partir de laquelle elle deviendrait illicite, la Cour ne cherche pas à identifier l'évasion fiscale en tant que telle, mais les moyens mis en œuvre par le contribuable pour y parvenir, dont l'identification caractérise l'utilisation abusive de ses libertés. En matière d'impôts directs, l'affaire *Imperial Chemical Industries* a permis de dégager la notion, de « montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale »<sup>48</sup>. Il en résulte que l'utilisation abusive des libertés de circulation repose sur la technique juridique mise en œuvre par le contribuable, un montage purement artificiel dont la finalité est de lui permettre d'échapper au respect de son obligation fiscale. L'existence de « montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale » est la traduction juridique du phénomène d'évasion fiscale, justifiant dans ce cas précis la mise en œuvre par le législateur

---

45. *Ibid*, p. 42.

46. Philippe MARTIN, « La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux) : réflexion au regard du droit interne », *Revue de Droit fiscal* 2000, n° 44, p. 1448.

47. A ce sujet, Maurice Cozian qualifie d'ailleurs l'abus de droit en droit fiscal de « péché des surdoués de la fiscalité », preuve de l'excellente maîtrise du système fiscal dont le contribuable doit faire preuve afin d'éviter habilement l'impôt. V. Maurice COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4<sup>e</sup> éd., Litec, Paris, 1999, 493 p.

48. CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries*, Recueil CJCE p. I-4695, pt. 26. Cette notion sera reprise dans le vocabulaire des autorités européennes et notamment dans le cadre des politiques menées par la Commission européenne. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen, sur « l'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe », 10 décembre 2007, n°785/2007, final.

d'une entrave discriminatoire à l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation en tant que raison impérieuse d'intérêt général. Cette analyse sera confirmée et précisée par la Cour de justice dans l'arrêt *Cadbury Schweppes* dans lequel elle dégagera deux critères de détection des pratiques abusives par le biais de montages purement artificiels, pouvant justifier une restriction aux libertés de circulation. Tout d'abord, le contribuable en exerçant sa liberté de circulation n'a pour but que « d'éviter l'impôt normalement dû »<sup>49</sup>. Ce qui implique, en second lieu, que l'exercice de ses libertés de circulation n'ait pas « pour objet l'accomplissement d'activités économiques effectives dans l'État membre d'accueil »<sup>50</sup>. Contrairement à la pratique du « *law shopping* », l'évasion fiscale est mise en œuvre par le contribuable sans aucune autre raison économique ou juridique que d'échapper à son devoir fiscal.

**484.** Ajoutant à la confusion, la Cour de justice avait ensuite jugé en matière TVA, dans l'arrêt *Halifax* que l'obtention d'un avantage fiscal devait être « le but essentiel des opérations en cause »<sup>51</sup> ou « le seul objectif »<sup>52</sup>. Précisant sa jurisprudence, elle avait ensuite indiqué que « la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax n'exige pas d'établir que l'obtention d'un avantage fiscal constitue le seul objectif des opérations en cause. Si des opérations poursuivant exclusivement un tel objectif sont susceptibles de remplir l'exigence résultant de cette jurisprudence, la Cour a précisé, au point 45 de son arrêt du 21 février 2008, *Part Service* (C-425/06, EU :C :2008 :108), qu'il en allait de même lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel des opérations en cause »<sup>53</sup>.

**485.** Il en ressortait que la formulation utilisée pour définir les pratiques abusives en droit européen était différente selon qu'elles relevaient du domaine de la fiscalité directe ou indirecte. Par un arrêt de Grande Chambre, la Cour de justice synthétise sa position autour d'une définition de l'abus de droit reprenant les différents éléments de sa jurisprudence antérieure. Tout d'abord, elle considère « qu'il existe, dans le droit de l'Union, un principe général de droit selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir

---

49. CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-7995, pt. 55. La cour utilisera également le terme « d'objectif principal ». V. CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation c/Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-11753.

50. CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-7995, pt. 66.

51. CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c/ Commissioners of Customs & Excise*, Recueil CJCE p. I-1609, pt. 75. V. aussi Yolande SÉRANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) », *Revue de Droit Fiscal* 2006, n° 16, pp. 846-849.

52. pt. 82

53. V. CJUE, 22 novembre 2017, aff. C-251/16, *Edward Cussens e.a. c/ T. G. Brosnan*, ECLI:EU:C:2017:881, pt. 53.

des normes du droit de l'Union »<sup>54</sup>. Elle indique que « la preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention »<sup>55</sup>. Puis, elle ajoute « c'est ainsi l'examen d'un ensemble de faits qui permet de vérifier si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis, et notamment si des opérateurs économiques ont effectué des opérations purement formelles ou artificielles, dénuées de toute justification économique et commerciale, dans le but essentiel de bénéficier d'un avantage indu »<sup>56</sup>. Ce faisant, la Cour de justice combine dans une même formulation : la caractéristique de l'abus de droit en matière de fiscalité directe, les « montages purement artificiels » et la caractéristique de l'abus de droit en matière de fiscalité directe, « le but essentiel ». S'il a pu être considéré qu'en agissant ainsi la Cour de justice « met fin à cette controverse en reprenant la notion de "but essentiel" dans une affaire relevant de la fiscalité directe et en se référant indifféremment, pour définir l'abus, à sa jurisprudence antérieure en matière de TVA et de fiscalité directe »<sup>57</sup>, cet avis n'est pas partagé par l'ensemble de la doctrine. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte attire l'attention sur l'insécurité juridique qui résulte de cette formule ambiguë n'identifiant pas clairement les critères juridiques permettant de qualifier un abus de droit<sup>58</sup>. Pour preuve, la Cour de justice énumère ensuite une série d'indices permettant de caractériser l'existence d'un montage artificiel relevant de l'abus de droit<sup>59</sup>.

**486. L'identification du comportement intentionnel du contribuable.** Malgré ces difficultés, il est possible de considérer que l'évasion fiscale se caractérise finalement par l'intention du contribuable, dont le but essentiel est d'échapper à l'impôt, à travers une utilisation abusive de ses libertés. L'évasion fiscale est constitutive d'un abus de droit dans le cadre de l'utilisa-

---

54. CJUE, 26 février 2019, aff. jointes C-116/16 et C-117/16, *Skatteministeriet c/ T Danmark et Y Denmark Aps*, ECLI:EU:C:2019:135, pt. 70.

55. Le point 97 de l'arrêt *Skatteministeriet c/ T Danmark et Y Denmark Aps*, précité, ECLI:EU:C:2019:135. V. aussi CJUE, 26 février 2019, aff. jointes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, *N Luxembourg 1 e.a. contre Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:2019:134, pt. 124.

56. Point 98 de l'arrêt *Skatteministeriet c/ T Danmark et Y Denmark Aps*, précité, ECLI:EU:C:2019:135 et le point 135 de l'arrêt *N Luxembourg 1 e.a. contre Skatteministeriet*, précité, ECLI:EU:C:2019:134.

57. Nicolas DE BOYNES, « La CJUE donne son éclairage sur la notion d'abus de droit », *Revue de droit fiscal* 2019, n° 21, pp. 32-48.

58. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Chronique Droit fiscal de l'UE - En 2019, la Cour a rendu trois arrêts de Grande chambre renforçant la lutte contre l'évasion fiscale internationale par les États membres », *Revue trimestrielle de droit européen* 2020, n° 02, p. 243.

59. Points 127 à 132 de l'arrêt *N Luxembourg 1 e.a. contre Skatteministeriet*, précité, ECLI:EU:C:2019:134.

tion par le contribuable de ses libertés de circulation<sup>60</sup>. En effet, les deux critères mis en avant dans cette décision peuvent être considérés comme la transposition de la définition de l'abus de droit donnée en matière de TVA. Dans l'arrêt *Halifax*<sup>61</sup>, la Cour de justice dégage également deux critères cumulatifs. En premier lieu, il faut que « les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la 6ème 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 ». En second lieu, « il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal ». Le champ d'application de l'abus de droit couvre l'ensemble de la fiscalité, directe et indirecte, et correspond à la situation dans laquelle le contribuable dénature la finalité des dispositions européennes, de droit primaire ou de droit dérivé, en les utilisant dans le « but essentiel » de minorer sa charge fiscale. Il s'agit donc essentiellement pour le contribuable « d'éviter de tomber dans le champ d'attraction de la loi fiscale »<sup>62</sup> grâce à l'utilisation de ses libertés de circulation.

**487.** La difficulté pour la Cour de justice d'établir une définition claire de l'abus de droit à partir de critère juridique précis s'explique par le fait que c'est avant tout l'intention<sup>63</sup> poursuivie par le contribuable, à travers l'exercice de ses libertés de circulation, qui permet de caractériser les pratiques d'évasion fiscale.

Quoique principalement mis en œuvre au sujet des personnes morales, en s'attachant à mettre en avant l'intention du contribuable d'échapper à l'impôt, c'est le mépris délibéré de son obligation fiscale par le contribuable qui est visé. D'une certaine manière, à travers ce

---

60. Cette logique transparait déjà à la lecture de décision *Cadbury Schweppes*. CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue*, Recueil CJCE p. I-7995.

61. CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c/ Commissioners of Customs & Excise*, Recueil CJCE p. I-1609. V. aussi Yolande SÉRANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) », *Revue de Droit Fiscal* 2006, n° 16, pp. 846-849.

62. CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Rapport, 2007, La Documentation française, p. 3.

63. Dans sa jurisprudence sur l'abus de droit, la Cour de justice utilise le terme de « volonté », auquel nous préférons le terme d'« intention » lequel révèle davantage, selon nous, un comportement délibéré du contribuable en vue d'atteindre un objectif fiscal précis qu'il sait inadapté. V. CJCE, 14 décembre 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH c/ Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Rec., p. I-11569, pt. 52 et 53 : « la constatation qu'il s'agit d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint. Elle requiert, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention ». V. aussi CJCE, 21 juillet 2005, aff. C-515/03, *Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH c/ Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Rec., p. I-7355, pt. 39 et Anne LEMAIRE, « Les Pratiques abusives dans la jurisprudence fiscale communautaire », *Journal de droit européen* 2009, 1, n° 155, pp. 1-6.

raisonnement, la Cour de justice appréhende également les conséquences politiques du comportement du contribuable, l'intentionnalité révélant la défiance du contribuable vis-à-vis de l'impôt, malgré la légitimité politique qu'il tire de sa nécessité. En d'autres termes, le comportement du contribuable au regard du paiement de l'impôt, vis-à-vis de la collectivité devient répréhensible. D'où la difficulté d'appréhender ces comportements à travers des critères juridiques strictement définis dont la conséquence pourrait être de tracer les contours d'un champ d'application trop large, ou au contraire trop étroit, de l'abus de droit. Dans le premier cas, tous les comportements, y compris le « law shopping », seraient assimilés à de l'évasion fiscale et considérés comme abusifs. Dans le second cas, l'évasion fiscale serait toujours considérée comme licite.

**488.** Les conséquences de l'évasion fiscale et du « law shopping » sont les mêmes. Dans les deux cas, ces pratiques conduisent à l'affaiblissement de la portée contraignante de l'obligation fiscale liée à sa nécessité et consécutivement, à diminuer les recettes fiscales permettant le financement des dépenses publiques. La portée politique de l'atteinte sur la citoyenneté fiscale n'est cependant pas la même. Dans le cas du « law shopping », l'atteinte est issue d'une utilisation des libertés de circulation conformément à leur objectif économique ou politique, alors que dans le cas de l'évasion fiscale, l'atteinte est issue d'une utilisation abusive des libertés de circulation. Cette différence justifie, dans le second cas, que le législateur fiscal puisse mettre en œuvre des restrictions à l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation, afin d'assurer le respect de l'obligation fiscale par le contribuable et garantir la légitimité de l'impôt, incarnée par la citoyenneté fiscale. En pratique, cette justification repose sur la raison impérieuse d'intérêt général dégagée dans l'affaire *Cadbury Schweppes* visant à lutter contre « les montages purement artificiels » dont le but serait de contourner la législation fiscale nationale<sup>64</sup>. Tout comme l'exercice de la compétence fiscale nationale doit se faire dans le respect des dispositions européennes, seule l'utilisation non abusive des dispositions européennes peut justifier une atteinte à l'exercice de la compétence fiscale nationale dont découle l'obligation fiscale.

## **§2. La citoyenneté fiscale fragilisée par la concurrence fiscale européenne**

**489.** En raison de ses effets sur les principes fondateurs des systèmes fiscaux, la concurrence fiscale a sans surprise des conséquences politiques. En permettant au contribuable du

---

64. Point 51 de l'arrêt, *Cadbury Schweppes*, précité, Rec., p. I-07995.



fait de sa mobilité au sein de l'Union européenne de minorer sa charge fiscale, la perception de l'obligation fiscale, en tant que marqueur politique et social de l'appartenance de ce dernier à la collectivité, et la solidarité qui se matérialise par son paiement, sont remises en cause. Le lien politique entre la citoyenneté et le contribuable, incarné par le devoir fiscal, se trouve déstabilisé, voire rompu, par les effets ambivalents de la concurrence fiscale européenne (A) aux dépens de la légitimité politique de l'impôt (B).

## A. Les effets ambivalents de la concurrence fiscale européenne

**490.** Le principal paradoxe concernant la concurrence fiscale réside dans la conception qu'on lui attribue. Si, depuis la fin des années 2000, la position officielle<sup>65</sup> consiste largement à en dénoncer les effets « dommageables »<sup>66</sup>, une autre approche semble admettre qu'un tel phénomène puisse avoir des effets bénéfiques en révélant « les bienfaits et les failles des différents systèmes » fiscaux<sup>67</sup>. Face à cette difficulté, l'étude de la concurrence fiscale révèle que ces deux positions ne s'opposent pas. Au contraire, elles se vérifient chacune en fonction de l'appréciation de ses effets à partir du contribuable (1) ou du citoyen (2), puisque si la concurrence fiscale peut être considérée comme un phénomène bénéfique pour le premier, elle l'est finalement aux dépens du second.

### 1. Une concurrence fiscale au bénéfice du contribuable

**491. Des choix de mobilité fonction de la fiscalité.** Les implications de l'intégration économique et de la mobilité toujours plus grande du contribuable national à l'échelle européenne<sup>68</sup> ont conduit à ce que la fiscalité influence de manière importante, voire excessive, les choix du contribuable. La fiscalité est désormais une composante primordiale des choix de mobilité que réalisent les personnes sur le marché. Face à cette réalité, les systèmes fiscaux sont en constante évolution, les Parlements alignant les législations fiscales sur l'évolution des

---

65. Il est fait référence ici à la position de l'OCDE mais aussi des institutions européennes et de la majorité des États membres.

66. Communication de la Commission au Conseil et au Parlement, du 5 novembre 1997, pour un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne, COM(97) 564 final.

67. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 410. V. aussi Jacques LE CACHEUX, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », *Idées économiques et sociales* 2008, n° 154, pp. 24-29.

68. A ce sujet Sophie Baziadoly indique que « le marché intérieur repose en grande partie sur la libre circulation des marchandises, des services et des capitaux ainsi que l'Union monétaire qui favorise la transparence des prix en matière de biens et services mais également la mobilité de l'épargne en supprimant les distorsions et risques de change et en établissant une monnaie unique européenne, l'euro, ont accru la sensibilité des économies à la concurrence fiscale ». V. Sophie BAZIADOLY, « Quelles leçons et quelles réponses à la crise actuelle ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 134, p. 277.

conditions économiques, politiques, et aussi administratives au sein de l'Union européenne, afin de préserver l'attractivité des systèmes fiscaux nationaux. La fiscalité en faisant « partie de la batterie de moyens dont dispose l'État pour agir sur l'économie »<sup>69</sup>, devient, au sein du marché européen, un outil permettant d'orienter le comportement économique du contribuable grâce à la mise en place de politique fiscale attractive.

**492. La diminution de la pression fiscale sur le contribuable.** La concurrence fiscale, à travers la « course au moins-disant fiscal »<sup>70</sup> qu'elle implique, conduit mécaniquement à un phénomène de « défiscalisation compétitive »<sup>71</sup>, soit à une diminution du niveau d'imposition de certains revenus. Cette situation profite incontestablement au contribuable qui, par l'utilisation de ses libertés de circulation, peut limiter la charge économique que représente l'impôt, en s'établissant ou en établissant ses revenus ou son patrimoine, dans les États membres à la législation fiscale la plus avantageuse pour lui. Ce phénomène, « interpellant le législateur fiscal aux fins de réformes »<sup>72</sup>, le conduit, en réaction, à adopter des législations fiscales aussi, voire plus avantageuses, s'il veut attirer et aussi préserver l'imposition de ces revenus au niveau national. Par conséquent, les systèmes fiscaux sont sous pression<sup>73</sup> et « le résultat final sera une charge fiscale plus faible pour les (contribuables) dans chacun des États membres, tout en maintenant les différences dans les règles de chaque labyrinthe fiscal national »<sup>74</sup>. Ainsi exprimé dans le cadre de la concurrence fiscale européenne, le consentement de l'impôt témoigne d'une redéfinition du principe de nécessité dont dépend la légitimité de l'impôt, en faveur du contribuable.

---

69. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 173.

70. Agnès BENASSY-QUERE et Amina LAHRÈCHE-RÉVIL, « Impôt sur les sociétés : tous à 0% ? », *La Lettre du CEPII* 2005, n° 246.

71. COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL, Avis sur la fiscalité directe et indirecte (967C 82/11), *JOUE* C n°82 du 19 mars 1996, p. 54. Christian Lopez parle d'« alignement vers le bas des fiscalités ». V. Christian LOPEZ, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne », *Les Petites Affiches* 2000, n° 61, pp. 5-9. Jacques Le Cacheux parle de « course vers le bas » traduit de l'anglais (« *race to the bottom* »). V. Jacques LE CACHEUX, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », *Idées économiques et sociales* 2008, n° 154, pp. 24-29.

72. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 453.

73. Ravi KANBUR et Michael KEEN, « Jeux sans frontière : Tax competition and tax coordination when countries differ in size », *The American Economic Review* 1993, 83, n° 4, p. 877.

74. Frans VANISTENDAEL, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, n° 3, p. 142 : « *first we look at the consequences of option three doing nothing and maintaining the status quo. This option does not mean that there will be no further integration of the national tax systems of the member states. Integration will continue, but largely driven by competition in the market. The final result will be a lower tax burden for businesses in each of the member states, while maintaining the differences in the rules of each national tax labyrinth* ». Traduction par nos soins.

493. Cette situation peut être mise en perspective avec la théorie décrite par Monsieur Andrei Shleifer de « la concurrence fiscale par comparaison » traduite de l'anglais « *yardstick competition* »<sup>75</sup>, dont l'application à la matière fiscale repose selon l'analyse de Jacques Le Cacheux, « non pas sur la mobilité des contribuables, mais sur celle de l'information : les citoyens font alors pression – (...), ils exercent leur voice, plutôt que de choisir l'exit – sur leur gouvernement pour abaisser les taux d'imposition en arguant des exemples étrangers »<sup>76</sup>. Il apparaît que ces deux manières d'appréhender la concurrence fiscale, par la mobilité du contribuable ou par la participation du citoyen, ne s'opposent pas, mais sont finalement la conséquence l'une de l'autre puisqu'elles permettent d'appréhender la concurrence fiscale en distinguant, d'une part, celui qui en est à l'origine, le citoyen à travers le consentement de l'impôt; et d'autre part, celui qui la met en œuvre, le contribuable à travers l'utilisation de ses libertés de circulation, témoignant de l'ambivalence des effets de ce phénomène sur la citoyenneté fiscale.

Il est frappant que le gouvernement britannique ait, par exemple, résisté aux propositions initiales de la Commission européenne au sujet de l'harmonisation de la fiscalité indirecte au motif que, sans elles, « la pression sur les taux d'imposition serait en général à la baisse, ce qui constituerait un antidote essentiel aux pressions inhérentes à l'augmentation des dépenses publiques et de la fiscalité »<sup>77</sup>. Cette conception renvoie à l'approche de la concurrence fiscale à partir de la conception de l'État Léviathan, initialement développée dans le cadre de la théorie des « choix publics » (*Public choice*), depuis largement reprise par la doctrine<sup>78</sup> et selon laquelle « la concurrence sert simplement à dompter le « Léviathan » qui sommeille en chaque gouvernement »<sup>79</sup>. Le phénomène de concurrence fiscale est bénéfique pour le contribuable, car il agit comme une contrainte conduisant à « adopter des modes de gestion publique plus efficaces et à s'aligner sur les « meilleures pratiques » en matière de dépenses publiques et de

---

75. Andrei SHLEIFER, « A theory of yardstick competition », *The RAND journal of Economics* 1985, pp. 319-327.

76. Jacques LE CACHEUX, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », *Idées économiques et sociales* 2008, n° 154, p. 25.

77. Jeremy EDWARDS et Michael KEEN, « Tax competition and Leviathan », *European Economic Review* 1996, 40, n° 1, p. 115.

78. Christine AYMAR, « La théorie des choix publics face à l'explication des structures fiscales : différents points de vue », *Politiques et Management public* 1992, 10, n° 4, pp. 85-104; Agnès BÉNASSY-QUÉRÉ, Alain TRANNOY et Guntram WOLFF, « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », *Notes du conseil d'analyse économique* 2014, n° 4, pp. 1-12; Jeremy EDWARDS et Michael KEEN, « Tax competition and Leviathan », *European Economic Review* 1996, 40, n° 1, pp. 113-134; George R. ZODROW, « Tax competition and tax coordination in the European Union », *International tax and public finance* 2003, 10, n° 6, pp. 651-671; Stefan SINN, « The taming of Leviathan : competition among governments », *Constitutional Political Economy* 1992, 3, n° 2, pp. 177-196; Michael RAUSCHER, « Leviathan and competition among jurisdictions : the case of benefit taxation », *Journal of Urban Economics* 1998, 44, n° 1, pp. 59-67.

79. Agnès BÉNASSY-QUÉRÉ, Alain TRANNOY et Guntram WOLFF, « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », *Notes du conseil d'analyse économique* 2014, n° 4, p. 4.

prélèvements obligatoires »<sup>80</sup>.

**494. La réorganisation des systèmes fiscaux en fonction de la mobilité des revenus.** La nature des revenus imposables à une influence importante sur la stabilité des assiettes fiscales. Plus les revenus sont mobiles, comme c'est le cas des revenus du capital, plus ils sont sujet aux effets de la concurrence fiscale et plus leur imposition sera susceptible de diminuer, voire de disparaître. Un tel mécanisme conduit mécaniquement, comme le relève largement la doctrine, à ce que l'imposition se reporte sur des revenus moins mobiles<sup>81</sup>, comme ceux liés au travail ou à la consommation, voire immobiliers comme ceux liés à l'immobilier, créant les conditions d'« une ségrégation sociale spatiale des ménages »<sup>82</sup>. Le Professeur Gabriel Montagnier expliquait qu'« en croyant défendre leur souveraineté fiscale, les États l'ont en réalité abandonnée au jeu des forces de marché, par exemple, en l'absence d'une politique fiscale coordonnée à l'égard des matières imposables mobiles. Les États ont dû, pour éviter les fuites de capitaux, baisser leur fiscalité sur les revenus mobiliers et les entreprises dans le cadre d'une concurrence "sauvage", et maintenir ou renforcer par compensation l'imposition assise sur les salaires »<sup>83</sup>. Si la concurrence fiscale exerce une pression fiscale à la baisse, elle conduit dans le même temps à une redéfinition de l'assiette taxable et des taux d'imposition, en fonction de la nature des revenus. Cette réorganisation des systèmes fiscaux conduit à une modification de la répartition de la charge fiscale entre les contribuables, et présente « des dangers redoutables pour les États européens, notamment en matière de redistribution et de protection sociale »<sup>84</sup>

---

80. Jacques LE CACHEUX, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », *Idées économiques et sociales* 2008, n° 154, p. 27. Ce même auteur parle également de « baisses de charges "vertueuses" pour les contribuables », V. Jacques LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 42. V. aussi Etienne LEHMANN, Laurent SIMULA et Alain TRANNOY, « Tax me if you can! Optimal nonlinear income tax between competing governments », *The Quarterly Journal of Economics* 2014, 129, n° 4, pp. 1995-2030 et Jeremy EDWARDS et Michael KEEN, « Tax competition and Leviathan », *European Economic Review* 1996, 40, n° 1, p. 115.

81. Pour quelques exemples de contributions mettant en lumière ce phénomène, V. Jacques LE CACHEUX, « Mondialisation, intégration européenne, concurrence fiscale : faut-il réformer le fiscalité française ? » in *Cahiers français. Fiscalité et revenus*, sous la dir. de Olivia MONTEL-DUMONT, n° 343, La Documentation française, Paris, 2008 ; Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, 270 p. ; Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, 520 p. ; Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 4, p. 516.

82. Jacques LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 44.

83. Gabriel MONTAGNIER, « Harmonisation fiscale européenne (mars 1997-mars 1999) », *Revue trimestrielle de droit européen* 1999, 35, n° 4, pp. 741-772.

84. Jacques LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 42. Madame Audrey Rosa partage ce constat, tout précisant ses effets dans le cadre de la théorie du lien solidarité-impôt qu'elle développe. Selon elle « le lien solidarité-impôt est menacé lorsque la concurrence fiscale est préjudiciable et susceptible de remettre en cause l'objectif de redistribution par l'impôt. En plus de priver l'Etat fiscal de recettes nécessaires à sa mission

aux dépens de la solidarité permise par l'impôt, en raison de l'appartenance des contribuables à une même communauté.

## 2. Une concurrence fiscale au détriment du citoyen

**495. Une solidarité financière par l'impôt fondée sur la citoyenneté.** Au regard de ses effets sur la situation économique du contribuable, la concurrence fiscale ne peut être envisagée comme un phénomène sans incidence sur la citoyenneté fiscale. L'attractivité des systèmes fiscaux nationaux, combinée à l'exercice des libertés de circulation, permet au contribuable de s'établir ou d'établir une partie de ses actifs dans le système fiscal de son choix. L'utilisation par le contribuable de ses libertés de circulation lui permet, au-delà de la nécessité de l'impôt constatée par les citoyens, de se détacher de l'obligation fiscale initialement attachée à sa résidence. Sans être expressément formulé dans l'ensemble des États membres, le principe de nécessité « signifie simplement que celui-ci (l'impôt) est indispensable à toute vie en collectivité »<sup>85</sup>, faisant de l'impôt « le signe et le moyen de la solidarité »<sup>86</sup> entre les membres d'une même communauté<sup>87</sup>. Se fondant sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel, le Professeur Emmanuel de Crouy-Chanel, rattache la nécessité de l'impôt à l'existence d'un intérêt collectif partagé par l'ensemble des contribuables<sup>88</sup>. Ainsi, « dans la mesure où les frontières

---

de redistribution, la concurrence fiscale est néfaste pour le lien solidarité-impôt lorsqu'elle implique un allègement de la fiscalité des bases mobiles compensée par un alourdissement de celle des bases immobilières, qui sont souvent souvent celles qui bénéficient de la redistribution ». V. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 412. V. aussi Christian LOPEZ, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne », *Les Petites Affiches* 2000, n° 61, pp. 5-9.

85. V. Christophe de LA MARDIÈRE, *Droit fiscal général*, 2<sup>e</sup> éd., Flammarion, Paris, 2015, p. 171. Dans la même idée, Vincent Drezet qualifie l'impôt d' « outil du vivre ensemble ». V. Vincent DREZET, « Pour l'impôt. Mieux d'impôt, voilà l'enjeu ! », *Pouvoirs* 2014, n° 4, p. 35.

86. Daniel GUTMANN, « Du droit à la philosophie de l'impôt », *Archives de philosophie du droit* 2002, n° 46, p. 10. Pour Michel Bouvier, « l'impôt (doit être) entendu comme l'expression concrète d'un minimum de solidarité entre les individus ». V. Michel BOUVIER, « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs* 2014, 4, n° 151, p. 34. Il le qualifie également « d'outil de solidarité entre les citoyens ». V. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, 270 p. Pour une étude détaillée sur le lien entre la solidarité et l'impôt, V. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, 520 p.

87. On retrouve cette idée dans les différentes définitions doctrinales de l'impôt. A ce titre, selon Julien Laferrière et Marcel Waline, « dans les États modernes, l'impôt est dû par les individus du seul fait qu'ils font partie de l'Etat. C'est en tant que membres de cette communauté, et pour cette seule raison, qu'ils sont soumis au devoir fiscal ». V. Julien LAFERRIÈRE et Marcel WALINE, *Traité élémentaire de science et de législation financières*, LGDJ, Paris, 1952, p. 228. Pour Henri Laufenburger, l'impôt est « la contribution obligatoire et inconditionnelle des membres d'une collectivité aux dépenses publiques ». V. Henry LAUFENBURGER, *Traité d'économie et de législation financière*, 2, Sirey, Paris, 1954, p. 122.

88. « L'impôt fournit également l'essentiel des ressources de la puissance publique, et est à ce titre un élément indispensable à la continuité de l'Etat et des services publics. L'atteinte aux droits individuels constitutionnellement garantis est donc en permanence contrebalancée par l'existence de cet intérêt collectif, que le Conseil constitutionnel rattache à un principe de nécessité de l'impôt exprimé par les articles 13 et 14 de la Déclaration. ».

du lien-solidarité impôt n'embrassent pas celles relatives à la nationalité et à la citoyenneté, la consolidation du lien solidarité-impôt permet aux contribuables citoyens de participer à la solidarité nationale par leur effort fiscal, et aux contribuables non citoyen d'être associés aux dépenses d'intérêt général de l'État fiscal »<sup>89</sup>. Aussi, les libertés du contribuable doivent-elles normalement être conciliées avec la solidarité financière permise par l'impôt et indispensable au financement des dépenses publiques nécessaire au fonctionnement de la collectivité.

**496. Le contribuable détaché de la solidarité financière par les libertés de circulation.** La concurrence fiscale modifie cet équilibre, normalement garanti par le consentement de l'impôt, au profit de l'utilisation par le contribuable de ses libertés de circulation, fragilisant le principe de nécessité de l'impôt. En ne retenant pas la pertinence des raisons économiques pour admettre l'existence d'une entrave aux libertés de circulation, sauf lorsque celles-ci sont exercées de manière abusive<sup>90</sup>, la Cour de justice refuse finalement de reconnaître la supériorité juridique du principe politique de nécessité de l'impôt, sur les libertés de circulation. Le principe de nécessité ne justifie pas, en tant que tel, une atteinte aux libertés de circulation du contribuable.

**497.** Les effets de la concurrence fiscale sont particulièrement pernicieux puisque les libertés de circulation deviennent l'outil avec lequel le contribuable, en évitant d'être soumis à une ou plusieurs souverainetés fiscales, s'affranchit volontairement de son devoir fiscal fondé et justifié par la citoyenneté, et s'imposant à lui dans le cadre du financement des dépenses publiques nécessaires au fonctionnement de la collectivité dont il est membre. En se délocalisant vers un autre État membre, le contribuable rompt la solidarité financière qui l'unit, à travers la citoyenneté, à sa communauté d'origine, soit purement et simplement, lorsqu'il transfère sa résidence ; soit partiellement, lorsqu'il transfère seulement certains de ses actifs à l'étranger.

**498.** Les effets politiques de ces deux situations doivent être distingués. Le rattachement juridique du contribuable à une communauté de droit, par le biais du critère de résidence, permet, « dans le cadre de la finalité sociale du système fiscal »<sup>91</sup>, de lui imposer un devoir fiscal fondé et justifié par la citoyenneté. Le transfert de résidence par le contribuable peut être considéré comme le fait de se détacher juridiquement de cette communauté d'origine

---

V. Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, p. 25.

89. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 450.

90. En effet, dans le cas de l'utilisation abusive des libertés de circulation le contribuable s'efforce de n'être soumis à aucune obligation fiscale. V. Benoît DELAUNAY, « La planification fiscale agressive en droit fiscal de l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2015, n° 2, p. 237.

91. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 4, p. 516.

pour se rattacher à une nouvelle communauté. Cette situation ne soulève en elle-même aucune difficulté. Si le contribuable, en tant que non-résident, n'est plus soumis au devoir de payer l'impôt, il ne bénéficie plus des dépenses publiques dont l'impôt permet le financement<sup>92</sup>.

La seconde situation consiste pour le contribuable à ne transférer qu'une partie de ses revenus ou de sa fortune à l'étranger. Dans ce cas, il continue de bénéficier des dépenses publiques liées à sa résidence alors même qu'il ne contribue plus à leur financement, à hauteur de l'ensemble de ses revenus. Dans ces deux hypothèses, la citoyenneté fiscale en tant que principe politique de légitimation de l'impôt, « matérialis(ant) la solidarité de fait et l'interdépendance sociale entre membres d'une communauté de droit »<sup>93</sup> est remise en cause. En utilisant ses libertés de circulation pour minorer le montant de son obligation fiscale, le contribuable se désolidarise financièrement des autres membres de la collectivité, abaissant la justification sociale du devoir fiscal sur laquelle se fonde sa légitimité politique, dont dépend le sentiment d'appartenance à une même communauté.

**499.** Cette situation conduit à la réduction des recettes fiscales nationales. La vision de l'État en tant que « maximiseur bienveillant du bien-être des citoyens »<sup>94</sup> grâce à l'utilisation de l'impôt est donc altérée. Les choix de localisation des contribuables ayant une incidence sur le niveau et la répartition des dépenses publiques, c'est finalement le statut particulier que revêt l'impôt dans la relation sociale entre l'État et les citoyens, mais aussi entre les citoyens eux-mêmes qui évolue. Désormais intégrée dans l'environnement économique européen, la fiscalité est davantage perçue comme un acte économique ne devant pas desservir les contribuables que comme un acte de solidarité, au profit des citoyens et plus généralement de l'ensemble des membres de la collectivité. Le conflit entre la vision, dommageable ou bénéfique, de la concurrence fiscale procède de l'évolution que le fonctionnement du marché européen et l'application des dispositions européennes à la fiscalité donnent au sens de l'impôt.

Ainsi exacerbé, l'intérêt économique du contribuable conduit à une prolifération des avantages fiscaux, augmentant le niveau des dépenses fiscales, dont l'issue peut aller jusqu'à l'abandon de l'impôt de la part des États membres, aux dépens de la fourniture de biens et

---

92. Cette situation ne s'applique pas lorsque la figure du citoyen et du contribuable se confondent (cas du citoyen-contribuable). C'est-à-dire lorsque le contribuable qui transfère sa résidence est également citoyen de l'État membre duquel il se dé-localise. Dans ce cas, le contribuable ne participe plus au financement des dépenses de sa communauté politique d'origine, alors même qu'il reste bénéficiaire de la solidarité nationale permise par l'impôt du fait de sa citoyenneté. Cette situation si elle est critiquable d'un point de vue moral puisqu'elle transgresse la finalité socio-politique l'impôt, se justifie par la protection juridique attachée à la nationalité.

93. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 157.

94. Jeremy EDWARDS et Michael KEEN, « Tax competition and Leviathan », *European Economic Review* 1996, 40, n° 1, p. 113 : « *the view of government as a Leviathan (from which tax competition emerges as a useful constraint on policy-makers) and the view of government as a benevolent maximiser of their citizens' welfare (from which it emerges as a source of inefficiency)* ». Traduction par nos soins.

services publics à l'ensemble de la population. Comme l'explique le Professeur Jacques Le Cacheux « en présence de concurrence fiscale horizontale, l'offre de ces biens par les gouvernements soumis à la concurrence sera, en effet, inférieure à celle que les citoyens auraient souhaitée, donc sous-optimale »<sup>95</sup>. Au-delà de faire évoluer la fonction politique de l'impôt, le discours de légitimation du devoir fiscal porté par la citoyenneté fiscale est tout simplement nié. L'impôt n'apparaît plus comme nécessaire, dénouant, pour certains contribuables, l'obligation fiscale de son aspect contraignant.

## **B. L'abaissement de la légitimité politique de l'impôt**

**500.** Les choix fiscaux opérés par les contribuables nationaux au sein de l'Union européenne traduisent l'existence d'une concurrence fiscale européenne conduisant au déclin de l'obligation fiscale nationale. L'individualisation du comportement des contribuables affaiblit le processus politique collectif de consentement de l'impôt (1), et révèle une évolution de la perception politique qu'ont ces derniers du devoir de payer l'impôt (2).

### **1. L'affaiblissement du processus collectif de consentement de l'impôt**

**501. Le consentement de l'impôt détaché de la citoyenneté.** La concurrence fiscale a pour principale conséquence de désolidariser le contribuable de la communauté de droit à laquelle il est normalement rattaché, en lui permettant, grâce à l'utilisation de ses libertés de circulation, de ne plus participer, au financement des dépenses publiques nécessaire à son fonctionnement. Le contribuable, par l'utilisation de ses libertés de circulation, ignore la nécessité de l'impôt qui s'impose à lui, reconnue collectivement par les citoyens du fait de leur appartenance à la même communauté politique. De ce fait, l'utilisation avantageuse par le contribuable de ses libertés de circulation afin de s'établir dans le système fiscal de son choix, peut être interprétée comme une manière pour le contribuable de remettre en cause individuellement la nécessité de l'impôt telle que constatée collectivement. Reprenant l'idée selon

---

95. Jacques LE CACHEUX, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », *Idées économiques et sociales* 2008, n° 154, p. 28. Cette évolution s'explique également par l'idéologie néolibérale dont l'application par les États membres a « surgénéralisé la théorie de l'efficacité du marché (retrait de l'Etat) pour accrédi-ter l'idée que la mondialisation oblige à ne pas (trop) taxer les multinationales et les hauts revenus, tout en réduisant les dépenses sociales ». Cet argument est le premier des cinq arguments mis en avant par le Professeur Marc Leroy pour expliquer la déstabilisation des fonctions de la fiscalité. Il identifie également, le fait que la concurrence fiscale a favorisé les pratiques d'évasion fiscale déstabilisant la soutenabilité des finances publiques, la complexification des droits fiscaux nationaux, l'utilisation privilégiée des mécanismes non contraignants de *soft law*, pour réguler la concurrence fiscale et enfin, l'évolution des pratiques des administrations fiscales nationales délaissant les procédures contentieuses répressives au profit de la conclusion d'accords avec les contribuables. V. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 4, p. 517.



laquelle « un véritable consentement ne peut être que de nature individuelle »<sup>96</sup>, les choix de localisation mis en œuvre individuellement par le contribuable apparaissent alors comme un des « seul(s)modeste(s) moyen(s) d'expression directe de son consentement »<sup>97</sup>. La nécessité de l'impôt justifiant qu'il soit consenti, c'est finalement le droit des citoyens d'imposer collectivement une obligation fiscale s'imposant individuellement au contribuable qui en ressort fragilisée. La légitimité même de l'impôt portée par la citoyenneté fiscale et autour de laquelle se construit le contrat social unissant les membres d'une même société se désagrège. La légitimité de l'impôt repose davantage sur la mobilité du contribuable que sur la citoyenneté.

**502. La théorie du « vote avec les pieds » inhérente à la mobilité européenne.** Ce constat fait écho à la théorie politique du « vote par les pieds » dégagée par Charles Tiebout<sup>98</sup>, puis largement reprise dans les théories de fédéralisme fiscal<sup>99</sup> et selon laquelle les individus « se déplacent des juridictions les moins efficaces vers les plus efficaces »<sup>100</sup>. Appliquée à la fiscalité<sup>101</sup>, cette théorie indique que « les contribuables, très mobiles, sont susceptibles de se déplacer d'une localité à l'autre en fonction des services qui y sont offerts et des taux de taxation qui y sont pratiqués »<sup>102</sup>. Au-delà de l'opportunisme affiché de cette démarche, cette théorie sous-entend que les personnes peuvent se détacher de la communauté à laquelle elles sont initialement rattachées, en se déplaçant vers une autre communauté en fonction de l'imposition pratiquée aux dépens du sentiment d'appartenance porté par l'impôt. Cette mobilité devient une manière pour le contribuable d'exprimer à travers son déplacement, c'est-à-dire « en votant avec ses pieds », son opposition envers la politique fiscale de son État d'origine,

---

96. Pascal SALIN, « Contre l'impôt », *Pouvoirs* 2014, n° 4, p. 52.

97. Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, 2<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 1990, p. 59.

98. Charles M. TIEBOUT, « A pure theory of local expenditures », *Journal of political economy* 1956, 64, n° 5, pp. 416-424. V. aussi Laurent SIMULA et Alain TRANNOY, « L'impact du vote avec les pieds sur le barème d'imposition optimale du revenu », *Revue économique* 2006, 57, n° 3, pp. 517-527; Karim BERTHET, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe, Etats-Unis*, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2015, p. 55. et Raul ZARAGOZA, « Chapitre 12. Les libertés économiques de circulation européenne à l'aune de la concurrence normative » in *Le sens des libertés économiques de circulation*, sous la dir. de Jean-Sylvestre BERGÉ et Giulio Cesare GIORGINI, Bryulant, 2020, p. 394.

99. Frédérique DENIL, Michel MIGNOLET et Marie-Eve MULQUIN, « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements », Français in *Le fédéralisme fiscal - Leçons de la théorie économique et expérience de quatre Etats fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Université, 2005, p. 14.

100. Agnès BÉNASSY-QUÉRÉ, Alain TRANNOY et Guntram WOLFF, « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », *Notes du conseil d'analyse économique* 2014, n° 4, p. 4.

101. Cette théorie peut également être appliquée à la mobilité des citoyens européens leur permettant d'exercer leur libre circulation pour s'émanciper de leur État membre d'origine en s'installant dans un autre État membre en fonction des prestations sociales. V. Nathan CAMBIEN, Dimitry KOCHENOV et Elise MUIR, *European Citizenship Under Stress : Social Justice, Brexit and Other Challenges*, 16, Brill, Leyde, 2020, p. 5. et 6.

102. Bernard JURION, « Chapitre 12. Mimétisme fiscal et municipalités belges : une convergence vers le haut ? » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Supérieur, 2005, p. 226.

c'est-à-dire son désaccord avec les choix collectivement consentis par les citoyens. Déployée dans le cadre de la concurrence fiscale européenne, cette théorie conduit les contribuables à mettre en place, grâce à leur liberté de circulation, des « stratégies résidentielles intégrant les variables fiscales »<sup>103</sup> afin de ne plus être redevables de l'impôt dans leur État membre d'origine, voire comme dans le cas de l'évasion fiscale, de ne plus être soumis à aucun devoir fiscal<sup>104</sup>. Lorsque le contribuable n'est pas citoyen, cette théorie permet finalement de considérer que le contribuable s'attribue, grâce à sa mobilité, un droit de vote, dont il ne dispose pas politiquement, lui permettant, à travers son départ, d'exprimer ses préférences fiscales, sous forme de désapprobation<sup>105</sup>. La portée politique de ce comportement est d'autant plus importante que le contribuable est également citoyen. En s'expatriant pour des raisons principalement fiscales, ce n'est plus le contribuable, mais directement le citoyen qui attire l'attention sur le fait qu'il refuse purement et simplement de prendre part au contrat social, fondé sur l'impôt<sup>106</sup>.

**503. L'hypothèse d'un « impôt citoyen ».** Face à ce risque, l'hypothèse d'une imposition de tous les citoyens nationaux qu'ils résident ou non dans leur État membre d'origine, par le biais d'un « impôt citoyen » ou d'un « impôt de citoyenneté » peut être envisagée. Déjà pratiquée aux États-Unis, cette méthode consiste à lier l'assujettissement à l'impôt à la citoyenneté et non plus seulement à la résidence. La principale conséquence est alors que les personnes expatriées, qu'elles le soient pour des raisons fiscales ou non, sont imposables à l'impôt sur le revenu fédéral américain, au titre de l'ensemble de leurs revenus<sup>107</sup>. Cependant, l'organisation des systèmes fiscaux européens, autour du principe de résidence<sup>108</sup>, ne facilite pas une évolution en ce sens. S'il n'était pas coordonné au niveau européen, un tel changement devrait se faire avec prudence afin de limiter les risques juridiques inhérents au respect des libertés

---

103. Jacques LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 51.

104. Selon le Professeur Benoît Delaunay, « l'évasion fiscale se trouve ainsi être le négatif de la double non-imposition. Elle réside dans le fait d'éviter d'être soumis à deux ou plusieurs souverainetés fiscales : en présence de deux ou plusieurs fiscalités le contribuable, au lieu d'y être soumis deux ou plusieurs fois, s'efforce de n'être soumis à aucune ». V. Benoît DELAUNAY, « La planification fiscale agressive en droit fiscal de l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2015, n° 2, p. 237.

105. De manière réciproque cela conduit à considérer que le contribuable exprime aussi ses préférences lors de son installation, c'est-à-dire par approbation.

106. Ajay K. MEHROTRA, « Reviving fiscal citizenship », *Michigan Law Review* 2014, 113, p. 951.

107. Afin de contrôler le respect des obligations fiscales des citoyens américains résidents ou non à l'étranger, les États-Unis ont adopté en 2010, la loi FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*, dont l'objectif principal est d'obliger les particuliers et les institutions financières à transmettre les informations financières à l'administration fiscale américaine sous peine de sanction financière.

108. Selon l'article 4 A du Code général des impôts : « 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. ». Les critères de domiciliation sont quant à eux définis à l'article 4 B du CGI.

de circulation et du principe de non-discrimination. La compatibilité déjà largement discutée de l' *exit tax* avec le droit européen <sup>109</sup> , témoigne des doutes quant à la faisabilité d'un tel impôt, quand bien même l'utilisation des conventions fiscales internationales viendrait limiter les risques de double imposition. Une telle évolution aurait néanmoins pour mérite de réhabiliter la figure politique du « citoyen contribuable », aujourd'hui largement dépassée par le critère de résidence <sup>110</sup> .

**504.** En tout état de cause, l'utilisation des dispositions européennes dans le cadre de la concurrence fiscale favorise une approche individuelle de l'obligation fiscale menaçant la dimension collective attachée au consentement de l'impôt et sur laquelle repose la finalité sociale du système fiscal, à partir de laquelle est mise en œuvre la solidarité entre les membres d'une même communauté. Désormais, le statut juridique du contribuable n'est plus uniquement défini à partir du consentement de l'impôt, mais se trouve façonné par la portée fiscale des dispositions européennes. Le caractère exclusivement national du processus politique de décision fiscale dont dépendent le sens et la légitimité de l'impôt n'est plus adapté à la mobilité permise par les dispositions européennes, laquelle fait primer les préférences économiques individuelles du contribuable sur la nécessité sociale et politique du devoir fiscal national en tant que « symbole et moyen de la solidarité du groupe social » <sup>111</sup> .

## 2. L'évolution de la perception politique du devoir fiscal

**505. Le passage de l'impôt-solidarité à l'impôt-échange par l'utilisation des libertés de circulation.** En considérant que l'utilisation des libertés de circulation permet au contribuable

---

109. CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02 *Hugues de Lasteyrie du Saillant*, Recueil CJCE p. I-2409. V. aussi Cees PETERS, « Non-discrimination : The Freedom of Establishment in European Tax Law » in *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation – The Struggle for Equality in European Tax Law*, sous la dir. de Hans GRIBNAU, 2003, pp. 101-122.

110. En France, cette volonté a d'ailleurs été exprimée par les parlementaires eux-mêmes. L'énoncé des motifs à l'appui de la proposition de loi « visant à permettre la perte de nationalité pour les citoyens non domiciliés fiscalement en France » déposée le 11 mai 2011 par 34 députés de l'Assemblée nationale, indique que « participer à l'effort fiscal public constitue un des premiers devoirs républicains et concourt au principe de solidarité. Ainsi l'impôt se situe au fondement du pacte républicain. Si l'impôt doit être juste et modéré, il semble alors primordial de le revaloriser comme un acte de citoyenneté que tout Français, quel que soit son pays de résidence, doit respecter. » et largement affaibli par l'exercice des libertés de circulation. Toutefois, la logique ne repose pas sur le passage de la résidence à la citoyenneté comme critère juridique d'assujettissement à l'impôt mais sur la perte de la citoyenneté pour les citoyens-contribuables non résidents en France. Aussi, il s'agit moins de recréer le lien entre le citoyen et le contribuable que de sanctionner le comportement des citoyens qui ne souhaitent pas contribuer. V. Proposition n°3411 enregistrée à la présidence de l'Assemblée nationale le 11 mai 2011. V. aussi Xavier VANDENDRIESSCHE, « Nationalité, citoyenneté, fiscalité », *L'Actualité juridique. Droit administratif* 2011, n° 36, p. 2033 ; Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 370. et Philippe LIGER-BELAIR, « Le «citoyen du monde» et l'évasion fiscale », *Politique et Sociétés* 2020, 39, n° 1, pp. 17-39.

111. Michel BOUVIER, « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs* 2014, 4, n° 151, p. 32.

de se détacher du devoir fiscal lié à son appartenance à une communauté de droit, l'impôt est entendu comme « un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social fondé sur l'idée de solidarité »<sup>112</sup>. Cette approche reprend la théorie de l'« impôt-solidarité »<sup>113</sup>, mise en avant par la doctrine « solidariste »<sup>114</sup>, qui s'est largement développée à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle. Le passage de l'« État gendarme » à l'« État providence » a transformé le rôle de l'État et modifié la fonction de l'impôt. Initialement considéré comme un moyen de financement des seules fonctions régaliennes<sup>115</sup>, l'impôt est devenu un outil destiné à financer les objectifs des politiques sociales et économiques, poursuivis par l'État, afin de garantir un niveau minimum de bien-être à l'ensemble de ses membres<sup>116</sup>. L'évolution de la nature des dépenses publiques conduit à ce que « par l'accomplissement de leur devoir fiscal, les contribuables et les contribuables-citoyens matérialisent leur participation à la solidarité sociale et nationale »<sup>117</sup>. L'utilisation des libertés de circulation, en faisant primer l'intérêt économique individuel du contribuable, brouille la dimension solidaire de l'impôt, modifiant le rapport du contribuable à son devoir fiscal.

**506.** Le phénomène de concurrence fiscale conduit le contribuable à exercer ses préférences sur le marché, en fonction de la pression fiscale individuelle<sup>118</sup>, c'est-à-dire du rapport entre le montant de l'impôt qui s'impose à lui, et les services ainsi que les biens publics, dont il s'attend à bénéficier<sup>119</sup>, « opérant un arbitrage personnel en fonction d'intérêts qui leur sont

---

112. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 231.

113. Il est également possible de trouver des conceptions qui découlent de ces théories comme celle de « l'impôt-obligation », qui s'inspire de la définition des juristes de l'impôt comme acte unilatéral régalien sans contrepartie. L'individu a le sentiment, plus ou moins explicite, de ne pas pouvoir éviter le paiement de l'impôt. Ou celle de « l'impôt-contribution », qui vise la forme politique du consentement à l'impôt au sens où le contribuable juge légitime de financer les institutions ou les politiques publiques. V. Marc LEROY, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *European Journal of Sociology* 2003, 44, n° 2, pp. 213-244.

114. C'est dans la doctrine « solidariste », théorisée par Léon Bourgeois, que l'on voit apparaître par la suite le plus clairement un devoir redistributif des plus riches vis-à-vis des plus pauvres par le moyen de l'impôt

115. L'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 établit notamment les fonctions de l'impôt. La référence à « l'entretien de la force publique » et aux « dépenses d'administration » renvoie à une conception de l'impôt en tant que moyen de financement des activités régaliennes de l'Etat.

116. En France cette évolution s'est clairement manifestée après la seconde guerre mondiale, avec la création d'un système général de sécurité sociale et la mise en place des politiques de redistribution des revenus. Le système fiscal est ainsi construit autour du principe de progressivité permettant la prise en compte des capacités contributives des citoyens. V. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 231.

117. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 399.

118. Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, 25<sup>e</sup> éd., Hachette, Paris, 2021, p. 142.

119. A ce sujet, le Professeur Jacques Le Cacheux explique que « cet argument fait écho à celui, fréquemment entendu dans les débats sur la concurrence fiscale, selon lequel les choix de localisation des entreprises comme des personnes seraient influencés non seulement par la pression fiscale effective moyenne, mais également par l'attractivité de l'offre de services publics auxquels cette " contribution " donne accès. » V. Jacques

particuliers », <sup>120</sup>. Le contribuable choisira-t-il de se localiser là où ce rapport lui est le plus favorable économiquement. Par conséquent, le lien entre l'impôt et la solidarité tend à être remplacé par l'idée selon laquelle le « contribuable client ne paiera le prix demandé que s'il considère que celui-ci est inférieur à l'avantage qu'il peut retirer du service » <sup>121</sup>, ravivant la traditionnelle distinction entre la théorie de l'impôt-solidarité et la théorie de l'impôt-échange. Cette dernière, de nature individualiste, fut développée dès la seconde moitié XVIIIe siècle par les théoriciens de l'impôt moderne puis reprise par la doctrine libérale. <sup>122</sup> Elle considère l'impôt comme le prix à payer par le contribuable pour l'action publique dont il bénéficie <sup>123</sup>. « La collectivité et les autres contribuables ne sont pas inclus dans la représentation que l'assujetti adopte de l'impôt » <sup>124</sup>, faisant de l'impôt un « fait économique » et non plus un « fait social » <sup>125</sup> au détriment de valeurs de solidarité et d'égalité dont il permet la mise en œuvre. Cette évolution se fait, « au prix de la spontanéité de l'impôt, lequel n'est plus considéré comme un don, mais comme une transaction » <sup>126</sup>.

**507.** La protection des libertés de circulation du contribuable au sein d'un espace européen marqué par la concurrence fiscale favorise cette conception contractualiste et individualiste de l'obligation fiscale. En exerçant ses libertés de circulation de manière avantageuse, le contribuable détourne la dimension solidaire de l'impôt, en tant que marqueur social d'appartenance à une communauté, pour lui préférer une dimension économique, en tant que contre-

---

LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 45.

120. Karim BERTHET, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe, Etats-Unis*, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2015, p. 55.

121. Michel BOUVIER, « L'impôt sur le revenu : entre échange et solidarité ? », *Revue française de finances publiques* 2017, n° 140, pp. 235-246.

122. *Ibid.*

123. A ce sujet Jean-Jacques Rousseau explique que « le maintien de l'État et du gouvernement exige des frais et de la dépense ; et, comme quiconque accorde la fin ne peut refuser les moyens, il s'ensuit que les membres de la société doivent contribuer de leur bien à son entretien ». V. Jean-Jacques ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*, 1755, 78 p. Pierre-Joseph Proudhon explique lui dans sa théorie de l'impôt qu'« il résulte que l'impôt, ou pour mieux dire le système des dépenses et des recettes du gouvernement, n'est au fond qu'un échange. Ce que le pouvoir donne aux citoyens en services de toutes sortes doit être l'équivalent exact de ce qu'il leur demande, soit en argent, soit en travail ou en produits. Tel sera donc notre premier principe, principe dont chacun sent immédiatement la portée, mais dont chacun voit en même temps combien l'application laisse à désirer : L'Impôt est un échange ». V. Pierre-Joseph PROUDHON, *Théorie de l'impôt*, L'harmattan, Paris, 2000, 328 p. V. aussi Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 226. et Michel BOUVIER, « L'impôt sur le revenu : entre échange et solidarité ? », *Revue française de finances publiques* 2017, n° 140, pp. 235-246.

124. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 143.

125. Michel BOUVIER, « L'impôt sur le revenu : entre échange et solidarité ? », *Revue française de finances publiques* 2017, n° 140, pp. 235-246.

126. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 319.

partie des dépenses publiques dont il bénéficiera dans l'État membre d'accueil<sup>127</sup>. Ainsi, « la résidence apparaît alors comme l'appartenance à un « club », dont l'acquiescement de la cotisation de membre donnerait droit à l'usage d'aménités offertes »<sup>128</sup>. Les choix de localisation des contribuables étant par définition couverts par une ou plusieurs des quatre libertés économiques (la libre circulation des biens, la libre circulation des capitaux, la libre circulation des services et la libre circulation des travailleurs.), ce changement de paradigme se vérifie. L'exercice des libertés de circulation se fonde logiquement sur l'intérêt économique qui en est retiré par celui qui les exerce, dont la fiscalité est un élément plus ou moins déterminant. Le rapport économique entre l'obligation fiscale s'imposant au contribuable et le niveau de services publics qu'il souhaite en retirer dépend de la nature de la liberté de circulation exercée. Les choix de localisation ne seront pas les mêmes qu'il s'agisse pour le contribuable de travailler, d'offrir des services ou encore de placer des capitaux.

**508. La théorie du passager clandestin.** Le postulat de départ selon lequel la concurrence fiscale permet aux contribuables de déterminer leurs choix de localisation en fonction du rapport économique entre la pression fiscale et les biens et services publics rendus impose « les gouvernements à "caler" progressivement leur politique budgétaire et fiscale sur le "principe d'équivalence", l'impôt s'apparentant alors à un prix pour service rendu »<sup>129</sup>. Une telle évolution se heurte à la fonction redistributive classiquement assignée à l'impôt selon laquelle la contribution doit être « également répartie entre les citoyens à raison de leurs facultés »<sup>130</sup> et non à raison de l'utilisation qu'ils font des biens ou services publics. La concurrence fiscale augmente le risque de voir s'affronter, au sein du même marché, deux conceptions de la fonction de l'impôt, l'une portée par l'exercice des libertés de circulation et l'autre par le consentement de l'impôt. Dans ce contexte, en plus d'utiliser ses libertés de circulation de manière avantageuse, le contribuable est poussé à les utiliser de manière opportuniste en s'établissant là où il peut profiter des biens et services publics, tout en contribuant le moins possible à leur financement, allant jusqu'à « délégitim(er) "l'impôt-contribution" aux dépenses

---

127. En se fondant sur la théorie sociologique du contribuable dégagée par le Professeur Marc Leroy, Madame Audrey Rosa parvient à la même conclusion. Selon elle, « les formes d'insdiscipline fiscale et d'optimisation fiscale entravent l'action de l'Etat fiscal. Elles aggravent l'écart entre, d'une part la rationalité utilitariste du contribuable, fondée sur son intérêt économique et orienté par un calcul optimal censées être objective et, d'autre part, la représentation collective de l'impôt en raison de l'appartenance à une communauté, qui repose quand à elle, sur une rationalité axiologique et cognitive, et s'appuie sur la représentation de l'impôt-devoir ». V. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 453.

128. Jacques LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique 2000*, p. 45.

129. Réjane HUGOUNENQ, Jacques LE CACHEUX et Thierry MADIÈS, « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », *Revue de l'OFCE* 1999, 70, n° 1, p. 95.

130. Article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

sociales »<sup>131</sup> et favorisant au niveau européen l'émergence d'un phénomène qualifié par la doctrine de « passager clandestin » ou « *free rider* »<sup>132</sup>.

**509.** La conception « européenne » de l'obligation fiscale, mobilisée par l'exercice individuel des libertés de circulation du contribuable, et fondée sur l'intérêt économique de ce dernier, s'oppose à la conception nationale de l'obligation fiscale, mobilisée par le consentement de l'impôt et fondée sur la nécessité sociale de la contribution. Le principe d'absence de contrepartie, critère inhérent à la définition de l'impôt<sup>133</sup>, est remis en cause, aux dépens de la légitimité politique de l'impôt incarnée par la citoyenneté fiscale. À travers l'exercice de ses libertés de circulation, le contribuable rompt avec les valeurs de solidarité et d'égalité permises par l'impôt, modifiant la portée politique du devoir fiscal.

## Section II Le renforcement européen du principe de nécessité de l'impôt

**510.** La concurrence fiscale européenne modifie l'attitude du contribuable face à l'accomplissement de son devoir fiscal. Le principe de nécessité, sur lequel repose l'acceptation collective de l'impôt par les citoyens, est concurrencé par les choix individuels des contribuables nationaux, permis par l'exercice protecteur des libertés européennes de circulation. En plus de dégrader la portée politique du devoir fiscal, ce phénomène conduit, en pratique, à l'érosion de recettes fiscales nationales, modifiant l'allocation des ressources publiques au sein des États membres et plus largement au sein du marché intérieur auquel ils prennent part. Le risque est la perturbation des conditions de concurrence nécessaires à son bon fonctionnement. Face à cette difficulté, les effets de la concurrence fiscale européenne sur le principe de nécessité ont, dans un premier temps, été appréhendés économiquement, par le biais du fonctionnement du marché intérieur (§1). Cet objectif a servi de fondement juridique à la réponse coordonnée apportée par les États membres et les autorités européennes. Désormais insérée

---

131. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 4, p. 528.

132. Cette théorie fût modélisée en 1965 par le socio-économiste américain Mancur Olson. V. Mancur OLSON, *The Logic of Collective Action : public goods and the theory of groups*, Harvard University Press, Cambridge, 1971, 186 p. et Mancur OLSON, « The free-rider problem » in *The social movements reader : Cases and concepts*, sous la dir. de Jeff GOODWIN et James M. JASPER, Wiley-Blackwell, Hoboken, 2014, pp. 59-64. V. aussi Jacques LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, pp. 41-55, p. 44-45. et V. Michel BOUVIER, « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs* 2014, 4, n° 151, p. 32.

133. Olivier NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2008, n° 1, pp. 139-152.

dans l'objectif plus large de promouvoir au niveau européen une politique fiscale plus juste et équitable, la volonté affichée par les autorités européennes de préserver les recettes fiscales nationales, témoigne d'une évolution de l'approche adoptée à l'endroit de la concurrence fiscale. Dorénavant, ce phénomène est également appréhendé à travers ses effets politiques. Tout en redéfinissant les contours de la solidarité européenne<sup>134</sup>, cette évolution permet de penser le principe de nécessité à travers la citoyenneté (§2), réaffirmant, au niveau européen, la portée de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt.

## **§1. Le principe de nécessité juridiquement appréhendé à partir du fonctionnement du marché intérieur**

511. La concurrence fiscale au sein du marché intérieur est un élément essentiel de la compétitivité et de l'attractivité des systèmes fiscaux nationaux. Les risques liés à ce phénomène furent identifiés dès la fin des années 1990. Dans le cadre du Code de conduite publié par la Commission européenne<sup>135</sup>, des principes communs visant à améliorer la coopération entre les États membres dans l'élimination de la concurrence fiscale dommageable ont été proposés<sup>136</sup>. Depuis, et malgré la poursuite des travaux menés dans le cadre du groupe « Code

---

134. Article 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Pour un commentaire sur le principe solidarité tel que mis en oeuvre au niveau européen, V. Marc BLANQUET, « L'Union européenne en tant que système de solidarité : la notion de solidarité européenne » in *Solidarité(s) : Perspectives juridiques*, sous la dir. de Maryvonne HECQUARD-THÉRON, Presses de l'université des sciences sociales de Toulouse, Toulouse, 2009, pp. 155-195.

135. Les travaux menés par le groupe de suivi du code de conduite ont permis l'identification et le démantèlement régulier de mesures fiscales jugées dommageables comme , l'absence d'imposition, des taux quasi nuls, des incitations fiscales spécifiques, ou encore le refus de communication de certaines informations. A ce titre, Thierry Lambert explique d'ailleurs que « ces dispositifs dommageables, dont beaucoup ont été démantelés, avaient pour vocation d'être les réceptacles de l'évasion fiscale des partenaires de l'Union européenne ». V. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 127.

136. Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, JOUE C n°2 du 6 janvier 1998. Pour des commentaires sur les travaux menés par la Commission européenne dans le cadre de la concurrence fiscale dommageable. V. aussi COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNE, « La fiscalité dans l'Union européenne », 20 mars 1996, Doc. SEC(96) 48 et COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNE, Communication au Conseil et au Parlement, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », 5 novembre 1997, COM(97) 564 final. Pour des commentaires sur l'évolution de la politique fiscale européenne, V. notamment António Carlos DOS SANTOS, « Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne », *Revue internationale de droit économique* 2004, 18, n° 1, pp. 9-45 ; Gerard MEUSSEN, « The EU-fight against harmful tax competition : future developments », *EC Tax review* 2002, 11, n° 3 et Selçuk ALTINDAG, *La Concurrence fiscale dommageable : la coopération des États membres et des autorités communautaires*, L'Harmattan, Paris, 2009, 435 p.



de conduite (fiscalité des entreprises) »<sup>137</sup> le risque de « perte de recettes fiscales » n'a pas disparu et s'est même accentué du fait de la sophistication des mécanismes utilisés par les contribuables pour diminuer le montant de leur obligation fiscale, voire la contourner. Désireux de protéger leur souveraineté fiscale et préserver l'équilibre de leurs finances publiques, les États membres sont susceptibles de faire face à cette menace par le biais de mesures nationales restrictives, non coordonnées, aux dépens des conditions de concurrence nécessaires au bon fonctionnement du marché intérieur. Pour contourner ce risque, la nécessité d'une action européenne coordonnée afin de limiter les effets dommageables de la concurrence fiscale s'est imposée, à travers la lutte contre la « planification fiscale agressive » (A), à laquelle s'est ajoutée la volonté de la Commission européenne de lutter contre la pratique des *ruling fiscaux* par le biais de la procédure des aides d'État (B).

## A. La lutte contre la planification fiscale agressive

**512.** Selon la définition donnée par la Commission européenne, « la planification fiscale agressive consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer. Elle peut prendre de multiples formes. Parmi les conséquences de cette pratique, on peut citer les doubles déductions (par exemple, la même perte est déduite à la fois dans l'État de la source et dans l'État de résidence) et la double non-imposition (par exemple, des revenus qui ne sont pas imposés dans l'État de la source sont exonérés dans l'État de résidence) »<sup>138</sup>. Elle poursuit en indiquant que dans ces conditions « les États membres éprouvent des difficultés à protéger leurs assiettes fiscales nationales contre l'érosion due à la planification fiscale agressive, en dépit d'efforts considérables. Les dispositions nationales dans ce domaine ne sont souvent pas tout à fait efficaces, surtout en raison de la dimension transfrontière de nombreuses structures de

---

137. A ce titre, le groupe code de conduite joue un rôle actif dans la réalisation de la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs.

138. Recommandation de la Commission, du 6 décembre 2012, relative à la planification fiscale agressive, *JOUE L* n°338 du 12 décembre 2012, p. 41–43, p. 41. Dans un article, J. J. Bayonna Gimenez et M. T. Soler Roch dénoncent les limites de cette définition. Selon eux, « il est tout de même surprenant que l'on qualifie d'agressive une situation dont le résultat (avantageux pour le contribuable et nuisible pour le Trésor) est quand même la conséquence, non seulement de la conduite des contribuables mais aussi, et de façon fondamentale, des subtilités et des incohérences des systèmes fiscaux. On peut affirmer, en définitive que ce sont les États eux-mêmes qui favorisent des situations dans lesquelles les contribuables n'ont même pas à rechercher des structures ou des opérations complexes pour pouvoir bénéficier des avantages fiscaux. Il en est ainsi, par exemple, pour les situations de double déduction ou de double non-imposition citées en tant que conséquences (négatives) par la recommandation ». V. Juan José BAYONA GIMÉNEZ et María Teresa SOLER ROCH, « À propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive », *Revue de droit fiscal* 2013, n° spécial en hommage à Patrick Dibout, p. 15.

planification fiscale et de la mobilité accrue des capitaux et des personnes »<sup>139</sup>. Dans le cadre de la concurrence fiscale européenne, la planification fiscale agressive repose sur l'exercice par les contribuables de leurs libertés de circulation dans des conditions incompatibles avec le marché intérieur, ce qui d'une certaine manière revient à établir la frontière entre l'utilisation avantageuse ou abusive de ces dernières. Si les concepts fiscaux d'évasion et de fraude fiscale ne permettent pas réellement de recouvrir l'ensemble de ce phénomène, l'action des autorités européennes en matière fiscale s'est tout de même redéfinie autour de la lutte contre ces pratiques afin de pouvoir appréhender cette réalité<sup>140</sup>. La coopération administrative en matière d'échange d'informations s'est intensifiée (1) et le paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale portée par la Commission européenne<sup>141</sup>, a conduit à l'adoption de directives spécifiques par le Conseil (2).

## **1. L'intensification de la coopération administrative en matière d'échange d'informations**

**513. Le développement nécessaire de l'échange d'informations dans le contexte européen.** La planification fiscale agressive se fonde sur l'utilisation par le contribuable des différences entre les législations fiscales des États membres et profite des limites nationales, en particulier en matière d'informations disponibles pour les administrations fiscales. Un rapport du Sénat souligne que « chaque pays est en quelque sorte seul face au reste du monde, ignorant tout ou presque des décisions que prendront ses "partenaires", qui sont en fait des concurrents. On retrouve là le problème de la soumission des politiques de lutte contre l'évasion fiscale à la même logique de concurrence fiscale qui permet à l'évasion fiscale de prospérer »<sup>142</sup>. La lutte contre la planification fiscale agressive impose, pour être efficace, d'être menée à l'échelle européenne. À cette fin, la coopération administrative est rapidement apparue comme une

139. Recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive, *JOUE* L n° 338 du 12 décembre 2012, p. 41–43, p. 41.

140. V. par exemple, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, du 28 avril 2009, encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, COM(2009) 201 final; Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, du 27 juin 2012, sur les moyens concrets de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, y compris en ce qui concerne les pays tiers, COM(2012) 351 final; Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, du 6 décembre 2012, Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2012) 722 final et Décision de la Commission du 24 avril 2013 relative à la création d'un groupe d'experts de la Commission appelé « Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, la planification fiscale agressive et la double imposition », C(2013) 2236 final.

141. 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, 28 janvier 2016, COM(2016) 023 final.

142. Eric BOCQUET, Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, Rapport, Sénat, 17 juillet 2012, p. 479.

réponse adéquate afin de permettre aux administrations fiscales de disposer d'une information moins partielle sur les pratiques transfrontalières des contribuables.

**514.** Si les échanges de renseignements entre les administrations fiscales des États membres sont régis en matière de fiscalité directe, comme en matière de fiscalité indirecte<sup>143</sup>, c'est principalement à partir des impôts directs que la lutte contre la planification fiscale agressive évolua le plus significativement. Les origines de la coopération administrative en matière de fiscalité directe remontent à la directive 77/799/CEE<sup>144</sup> organisant le cadre juridique d'une coopération entre les neuf États alors membres de la Communauté économique européenne afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ; mais c'est véritablement à l'occasion des travaux relatifs au Code de conduite que les États membres ont été largement incités à coopérer entre eux, tout particulièrement en améliorant l'échange d'informations en matière fiscale<sup>145</sup>. Face à l'harmonisation fiscale limitée, la voie de la coopération entre les États<sup>146</sup> est privilégiée, faisant primer une « conception relationnelle de la politique économique »<sup>147</sup>, afin de limiter les effets dommageables de la concurrence fiscale sur le marché intérieur. Le Conseil dans sa résolution invite les États membres « à coopérer pleinement dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, dans le cadre notamment de l'échange d'informations entre les États membres, conformément aux législations nationales respectives »<sup>148</sup>. Le bilan politique de ces recommandations sera relativement satisfaisant, permettant, notamment, d'améliorer les échanges d'informations. L'effet pratique demeurera néanmoins limité du fait du caractère non contraignant de ces dispositions<sup>149</sup>. Si le Code de conduite permet de faire converger les objectifs politiques poursuivis par les États membres à travers des engagements communs, cet outil ne permet pas de contrôler la mise en œuvre effective de ces derniers au sein des systèmes fis-

---

143. La taxe sur la valeur ajoutée, les droits de douane, les droits d'accises ne sont pas couverts par cette directive car l'important niveau d'harmonisation de la fiscalité indirecte implique que ces taxes soient couvertes par d'autres actes législatifs de l'Union, concernant la coopération administrative.

144. Directive (CEE) 77/799 du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* L n°336 du 27 décembre 1977, pp. 15–20.

145. Selçuk ALTINDAG, *La Concurrence fiscale dommageable : la coopération des États membres et des autorités communautaires*, L'Harmattan, Paris, 2009, 435 p.

146. Alexandre Maitrot de la Motte décrit la coordination comme le fait pour les États membres de « s'entendre pour éviter les excès d'une indépendance trop importante de leurs droits fiscaux et de leurs politiques fiscales (...) ». Selon lui, « l'intégration est alors davantage politique que juridique » V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 48.

147. Jacques LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 89.

148. Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres réunis au sein du Conseil, du 1<sup>er</sup> décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *JOUE* C n°2 du 6 janvier 1998.

149. Michel AUJEAN et Clara MAIGNAN, « Les raisons d'être du code de bonne conduite contre la concurrence fiscale dommageable », *Droit fiscal* 2013, n° 25.

caux nationaux. Ces limites ont été mises en avant à plusieurs reprises lors des propositions de modification de la directive 77/799 présentées par la Commission européenne. À ce sujet, « elle souhaitait par exemple que l'échange d'informations fût obligatoire en cas d'évasion fiscale ou de transfert de fonds anormaux vers un autre État membre, de même qu'elle était favorable à une suppression du secret dans tous les États membres et à ce qu'un contribuable ne pût point cumuler les avantages offerts par la législation de l'État demandeur et de l'État auprès duquel la demande d'information était formulée »<sup>150</sup>. Face à ces critiques répétées, la coopération administrative en matière de fiscalité directe finit par s'enrichir d'un cadre juridique davantage contraignant, à travers la directive n°2011/16/UE « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE », établissant les procédures nécessaires à l'échange d'informations en matière de fiscalité directe.

**515. La nécessité d'un cadre juridique contraignant en matière d'échange d'informations.**

Il ressort du premier considérant de la directive n°2011/16/UE qu'« à l'ère de la mondialisation, il est plus que jamais nécessaire pour les États membres de se prêter mutuellement assistance dans le domaine fiscal. La mobilité des contribuables, le nombre d'opérations transfrontalières et l'internationalisation des instruments financiers connaissent une évolution considérable, ce qui fait qu'il est difficile pour les États membres d'établir correctement le montant des impôts et taxes à percevoir. (...) Le bon fonctionnement du marché intérieur s'en trouve menacé ». La directive détaille trois procédés d'échange d'informations<sup>151</sup>, sur demande<sup>152</sup>, spontanée<sup>153</sup> et automatique<sup>154</sup>, qui s'inspirent des standards internationaux fournis par l'OCDE. Il s'agit de permettre aux autorités nationales de s'assurer que la situation du contribuable dans les autres États membres, notamment du fait de l'exercice de ses libertés de circulation, n'a pas d'incidence sur le devoir de contribuable national de payer l'impôt. L'échange d'informations entre les administrations fiscales permet, en quelque sorte, de conci-

150. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 855.

151. En sus de ces procédures d'échange sont également prévues la présence et la participation de fonctionnaires aux enquêtes administratives, la mise en oeuvre de contrôles fiscaux simultanés, ainsi que la notification des décisions fiscales aux autres États membres.

152. Selon l'article 3 alinéa 8 de la directive 2011/16/UE, l'échange d'informations sur demande consiste en « tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'État membre requérant auprès de l'État membre requis dans un cas particulier ».

153. Selon l'article 3 alinéa 10 de la directive 2011/16/UE, l'échange spontané consiste en « la communication ponctuelle, à tout moment et sans demande préalable, d'informations à un autre État membre ».

154. Selon l'article 3 alinéa 9 de la directive 2011/16/UE, l'échange automatique consiste en « la communication systématique, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés, à un autre État membre. Dans le cadre de l'article 8, les informations disponibles désignent des informations figurant dans les dossiers fiscaux de l'État membre qui communique les informations et pouvant être consultées conformément aux procédures de collecte et de traitement des informations applicables dans cet État membre ».

lier les effets de l'utilisation des libertés de circulation dans le cadre du marché intérieur avec la portée exclusivement nationale du consentement de l'impôt, garantissant la légitimité politique de l'impôt national au sein de l'Union européenne.

**516. L'intensification de l'échange automatique d'informations.** Face à la complexité grandissante et à l'opacité des systèmes de planification fiscale, l'action des autorités publiques peut rapidement être limitée si elles ne disposent pas des informations nécessaires pour appréhender, apprécier et évaluer les activités des contribuables dans les autres États membres. Le cadre juridique de l'échange d'informations doit s'adapter et se renforcer. Depuis son adoption, la directive 2011/16/UE a fait l'objet de six modifications, visant à ce que le standard de l'échange d'informations sur demande s'efface au profit d'une intensification de l'échange automatique d'informations<sup>155</sup> afin de rendre les informations directement disponibles et accessibles aux administrations fiscales nationales. Initialement mis en œuvre concernant les revenus du travail, les jetons de présence, certains types de produits d'assurance, les pensions, la propriété et les revenus de biens immobiliers, le champ d'application de l'échange automatique obligatoire d'informations s'est progressivement élargi. En 2014, ce sont tout d'abord les comptes financiers ouverts auprès d'établissements étrangers qui entrent dans le champ d'application de l'échange automatique d'informations<sup>156</sup>, imposant aux institutions financières de transmettre les informations sur les titulaires de ces comptes aux États membres dans lesquels ils résident. Face au risque de fraude fiscale et d'évasion fiscale, les revenus de l'épargne privée étaient déjà concernés par l'échange automatique d'informations<sup>157</sup>, pour autant face à l'intensification de la concurrence fiscale dommageable ce mécanisme s'est enrichi des éléments relatifs à la norme mondiale introduite par l'OCDE à ce sujet<sup>158</sup>. En 2015, les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert entrent à leur tour dans le champ de l'échange automatique d'informations<sup>159</sup>. En 2016, l'échange d'informations s'enrichit d'un mécanisme automatique de déclaration pays

---

155. Candice ROUSSIEAU, « L'échange automatique d'informations en matière fiscale dans le contexte international », *Revue internationale de droit économique* 2016, 30, n° 3, p. 383.

156. Directive (UE) 2014/107 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, *JOUE L* n°359 du 16 décembre 2014, pp. 1–29, dite « DAC 2 ».

157. C'est la directive 2003/48/CE relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts qui était alors l'outil juridique en vigueur. Toutefois, la modification de la directive 2011/16/UE en intégrant pour partie les dispositions de la directive 2003/48/CE conduit à son abrogation. V. Directive (CE) n°2003/48 du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE L* n° 157 du 26 juin 2003, pp. 38–48.

158. OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, 2<sup>e</sup> éd., OCDE, Paris, 2017, 344 p.

159. Directive (UE) 2015/2376 du Conseil, du 8 décembre 2015, modifiant la directive 2011/225/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *JOUE L* n°332 du 18 décembre 2015, pp. 1–10, dite « DAC 3 ».

par pays, dit « *country by country report* »<sup>160</sup>, auquel sera ajoutée une obligation légale pour les États membres d'accorder aux administrations des informations dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux<sup>161</sup>. En 2018, ce sont « les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière (...) ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil »<sup>162</sup> qui sont visés par de nouvelles obligations déclaratives. Les informations relatives à la mise en œuvre de montages fiscaux « agressifs » c'est-à-dire ceux faisant intervenir plusieurs États membres (ou États tiers) et dont le but principal est l'obtention d'un avantage fiscal par le contribuable<sup>163</sup> doivent désormais être directement communiquées par les intermédiaires ayant connaissance de ces montages. Il s'agit pour les autorités nationales de pouvoir identifier rapidement les dispositifs juridiques présentant un risque potentiel d'évasion fiscale. L'échange automatique d'informations s'est récemment étendu aux opérations économiques réalisées grâce à l'utilisation de plateformes numériques. La directive du 22 mars 2021<sup>164</sup> impose aux opérateurs de déclarer l'identité et les revenus perçus par les vendeurs exerçants sur ces plateformes.

**517. Le principe de nécessité garanti par la coopération administrative en matière d'échange d'informations.** L'échange automatique d'informations s'impose, notamment en matière de

160. 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, *JOUE* L n°146 du 3 juin 2016, pp. 8–21, dite « DAC 4 ». Le mécanisme du report pays par pays prévoit que les États membres doivent prendre les mesures nécessaires afin que les sociétés têtes de groupe résidentes à des fins fiscales sur leur territoire dépose une déclaration pays par pays portant sur leur exercice fiscal et mentionnant un certain nombre d'informations de nature financière, c'est-à-dire relative aux montants des obligations fiscales qui leur incombe, et de nature juridique, c'est-à-dire relative à l'identité des entités membres du groupe. Ainsi, l'échange automatique d'informations pays par pays repose donc sur un processus combinant la collecte de l'information fiscale par les États membres auprès des groupes de sociétés, et l'échange de ces informations avec les autres États membres. C'est de cette sorte qu'il est possible aux autorités nationales de comparer les informations transmises avec celles dont elle dispose et ainsi de s'assurer de la concordance, au sein d'un même groupe de société, entre la localisation des bénéficiaires et le lieu du paiement de l'impôt. Pour une analyse critique de cette directive V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La Commission européenne publie un «paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale» » 2016, n° 49.

161. Directive (UE) 2016/2258 du Conseil, du 6 décembre 2016, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, *JOUE* L n°341 du 16 décembre 2016, pp. 1–3, dite « DAC 5 ».

162. Directive (UE) 2018/822 du Conseil, du 25 mai 2018, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *JOUE* L n°139 du 5 juin 2018, pp. 1-13.

163. Directive (UE) 2018/822 du Conseil, du 25 mai 2018, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *JOUE* L n°139 du 5 juin 2018, pp. 1-13, Annexe IV.

164. Directive (UE) 2021/514 du Conseil, du 22 mars 2021, modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, *JOUE* L n°104 du 25 mars 2021, pp. 1-26/

fiscalité directe, comme un outil efficace pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable et ses effets sur le bon fonctionnement du marché. Concrètement, l'échange d'informations facilite, au regard de l'exercice des libertés de circulation, la mise en œuvre et le respect du devoir fiscal, c'est-à-dire le paiement par le contribuable de sa juste part d'impôt. *In fine*, à travers la coopération administrative, le principe de nécessité inhérent au principe du consentement de l'impôt s'affirme, par le biais des dispositions de droit dérivé européen, exprimant une forme de justice fiscale européenne<sup>165</sup>, elle-même essentielle à la concrétisation d'une citoyenneté fiscale européenne. La légitimité politique de l'impôt est en jeu face à ces pratiques qui conduisent à fausser l'appréciation des facultés contributives des contribuables (c'est-à-dire la « proportionnalité de (l)a répartition »<sup>166</sup> de l'impôt) normalement menée dans le cadre de son consentement par les citoyens, aux dépens du principe d'égalité fiscale. Il ressort de l'étude de l'évolution de la directive 2011/16/UE que les modifications qui lui sont apportées ciblent des opérateurs et des opérations spécifiques. Désormais, sont largement visées les grandes entreprises, notamment du secteur numérique, ainsi que les conseillers fiscaux et cabinets d'audit auxquels elles ont recours.

La mise en place d'un « *Country-By-Country Reporting public (CBCR public)* », « *reporting* pays par pays public »<sup>167</sup>, débattu depuis 2016 s'est récemment concrétisée par l'adoption de la directive 2021/2101<sup>168</sup>. Ses dispositions imposent aux sociétés exerçant des activités dans plusieurs États membres dont les revenus annuels dépassent 750 millions d'euros de publier et de rendre accessible au public, une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus concernant toutes les activités de l'entreprise autonome ou de l'entreprise mère et comprenant notamment le montant du bénéfice ou des pertes avant impôt et le montant de l'impôt sur le revenu des sociétés dû au cours de l'exercice financier concerné. Les multinationales doivent déclarer publiquement les impôts qu'elles paient dans chaque État membre de l'Union européenne et ainsi permettre un « contrôle citoyen ». Si la déclaration pays par pays n'est pas une méthode nouvelle<sup>169</sup>, les destinataires de l'information se limitaient initialement

---

165. Céline VIessant, « Chapitre 1. - Justice fiscale et Union européenne » in *La justice fiscale (Xe-XXIe siècle)*, sous la dir. de Emmanuel DE CROUY-CHANEL, Cédric GLINEUR et Céline HUSSON-ROCHCONGAR, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 371. à 374.

166. Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs* 2014, n° 4, p. 9.

167. Pour une étude détaillée sur ce mécanisme, V. Richard MURPHY, « Country-By-Country Reporting » in *Global tax fairness*, sous la dir. de Thomas POGGE et Krishen MEHTA, Oxford, 2016, pp. 96-112, spé., p. 100 à 103.

168. Directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil, du 24 novembre 2021, modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés, *JOUE L* n°429 du 1er décembre 2021, pp. 1-14.

169. Cette obligation est la transposition en droit interne de la recommandation n°13 de l'OCDE sur le « reporting » pays par pays (CBCR), prévu par le plan BEPS (« *Base Erosion and Profit Shifting* ») et repris dans la directive « DAC4 » au niveau de l'Union européenne. V. Directive (UE) 2011/16 du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *JOUE*

aux administrations fiscales. En rendant cette information publique, il s'agit ainsi de « garantir un niveau de détail qui permette aux citoyens de mieux évaluer la contribution des entreprises multinationales à la prospérité de la société dans chaque État membre »<sup>170</sup>. En France, cette obligation a été votée par les parlementaires nationaux dès 2016 à l'occasion de la loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, exprimant la volonté collective des citoyens, au regard de l'objectif poursuivi de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, d'être informés du montant de l'impôt payé par les multinationales, malgré la difficulté des négations à ce sujet au niveau européen. Ce dispositif avait été censuré par le Conseil constitutionnel, estimant que « l'obligation faite à certaines sociétés de rendre publics des indicateurs économiques et fiscaux correspondant à leur activité pays par pays, est de nature à permettre à l'ensemble des opérateurs qui interviennent sur les marchés où s'exercent ces activités, et en particulier à leurs concurrents, d'identifier des éléments essentiels de leur stratégie industrielle et commerciale. Une telle obligation porte dès lors à la liberté d'entreprendre une atteinte manifestement disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi »<sup>171</sup>. La directive 2021/2101 désormais adoptée, la question de la constitutionnalité du dispositif européen de « *Country-By-Country Reporting public* » dont la transposition dans les législations nationales doit intervenir avant juin 2023 se pose<sup>172</sup>. Contrairement au régime censuré par le Conseil constitutionnel, le régime transposé devra prévoir « l'omission temporaire, dans la déclaration, de l'un ou de plusieurs des éléments d'information spécifiques qui doivent être communiqués en vertu du paragraphe 2 ou 3 lorsque leur divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des entreprises auxquelles la déclaration se rapporte. Toute omission est clairement indiquée dans la déclaration et est assortie d'une explication dûment motivée exposant les raisons qui motivent

---

L n°64 du 11 mars 2011, pp. 1-12 et 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, *JOUE* L n°145 du 3 juin 2016, pp. 8-21.

170. Directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil, du 24 novembre 2021, modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés, *JOUE* L n°429 du 1er décembre 2021, pp. 1-14, considérant 16.

171. Cons. const., déc. n°2016-741 DC du 8 décembre 2016, *Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*, considérant 103.

172. Suite à la décision du Conseil constitutionnel, le Professeur Benoît Delaunay anticipait deux problématiques : celle de la mise en oeuvre de la transposition de la directive face à la décision du Conseil constitutionnel censurant un régime similaire et, celle de la constitutionnalité du dispositif de « CbCR public » transposé. Sur la première question il a considéré alors que « l'examen de la jurisprudence constitutionnelle sur cette question pourrait laisser à penser que l'obligation pour le Parlement de transposer la directive l'emporterait sur celle de l'autorité de la chose jugée par le Conseil constitutionnel ». Sur la seconde question il a fait état, au regard des différentes voies contentieuses des difficultés de contester la constitutionnalité du régime transposé. V. Benoît DELAUNAY, « Les conséquences juridiques de l'adoption de la proposition de directive CbCR public », *Revue de Droit Fiscal* 2017, n° 36.



cette omission »<sup>173</sup>. Cette exigence est de nature à rendre l'atteinte à la liberté d'entreprendre proportionnée au regard de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale.

En définitive, il apparaît que le principe de nécessité de l'impôt est désormais appréhendé au niveau européen à partir de la transparence essentielle au bon fonctionnement du marché intérieur<sup>174</sup>. Cette transparence permise par la coopération administrative en matière d'échange d'informations à un « effet dissuasif »<sup>175</sup> sur le comportement du contribuable, qui, averti du fait que les informations relatives à sa situation fiscale transfrontalière seront accessibles, pourrait être découragé de contourner l'obligation nationale de paiement de l'impôt<sup>176</sup>. Pour reprendre la théorie relative à la sociologie du contribuable développée par le Professeur Marc Leroy<sup>177</sup>, la « rationalité utilitariste » du contribuable s'efface au profit de sa « rationalité cognitive »<sup>178</sup>, au sens où « la décision du contribuable ne se fonde pas uniquement sur son intérêt objectif ou ses valeurs, mais plutôt sur la manière dont il traite les informations relatives à l'impôt », c'est-à-dire en l'espèce, le fait que les informations soient transmises aux administrations fiscales nationales, voire accessibles à l'ensemble des citoyens. Le contribuable ne jugera pas opportun de mettre en place une stratégie individuelle visant à minorer l'impôt, marquant de lui-même, à travers son comportement face à l'impôt, la frontière entre la pratique admise du « *tax law shopping* », et celle répréhensible de l'évasion fiscale. Il en ressort le renforcement de la légitimité politique de l'impôt portée par la citoyenneté fiscale nationale, au sens où c'est parce que l'impôt est nécessaire qu'il s'impose au contribuable après qu'il a été collectivement consenti par les citoyens<sup>179</sup>.

---

173. Article 1er de la Directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil, du 24 novembre 2021, modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés, *JOUE* L n°429 du 1er décembre 2021, pp. 1-14.

174. Sur cette question, V. Aurélien ROCHER, « La transparence, fer de lance de l'Union européenne dans la lutte contre l'évasion fiscale », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2018, n° 620, pp. 422-426.

175. Ce que la Commission européenne nomme « *deterrent effect* ». V. EUROPEAN COMMISSION, Staff working document evaluation of the Council directive 2011/16/UE on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, 12 septembre 2019, SWD(2019) 327 final.

176. Au-delà de ces contraintes Pierre Escaut met également en avant les avantages que cette transparence peut apporter aux entreprises. Selon lui, « elles peuvent aussi être l'opportunité de repenser la politique fiscale du groupe au regard des informations communiquées, et donner lieu également à une communication fiscale qui ne serait pas subie mais gérée de manière proactive. On peut oser rêver d'un monde fiscal idéal où une plus grande transparence fiscale conduirait les entreprises à mieux gérer leur fiscalité et à plus de confiance de la part des administrations fiscales, avec des contrôles fiscaux plus sereins ». V. Pierre ESCAUT, « La transparence fiscale : nouvelle contrainte ou opportunité ? », *Revue de Droit Fiscal* 2016, n° 30-35. Sur cette question, V. aussi Richard MURPHY, « Country-By-Country Reporting » in *Global tax fairness*, sous la dir. de Thomas POGGE et Krishen MEHTA, Oxford, 2016, pp. 96-112, spé., p. 104 à 107.

177. Marc LEROY, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *European Journal of Sociology* 2003, 44, n° 2, pp. 213-244.

178. *Ibid.*, p. 233.

179. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81.

## 2. Les directives *Anti Tax Avoidance*

**518. Le comportement des sociétés face à l'accomplissement de leur devoir fiscal ciblé à travers la lutte contre l'évasion fiscale.** Si, en pratique, la directive sur la coopération administrative et l'échange d'informations concerne les revenus des personnes physiques comme ceux des personnes morales, les initiatives européennes, visant à lutter contre la perte de recettes fiscales, se sont largement concentrées autour des sociétés, et plus spécifiquement des groupes de sociétés. La directive « Anti Tax Avoidance Directive », dite ATAD 1<sup>180</sup>, adoptée dans le cadre du paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale, puis modifiée par la directive du 29 mai 2017, dite ATAD 2, le confirme<sup>181</sup>. Cette orientation se justifie avant tout d'un point de vue économique. La maîtrise des différents systèmes fiscaux, impliquée par l'utilisation astucieuse des libertés de circulation, est davantage accessible aux sociétés qu'aux personnes physiques, les premières disposant de davantage de moyens pour y parvenir. La perte de recettes fiscales, et la fragilisation des systèmes fiscaux nationaux qui en résultent sont d'autant plus importantes que les revenus en jeu le sont. Il existe alors un rapport, également mis en avant par la doctrine<sup>182</sup>, entre les aptitudes fiscales du contribuable et ses capacités financières, dessinant les contours d'une catégorie de « contribuables "privilégiés" (...) des milieux des affaires »<sup>183</sup>, davantage susceptible de mettre en œuvre des pratiques de planification fiscale agressive.

**519.** La rapidité avec laquelle le Conseil a adopté à l'unanimité la directive « ATAD 1 », moins de six mois après sa proposition par la Commission européenne, doit être soulignée, car elle témoigne de la volonté des États, déjà manifestée au niveau international à travers les travaux de l'OCDE relatif au projet BEPS (« *base erosion and profit shifting* »)<sup>184</sup>, et confirmé au niveau européen, de lutter contre l'érosion des recettes fiscales nationales, née de

---

180. 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, *JOUE* L n° 193 du 19 juillet 2016, pp. 1–14.

181. 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, *JOUE* L n° 144 du 7 juin 2017, pp. 1–11.

182. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, pp. 60-68 et Marc LEROY, *Le contrôle fiscal : une approche cognitive de la décision administrative*, L'Harmattan, Paris, 1993, 287 p.

183. Marc LEROY, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *European Journal of Sociology* 2003, 44, n° 2, p. 219. Nous y reviendrons, d'un point de vue politique c'est ce rapport qui justifie également que l'évasion fiscale soit en priorité appréhendée par le bais des personnes morales.

184. En 2013 l'OCDE a lancé un important projet de réforme des principes fondateurs de la fiscalité internationale afin de protéger l'assiette fiscale imposable tout en offrant aux contribuables de la prévisibilité et de la sécurité juridique. En 2015, l'OCDE a publié quinze mesures organisées autour de trois piliers : la cohérence, la substance et la transparence. Depuis lors, les États membres de l'OCDE, mais aussi les autorités européennes oeuvrent à la mise en place au sein des systèmes fiscaux de ces mesures.

l'utilisation abusive des libertés de circulation par le contribuable <sup>185</sup>.

Ces raisons sont détaillées dès les premières lignes de la directive, puisque selon son premier considérant, « les priorités politiques actuelles dans le domaine de la fiscalité internationale mettent en lumière la nécessité de veiller à ce que l'impôt soit payé là où les bénéfices et la valeur sont générés. Il est dès lors impératif de rétablir la confiance dans l'équité des systèmes fiscaux et de permettre aux États d'exercer efficacement leur souveraineté fiscale ». Puis le deuxième considérant poursuit en indiquant qu'« il est essentiel pour le bon fonctionnement du marché intérieur que les États membres, au minimum, mettent en œuvre leurs engagements en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices et, plus globalement, prennent des mesures pour décourager les pratiques d'évasion fiscale et assurer une fiscalité juste et efficace au sein de l'Union d'une manière suffisamment cohérente et coordonnée. Dans un marché caractérisé par une forte intégration des économies, il est nécessaire d'adopter des approches stratégiques communes et de mener une action coordonnée pour améliorer le fonctionnement du marché intérieur et optimiser les retombées positives de l'initiative de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ».

**520. L'érosion des recettes fiscales nationales appréhendée dans le cadre du fonctionnement du marché intérieur.** La transposition au niveau européen des recommandations de l'OCDE dans le cadre du projet BEPS <sup>186</sup>, visant à limiter la perte de recettes fiscales en luttant contre la planification fiscale agressive, se met en œuvre dans le cadre du bon fonctionnement du marché intérieur. Ce constat tient, tout d'abord, à ce que l'harmonisation fiscale en matière de fiscalité directe ne peut se faire que sur le fondement du marché intérieur puisque selon les dispositions de l'article 115 du TFUE, « sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement

---

185. A ce sujet, Anne-Charlène Bézzina considère d'ailleurs que « la législation par paquet accentue le caractère de nouvelle politique publique que revêt la législation "anti-évasion" » V. Anne-Charlène BEZZINA, « Transposition des directives et fiscalité des sociétés : ACCIS ou le jeu des contraires », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2017, n° 611, p. 505. Pour autant, le texte adopté le 16 juillet 2016, n'est pas identique au projet initial présenté par la Commission européenne le 28 janvier 2016. A ce titre, la clause de « switch over » contenue à l'article 6, permettant le passage de l'exonération au crédit d'impôt pour éviter la double non-imposition de certains revenus provenant d'États tiers dans lesquels ils sont imposés à taux faible ou nul, n'a finalement pas été reprise. V. Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE et Valentin LEROY, « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* 2016, n° 36. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 28 janvier 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, COM(2016) 26 final.

186. A ce titre, trois des mesures anti-abus incluses dans la directive correspondent aux actions du plan BEPS. C'est le cas des règles relatives aux dispositifs hybrides (action 2 du plan BEPS), des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (action 3 du projet BEPS) et enfin des règles concernant la limitation de la déductibilité des intérêts (action 4 de plan BEPS).

des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ». Les répercussions des pratiques fiscales agressives au niveau des systèmes fiscaux nationaux s'étendent à l'ensemble de l'Union européenne, présentant un risque global pour le marché intérieur. En effet, au-delà des conséquences fiscales, dont l'estimation pour l'ensemble de l'Union européenne est de 50 à 70 milliards d'euros par an<sup>187</sup>, ces pratiques sont susceptibles d'engendrer des distorsions de concurrence au sein du marché intérieur. D'abord, entre les acteurs économiques évoluant sur le marché, qui, du fait de leurs activités ou de leur organisation, ne sont pas tous susceptibles de se livrer à ce genre de pratique fiscale et peuvent se trouver dans une position économiquement défavorable. Par ailleurs, du fait de la modification des systèmes fiscaux entrepris individuellement par les États membres et dont l'interaction produit des effets incompatibles avec l'exigence de neutralité fiscale exigée pour le bon fonctionnement du marché intérieur. Sans se confondre, la nécessité pour les États membres et pour de l'Union européenne de lutter contre l'évasion fiscale converge vers une action législative coordonnée visant à restreindre les libertés de circulation de certains contribuables<sup>188</sup>. La motivation de

---

187. Robert DOVERT, Benjamin FERRETT, Daniel GRAVINO, Erik JONES and Silvia MERLER, Directorate-General for Parliamentary Research Services, « Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. I Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning », European Parliament, 2015. V. aussi Robert DOVERT, Benjamin FERRETT, Erik JONES and Silvia MERLER, Directorate-General for Parliamentary Research Services, « Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. II, Evaluation of the European added value of the recommendations in the ECON legislative own-initiative draft report », European Parliament, 2016. A ce sujet, la Commission européenne explique que « pour l'Union dans son ensemble, la perte de recettes fiscales est évidente, même si, individuellement, certains États membres peuvent voir leurs recettes fiscales augmenter grâce à une assiette fiscale gonflée par le transfert de bénéfices ».

188. Certains auteurs estiment au contraire que la protection minimale en matière d'impôt sur les sociétés instaurée par la directive aurait dû être laissée aux États membres eux-mêmes. V. Aitor NAVARRO, Leopoldo PARADA et Paloma SCHWARZ, « The Proposal for an EU-Anti Avoidance Directive : Some Preliminary Thoughts », *EC Tax Review* 2016, 25, p. 131 : « *unlike the OECD BEPS Project, the Proposal for a Directive is a concrete legislative measure whose consequences can go beyond the European Union. In this order of ideas, and based on the analysis of the different proposal contained in the Proposal for a Directive at stake, it is possible to conclude that the establishment of a minimum protection for all Member States' corporate tax systems (which seems to be the ultimate aim of this Proposal for a Directive) is something that should be rather left to the Member States themselves.* (Contrairement au projet BEPS de l'OCDE, la proposition de directive est une mesure législative concrète dont les conséquences peuvent aller au-delà de l'Union européenne. Dans cet ordre d'idées, et sur la base de l'analyse des différentes propositions contenues dans la proposition de directive en question, il est possible de conclure que l'établissement d'une protection minimale pour les systèmes d'imposition des sociétés de tous les États membres (qui semble être l'objectif ultime de cette proposition de directive) est quelque chose qui devrait plutôt être laissé aux États membres eux-mêmes). Traduction par nos soins. ». Pour autant, l'article 3 de la directive précise que « la présente directive n'empêche pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés ». Emmanuel Raingard de la Blétière explique au sujet de cet article qu'il « participe à la mise en œuvre de ce principe de protection minimale. Néanmoins, les objets de cette disposition sont multiples. Premièrement, cette disposition, en pondérant l'harmonisation à un niveau minimal, contribue largement à respecter les principes de subsidiarité et de proportionnalité (selon lequel l'action de l'UE ne doit pas excéder

cette directive s'y emploie à travers l'instauration de cinq règles spécifiques anti-évasions<sup>189</sup>, visant successivement : la limitation des intérêts financiers<sup>190</sup>, l'imposition à la sortie sur les plus-values latentes d'actifs transférés<sup>191</sup>, une clause anti-abus général<sup>192</sup>, les sociétés étrangères contrôlées<sup>193</sup>, et la lutte contre les instruments hybrides<sup>194</sup>. S'il est établi que la lutte contre la planification fiscale agressive impose une restriction à l'exercice des libertés de circulation, dont elle est la conséquence, nombreux sont les commentateurs à s'être interrogés sur la possibilité que cette directive « comporte trop d'abus en matière de répression des abus »<sup>195</sup>. L'étude des principaux procédés détaillés par la directive le justifie. Ces mesures, dont certaines ont déjà existé dans les ordres juridiques nationaux sous des modalités juridiques variées, ont pour la plupart, déjà été sanctionnées dans le cadre de la protection jurisprudentielle européenne du contribuable. C'est notamment le cas des législations nationales visant à limiter les intérêts déductibles<sup>196</sup>, à établir des impositions à la sortie<sup>197</sup> ou encore à imposer les

---

ce qui est nécessaire pour atteindre ses objectifs). Elle est aussi une règle régissant l'articulation de la directive avec le droit national et les conventions internationales ». V. Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE et Valentin LEROY, « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* 2016, n° 36.

189. Pour un rapide résumé sur chacune de ces actions et ce qu'elles visent, V. Iker APODAKA, « La transposition des directives ATAD en Espagne : État des lieux et perspectives », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2020, n° 3, p. 378.

190. Article 4 de 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, *JOUE L* n° 193 du 19 juillet 2016, pp. 1–14.

191. Article 5 de 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, *JOUE L* n° 193 du 19 juillet 2016, pp. 1–14.

192. Article 6 de 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, *JOUE L* n° 193 du 19 juillet 2016, pp. 1–14.

193. Article 7 de 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, *JOUE L* n° 193 du 19 juillet 2016, pp. 1–14.

194. Article 9 de 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, *JOUE L* n° 193 du 19 juillet 2016, pp. 1–14. V. aussi 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, *JOUE L* n° 144 du 7 juin 2017, pp. 1–11.

195. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La Commission européenne publie un «paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale» » 2016, n° 49 et Daniel GUTMANN et al., « The impact of ATAD on domestic systems : a comparative survey », *European taxation* 2017, 57, n° 1, pp. 2-20. Luc De BROE et Dorien BECKERS, « The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive : An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 3, pp. 133-144.

196. CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH c/ Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779.

197. CJCE, 29 novembre 2011, aff. C-371/10, *National Grid Indus BV c/ Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, Rec., p. I-12273.

bénéfices des entreprises contrôlées établies dans un autre État membre<sup>198</sup>, dont chacune a été démantelée par la Cour de justice de l'Union européenne. Si la Cour de justice venait à être saisie de la compatibilité des mesures nationales de transposition avec les dispositions de droit primaire, il existe un risque clairement mis en avant par la doctrine<sup>199</sup> que ces dispositions soient piégées dans le « labyrinthe qui découle du principe de non-discrimination »<sup>200</sup> et censurées.

**521. La prise en compte de la « perte de recettes fiscales » par le biais du droit dérivé.** Cette évolution législative semble indiquer que la protection jurisprudentielle du contribuable face à la contrainte fiscale se trouve désormais confrontée à ses propres limites, à savoir le développement de pratiques fiscales agressives incompatibles avec le bon fonctionnement du marché, du fait de l'érosion des bases imposables que ces pratiques entraînent. Les mesures anti-abus mises en place par le droit dérivé peuvent être interprétées comme une manière d'admettre, à l'échelle européenne, le rôle normalement refusé par la Cour de justice à la « perte de recettes fiscales » au niveau national. De cette manière, les restrictions aux libertés de circulation du contribuable ne sont plus appréhendées à partir de l'État membre, mais à partir de l'ensemble des États membres à travers un objectif commun lié au bon fonctionnement du marché : que « l'impôt soit payé là où les bénéfices et la valeur sont générés »<sup>201</sup>. Le contribuable doit accomplir le devoir fiscal dont il est politiquement redevable au regard du consentement de l'impôt et juridiquement débiteur au regard du droit fiscal. Cela conduit à considérer que dans le cadre de l'évasion fiscale, le principe de nécessité justifiant l'impôt est désormais préservé au niveau européen. En définitive, en établissant un cadre juridique commun pour lutter contre les pratiques fiscales agressives, les États membres promeuvent le bon fonctionnement du marché en permettant, d'une part, à chacun d'appliquer son propre système fiscal, tout en se prémunissant, d'autre part, des effets dommageables de la coexistence de plusieurs systèmes fiscaux autonomes. « Chemin faisant, des efforts considérables ont été entrepris en direction d'un équilibre satisfaisant entre, d'une part, la préservation des spécificités des législations des États membres desquels les contribuables devraient légitimement

198. CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue.*, Rec., p. I-7995.

199. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La Commission européenne publie un «paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale» » 2016, n° 49; Aitor NAVARRO, Leopoldo PARADA et Paloma SCHWARZ, « The Proposal for an EU-Anti Avoidance Directive : Some Preliminary Thoughts », *EC Tax Review* 2016, 25, pp. 117-131; Silvia Velarde ARAMAYO, « A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base : More Chaos in the Labyrinth », *EC Tax Review* 2016, 25, n° 1, pp. 4-17; Gianluigi BIZIOLI, « Taking EU Fundamental Freedoms Seriously : Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market ? », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 3, pp. 167-175.

200. Silvia Velarde ARAMAYO, « A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base : More Chaos in the Labyrinth », *EC Tax Review* 2016, 25, n° 1, p. 4.

201. Considérant premier de la directive ATAD 1.

pouvoir bénéficier et, d'autre part, la possibilité de réprimer les atteintes portées à l'efficacité des systèmes juridiques lorsque des abus sont mis en lumière à partir de dispositifs harmonisés et interprétés de manière uniforme »<sup>202</sup>. Il faut y voir, la mise en œuvre d'une certaine forme de solidarité entre les États membres, fondée sur un intérêt économique partagé face aux risques liés à l'utilisation abusive des libertés de circulation par le contribuable.

## **B. Le contrôle des *ruling* fiscaux par le biais des aides d'Etat**

**522.** L'intensification de la concurrence fiscale dommageable observée à partir du développement, au sein du marché intérieur, des pratiques d'évasion fiscale, a récemment trouvé une nouvelle expression, à travers la procédure des *rulings* fiscaux. Ces décisions, si elles ont normalement pour but d'anticiper la situation fiscale du contribuable national, peuvent également donner lieu à des avantages fiscaux et ainsi favoriser, et au-delà permettre la mise en œuvre d'une planification fiscale agressive, limitant considérablement le montant de l'impôt de ces derniers. Face aux risques soulevés par cette pratique, notamment pour l'unité du marché intérieur, la Commission européenne s'est saisie de son contrôle à travers le régime des aides d'États. Les articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne peuvent être les vecteurs de la remise en cause des procédures de *ruling* fiscal, ce qui au-delà des enjeux juridiques que cela soulève (1), revêt une portée politique importante (2).

### **1. Les enjeux juridiques liés au contrôle des *rulings* fiscaux**

**523. La notion de *ruling* fiscal.** De manière générale, la législation fiscale organise le régime fiscal et détermine les conditions à remplir pour en bénéficier, à charge pour l'administration fiscale d'appliquer ces dispositions. Dans certains cas, les effets de la concurrence fiscale ne découlent pas directement du régime fiscal tel qu'organisé par la législation fiscale, mais de la mise en œuvre de la législation par les autorités fiscales nationales. Dans ce contexte, des pratiques fiscales discrétionnaires risquant de favoriser certains contribuables par rapport à d'autres sont susceptibles de se développer. La pratique dite du « *ruling* » en est l'exemple, assimilée selon le vocabulaire de la Commission européenne aux « décisions anticipées en matière fiscale », aux « décisions fiscales anticipatives », ou comme en France aux « rescrits fiscaux »<sup>203</sup> dont l'objet est de déterminer à l'avance la situation fiscale du contribuable. Il s'agit la plupart du temps d'anticiper les conséquences financières de l'application

---

202. Nicolas VERGNET, « Vers l'uniformisation de la lutte contre les pratiques abusives en droit fiscal de l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 4, p. 460.

203. L'assimilation des pratiques de *rulings* à la procédure française du rescrit est discutée par la doctrine. V. notamment, Xavier CABANNES, « Quelques remarques autour de la différenciation des rescrits et des *rulings* », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017, n° 1, pp. 9-17.

à ses activités économiques ou à sa situation personnelle d'un régime fiscal<sup>204</sup>. Cette pratique implique alors une individualisation du traitement fiscal, puisque les effets de l'application du régime fiscal seront déterminés à l'avance en fonction de la situation particulière du contribuable, conduisant à définir, à partir du régime de droit commun, un régime fiscal spécifique à ce contribuable, se distinguant finalement du régime de droit commun.

**524. La pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale soulevant la question de la sélectivité de la mesure.** La difficulté tient à ce que l'application spécifique du régime fiscal dépend du pouvoir discrétionnaire de l'administration publique, ce qui « donne lieu à une présomption de sélectivité »<sup>205</sup> faisant logiquement entrer cette pratique dans le champ du contrôle des aides d'État<sup>206</sup>. En effet, comme l'explique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « le traitement des acteurs économiques sur une base discrétionnaire peut conférer à l'application individuelle d'une mesure générale la qualité de mesure sélective »<sup>207</sup>. Le *ruling* est susceptible de conférer un avantage fiscal sélectif à certains contribuables, aux dépens des règles de concurrence nécessaires au bon fonctionnement du marché. Face aux risques économiques soulevés par la généralisation de cette pratique, il importe à la Commission européenne de contrôler la liberté dont jouissent les autorités nationales dans l'application individuelle des régimes fiscaux, afin de s'assurer que les mesures fiscales qui en découlent sont compatibles avec les dispositions européennes. Marquant sa volonté de lutter contre les effets dommageables de la concurrence fiscale, la Commission européenne a donc, à partir de 2013, ouvert une série de procédures d'infraction concernant divers régimes fiscaux favorables<sup>208</sup>, tout au moins spécifiques, accordés à des contribuables par le biais de *rulings* fiscaux. Il s'agit du cas des accords conclus respectivement entre les administrations fiscales luxembourgeoise, néer-

204. Victor THURONYI, *Comparative tax law*, Kluwer Law International, La Haye, 2003, p. 212. et 213.

205. Claire MICHEAU, « State aid and taxation in EU law » in *Research Handbook on European State Aid Law*, sous la dir. de Erika SZYSZCZAK, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2011, p. 202.

206. V. par exemple Décision (UE) 2011/276 de la Commission, du 26 mai 2010, concernant l'aide d'État sous la forme d'un accord fiscal transactionnel mis à exécution par la Belgique en faveur de la société Unicore S.A, C(2010) 2538 final. Il s'agissait de la réduction accordée par l'administration fiscale belge d'une dette de TVA due par la société Unicore. V. aussi CJCE, 24 septembre 1996, aff. C-241/94, *France c/ Commission*, Recueil, p. I-4551, points 22 à 24.

207. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État - L'identification des « paramètres pertinents pour établir la sélectivité » des avantages fiscaux », *Revue de droit fiscal* 2017, n° 26.

208. Pour une analyse de ces décisions V. Edouardo TRAVERSA et Pierre Marie SABBADINI, « Rulings et aides d'État fiscales : un état des lieux », *Journal de droit européen* 2017, n° 4, pp. 138-141 ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'Union européenne et les décisions anticipées en matière fiscale », *Revue de droit fiscal* 2015, n° 27 ; Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, « Les décisions individuelles à la lumière des aides d'État : coup de projecteur sur un risque méconnu », *Revue de droit fiscal* 2015, n° 27. Il convient de préciser que les *rulings* fiscaux ne sont pas forcément synonymes de concurrence fiscale dommageable. Toutefois, la Commission s'est largement emparée de ce sujet à la suite de l'affaire « *Luxleaks* », révélant les accords fiscaux spécifiques conclus entre les multinationales et certaines administrations fiscales afin de tirer profit des disparités entre les systèmes fiscaux pour minorer leur charge fiscale, voire échapper à l'impôt.



landaise et irlandaise et les entreprises Fiat<sup>209</sup>, Amazon<sup>210</sup>, McDonald's<sup>211</sup> et GDF Suez<sup>212</sup>, les entreprises Starbucks<sup>213</sup> et IKEA<sup>214</sup> et enfin la société Apple<sup>215</sup>.

**525. L'assimilation délicate des notions de *ruling* fiscal et d'aide d'Etat.** Se plaçant dans la lignée de l'arrêt *Gibraltar*, qui répondait à la « question de la sélectivité des aides d'État dans le contexte de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable »<sup>216</sup>, la Commission européenne conclut à l'illégalité des *rulings* fiscaux en cause, du fait de l'avantage sélectif qu'ils accordent. Les procédures de *ruling* impliquant nécessairement une individualisation du traitement fiscal en fonction du contribuable, la sélectivité de la mesure est *a priori* présumée dès lors qu'elle implique un avantage particulier pour le contribuable<sup>217</sup>. La particularité de cette procédure repose sur le fait que, bien qu'elle s'adresse à un contribuable pris de manière individuelle, elle est ouverte à l'ensemble des contribuables, chacun pouvant se prévaloir de cette

---

209. Décision (UE) 2016/2326 de la Commission, du 21 octobre 2015, concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat, *JOUE* L n°351, du 22 décembre 2016, pp. 1-67.

210. Décision (UE) 2018/859 de la Commission, du 4 octobre 2017, concernant l'aide d'État SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur d'Amazon, *JOUE* L n°153, du 15 juin 2018, pp. 1-142.

211. Décision (UE) 2019/1252 de la Commission, du 19 septembre 2018, relative aux décisions fiscales anticipatives SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) accordées par le Luxembourg à McDonald's Europe, *JOUE* L n°195, du 23 juillet 2019, pp. 20-39.

212. Décision (UE) 2019/421 de la Commission, du 20 juin 2018, concernant l'aide d'État SA.44888 (NN / 2016) (ex EO / 2016) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de GDF Suez, *JOUE* L n°78, du 20 mars 2019, pp. 1-62.

213. Décision (UE) 2017/502 de la Commission, du 21 octobre 2015, concernant l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par les Pays-Bas en faveur de Starbucks, *JOUE* L n°83, du 29 mars 2017 pp. 38-115.

214. Décision (UE) 2018/859 de la Commission, du 4 octobre 2017, concernant l'aide d'État SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur d'Amazon, *JOUE* L n°153, du 15 juin 2018, pp. 1-142.

215. Décision (UE) 2017/1283 de la Commission, du 30 août 2016, concernant l'aide d'État SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple, *JOUE* L n°187 du 19 juillet 2017, pp. 1-110.

216. Jean-Yves CHEROT, « La Cour de justice de l'Union Européenne, en grande chambre, donne à la Commission les moyens de mieux lutter au titre des aides d'Etat contre la concurrence fiscale dommageable (CJUE, 15 novembre 2011, Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 et C-107/09) », *Concurrences* 2012, n° 1, pp. 229-242.

217. Selon la jurisprudence européenne, « il convient, cependant, d'observer que l'exigence de sélectivité diverge selon que la mesure en cause est envisagée comme un régime général d'aide ou comme une aide individuelle. Dans ce dernier cas, l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité. En revanche, lors de l'examen d'un régime général d'aide, il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités ». V. CJUE, 4 juin, affaire C-15/14 P, *Commission européenne c/ MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt*, ECLI:EU:C:2015:362, pt. 60 et CJUE, 30 juin 2016, aff. C-270/15 P, « Royaume de Belgique c/ Commission européenne », ECLI:EU:C:2016:489, pt. 49.

procédure afin d'organiser sa situation fiscale auprès des administrations nationales<sup>218</sup>. Les mesures individuelles dont la sélectivité est en principe présumée sont difficiles à distinguer des mesures générales d'application individuelle dont la sélectivité et le caractère avantageux doivent être prouvés<sup>219</sup>. La principale difficulté repose sur la nécessité d'identifier la sélectivité du *ruling* indépendamment de son caractère individuel, puisqu' « une telle position (trop) permissive envers les contribuables peut être adoptée dans des cas individuels ou intégrée dans une politique plus large »<sup>220</sup>.

**526. La compatibilité des *rulings* fiscaux avec la réglementation des aides d'Etat.** La décision *World Duty Free*<sup>221</sup>, dans laquelle la Cour de justice eut à se prononcer sur la question de savoir si un *ruling* fiscal pouvait par nature être compatible avec le régime européen des aides d'État, pose les fondements d'une méthodologie applicable. Dans cette affaire, était en cause un dispositif favorable permettant la déduction de l'assiette imposable de l'impôt sur les sociétés d'un amortissement spécial résultant de prises de participations par des sociétés résidentes espagnoles dans des sociétés étrangères (mécanisme dit du « *financial goodwill* »). Ce régime avantageux était exclu en cas de prise de participation au sein d'une société espagnole. La Commission y voyait une mesure sélective, dérogeant au cadre fiscal de référence, du fait de la discrimination qu'elle créait entre les sociétés résidentes au regard du lieu où elles réalisaient leurs investissements, ceux réalisés à l'étranger étant couverts par la mesure favorable, ceux réalisés en Espagne en étant exclus. Elle notait que ce dispositif n'était ouvert qu'à certaines entreprises réalisant certains investissements à l'étranger. Saisi du litige en première instance, le Tribunal de l'Union européenne considère dans les arrêts *Autogrill*<sup>222</sup> et *Banco Santander*<sup>223</sup> que la mesure ne s'attache qu'à une opération économique déterminée et non à « certaines entreprises ou certaines productions »<sup>224</sup>. La sélectivité n'est pas carac-

218. A ce sujet, le Professeur Edoardo Traversa et Monsieur Pierre-Marie Sabbadini indiquent d'ailleurs que « au premier rang des griefs formulés à l'encontre des décisions de la Commission, on retrouve le manque de sélectivité par nature des *rulings* et l'erreur dans l'identification du cadre de référence ». V. Edouardo TRAVERSA et Pierre Marie SABBADINI, « *Rulings et aides d'État fiscales : un état des lieux* », *Journal de droit européen* 2017, n° 4, p. 141.

219. Flora SICARD, « Quand la sélectivité n'est plus sélective, ou le nécessaire rééquilibrage des critères des aides d'État », *Revue de droit fiscal* 2017, n° 26.

220. Pierre Marie SABBADINI et Joris LUTS, « Evaluation institutionnelle des actions de la Commission en matière d'aides d'Etat contre la concurrence fiscale passive », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, pp. 627-651.

221. CJUE, 21 décembre 2016, aff. jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission c/ World Duty Free e.a., ECLI:EU:C:2016:981. V. Fabrice PEZET, « Les *rulings* fiscaux au crible du droit des aides d'État : une jurisprudence en construction », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017, n° 1, pp. 69-75.

222. TUE, 7 novembre 2014, aff. T-219/10, *Autogrill España, SA c/ Commission européenne*, ECLI:EU:T:2018:784.

223. TUE, 7 novembre 2014, aff. T-399/11, *Banco Santander, SA et Santusa Holding, SL c/ Commission européenne*, ECLI:EU:C:2013:107.

224. Article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

térisée dans le sens où l'avantage est ouvert à toutes les entreprises pourvu qu'elles réalisent les opérations économiques couvertes par le dispositif en cause<sup>225</sup>, c'est-à-dire prendre des participations dans des sociétés étrangères. Selon le raisonnement du Tribunal de l'Union européenne, les *ruling* fiscaux accordant un avantage ne sont pas par nature incompatibles avec l'article 107 du TFUE, pour autant qu'ils ne soient pas réservés à « certaines entreprises ou certaines productions ».

**527. Le critère décisif de l'avantage fiscal sélectif.** Tout en précisant l'analyse qui doit être faite du critère de sélectivité dans le cadre des régimes d'aide, la Cour de Justice vient, par la suite, infirmer cette solution. Pour cela, elle applique un raisonnement classique en trois temps : dans un premier temps, identifier le régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné ; puis vérifier si la mesure fiscale en cause déroge ou non audit régime dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable et enfin, vérifier si l'État octroyant l'avantage peut démontrer que cette différenciation est toutefois justifiée parce qu'elle résulte de la nature et de l'économie générale du système fiscal. La Cour de justice considère que le bénéfice du dispositif espagnol est lié à l'acquisition de titres de participation dans des sociétés étrangères, ce qui constitue, selon elle, une différence de traitement selon la localisation géographique des investissements. Le régime est effectivement sélectif en ce qu'il favorise « certaines entreprises ou certaines productions », à savoir les entreprises qui réalisent des investissements à l'étranger<sup>226</sup>. L'avantage fiscal octroyé par voie de *ruling* n'est pas ouvert à toutes les entreprises puisque les conditions pour en bénéficier sont elles-mêmes sélectives (réaliser un investissement à l'étranger). Dès lors, « ladite mesure opérerait ainsi une discrimination de fait entre des entreprises se trouvant dans une situation comparable au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, en l'occurrence celui d'introduire une imposition généralisée de toutes les sociétés résidentes »<sup>227</sup>. La lecture *a contrario* de la décision de la Cour de justice per-

---

225. TUE, 7 novembre 2014, aff. T-399/11, *Banco Santander*, précité, ECLI:EU:T:2018:787, pts 56 et 57 : « l'existence, même à la supposer établie, d'une dérogation ou d'une exception au cadre de référence identifié par la Commission ne permet pas, à elle seule, d'établir que la mesure litigieuse favorise "certaines entreprises ou certaines productions" au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, dès lors que cette mesure est accessible, a priori, à toutes les entreprises(...). Elle ne vise donc aucune catégorie particulière d'entreprises ou de production, mais une catégorie d'opérations économique ».

226. CJUE, 21 décembre 2016, aff. jointes C-20/15 et C-21/15, *Commission européenne c/ World Duty Free Group SA e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:981, pt. 88 : « la Cour a d'ailleurs déjà jugé qu'une mesure fiscale, dont bénéficiaient uniquement les entreprises réalisant les opérations qu'elle visait et non pas les entreprises du même secteur ne réalisant pas ces opérations, pouvait présenter un caractère sélectif sans qu'il y ait lieu d'apprécier si cette mesure bénéficiait davantage aux entreprises de grande taille ». V. aussi V. CJUE, 4 juin 2015, aff. C-15/14, *Commission européenne c/ MOL Magyar Olaj-és Gázipari Nyrt*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:362.

227. CJUE, 21 décembre 2016, aff. jointes C-20/15 et C-21/15, *Commission européenne c/ World Duty Free Group SA e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2016:981, pt. 74.

met de considérer qu'un avantage fiscal octroyé par un *ruling* n'est pas sélectif si toutes les entreprises peuvent en bénéficier. Selon la méthodologie de la Cour, les *rulings* fiscaux sont susceptibles d'être qualifiés d'aides d'État dès lors qu'ils sont accordés selon des conditions sélectives ou qu'ils se rapportent eux-mêmes à une mesure fiscale sélective. Dans ce cas, les pratiques discrétionnaires des administrations fiscales entrent dans le champ du contrôle de la Commission européenne. L'identification du régime fiscal commun ou « normal » est déterminante afin de qualifier la sélectivité de la mesure. À l'occasion de la décision *World Duty Free II*<sup>228</sup> la Cour de justice va préciser la manière dont il faut procéder pour identifier le cadre de référence. Après avoir précisé que « la détermination du cadre de référence (...) doit découler d'un examen objectif du contenu, de l'articulation et des effets concrets des normes applicables en vertu du droit national de cet État »<sup>229</sup>, elle indique que « lorsque la mesure fiscale en question est inséparable du système général d'imposition de l'État membre concerné, c'est à ce système qu'il convient de se référer. En revanche, lorsqu'il apparaît qu'une telle mesure est clairement détachable dudit système général, il ne peut être exclu que le cadre de référence devant être pris en compte soit plus restreint que ce système général, voire qu'il s'identifie à la mesure elle-même, lorsque celle-ci se présente comme une règle dotée d'une logique juridique autonome et qu'il est impossible d'identifier un ensemble normatif cohérent en dehors de cette mesure »<sup>230</sup>. « Pour savoir si une mesure peut constituer elle-même le système de référence, il faut en vérifier le caractère "séparable" du système général d'imposition »<sup>231</sup>. Il ressort de ces éclaircissements méthodologiques que les *rulings* fiscaux ne sont pas en soi des aides d'État, les deux notions nécessitant pour se confondre l'existence d'un avantage fiscal sélectif.

**528.** Le Tribunal de l'Union européenne semble tenir cette position dans les premiers arrêts rendus au sujet des décisions de la Commission dans les affaires *Starbucks*<sup>232</sup>, *Fiat*<sup>233</sup> et *Apple*<sup>234</sup>. Tout en considérant que « la Commission était compétente, dans le cadre du contrôle des aides d'État, pour examiner si les *rulings* fiscaux contestés avaient constitué une

---

228. CJUE, 6 octobre 2021, aff. jtes C-51/19 P et C-64/19 P, *World Duty Free Group et Royaume d'Espagne contre Commission européenne*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2021:793.

229. Point 62 de l'arrêt *World Duty Free II*, précité, ECLI:EU:C:2021:793.

230. Point 63 de l'arrêt *World Duty Free II*, précité, ECLI:EU:C:2021:793

231. Flora SICARD, « Droit de l'Union européenne - Le critère de sélectivité en matière d'aides d'État : un « sfumato » savamment entretenu À propos de CJUE, gr. ch., 6 oct. 2021 – affaires du goodwill espagnol », *Revue de droit fiscal* 2022, n° 22

232. TUE, 24 septembre 2019, aff. jointes T-760/15 et T-636/16, *Royaume des Pays-Bas, soutenu par Irlande et Starbucks Corp., Starbucks Manufacturing Emea BV c/ Commission européenne*, ECLI:EU:T:2019:669.

233. TUE, 24 septembre 2019, aff. jointes T-755/15 et T-759/15, *Grand-Duché de Luxembourg, soutenue par Irlande, et Fiat Chrysler Finance Europe, soutenue par Irlande c/ Commission européenne*, ECLI:EU:T:2019:670.

234. TUE, 15 juillet 2020, aff. jointes T-778/16 et T-892/16, *Irlande et Apple Sales International et Apple Operations Europe c/ Commission européenne*, ECLI:EU:T:2020:338.

telle aide »<sup>235</sup>, les juges rappellent la nécessité pour la Commission d'apporter la preuve ferme et précise que le *ruling* est constitutif d'une aide d'État, car il octroie un avantage fiscal sélectif<sup>236</sup>. Saisie de pourvois contre ces arrêts, la Cour de justice de l'Union européenne sera amenée à préciser les contraintes théoriques entourant le contrôle des *rulings* fiscaux par le biais de la procédure des aides d'État.

## 2. La portée politique du contrôle des *rulings* fiscaux

**529. Des *rulings* fiscaux à l'origine d'une diminution sélective du montant de l'impôt.** L'enjeu juridique du contrôle des *rulings* fiscaux est étroitement lié aux enjeux politiques attachés à ces pratiques du fait de leurs conséquences économiques. La particularité des accords ciblés par la Commission européenne est qu'ils aboutissent, par le biais de mécanismes de transfert de bénéfices, à une réduction de l'assiette fiscale, limitant substantiellement le montant de l'impôt payé par ces entreprises. Les montants avancés par la Commission européenne sont d'ailleurs considérables puisqu'il s'agit d'économie d'impôts allant de 20 à 30 millions d'euros et jusqu'à 13 milliards d'euros pour la société Apple. Lors de sa prise de parole au sujet de la décision rendue le 30 août 2016 par la Commission européenne, Madame Margrethe Vestager, Commissaire européenne chargée de la Politique de concurrence, indique d'ailleurs que « l'enquête de la Commission a conclu que l'Irlande avait accordé des avantages fiscaux illégaux à Apple, ce qui a permis à cette dernière de payer nettement moins d'impôts que les autres sociétés pendant de nombreuses années. En réalité, ce traitement sélectif a permis à Apple de se voir appliquer un taux d'imposition effectif sur les sociétés de 1% sur ses bénéfices européens en 2003, taux qui a diminué jusqu'à 0.005% en 2014 ». Il n'est donc pas étonnant qu'en raison de ces conséquences économiques et financières et de son incidence sur le fonctionnement du marché intérieur, la question des *rulings* fiscaux se rattache à la politique menée par les autorités européennes en matière de lutte contre la concurrence fiscale dommageable<sup>237</sup>.

---

235. TUE, 24 septembre 2019, aff. jointes T-760/15 et T-636/16, *Starbucks c/ Commission européenne*, précité, ECLI:EU:T:2019:669.

236. A cet égard le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte estime d'ailleurs que « s'il (le Tribunal de l'Union européenne) n'a ainsi mis aucun obstacle théorique à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, il a, par cet arrêt, rendu cette lutte très difficile au plan pratique ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Les enjeux de l'affaire Apple après l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 15 juillet 2020 », *Revue de droit fiscal* 2020, n° 30-35.

237. Cette volonté n'est pas nouvelle puisque le point B du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises fait déjà référence à ces pratiques. V. CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, « Conclusions du Conseil ECOFIN du 1er décembre 1997 en matière de politique fiscale – Résolution du Conseil et représentants des Etats membres réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises – Fiscalité de l'épargne », 98/C 2/01, *JOUE* C n°2 du 6 janvier 1998, Annexe 1, p. 3.

530. En assimilant les *rulings* fiscaux à des aides d'État, c'est la réduction injustifiée de la base imposable que la Commission européenne souhaite réprimer, considérant davantage ces accords comme un moyen permettant à certains contribuables d'éviter l'impôt, que comme un moyen pour l'État membre d'encourager l'activité économique pour laquelle cet avantage fiscal est proposé. La Commission indique d'ailleurs que « dans ce contexte, la DG Concurrence se concentre sur les cas où il y a une violation manifeste du principe de pleine concurrence »<sup>238</sup>, au regard du cadre de référence. Ce principe issu des règles de droit fiscal international en matière de fixation de prix de transfert<sup>239</sup> est invoqué par la Commission afin de vérifier l'existence d'un avantage sélectif. En utilisant ce principe dans le contrôle des *rulings* fiscaux, la Commission démontre que les accords fiscaux consentis par les autorités nationales s'écartent d'une approximation fiable du résultat, tel qu'il aurait été déterminé entre des entreprises indépendantes. Ce décalage conduit à ce que ces transactions ne soient pas traitées de manière normale au regard de l'impôt, c'est-à-dire à ce que le montant de l'impôt payé soit manifestement sous-estimé au regard de la capacité économique des entreprises, et de leur capacité contributive en tant que contribuable<sup>240</sup>. À partir du principe de pleine concurrence, la Commission arrive à juger la normalité de l'imposition. Cette méthodologie a d'ailleurs été validée par le Tribunal de l'Union européenne à l'occasion des premiers arrêts rendus suite aux décisions de la Commission<sup>241</sup>. Les conséquences sont importantes puisque finalement

238. COMMISSION EUROPÉENNE, DG Competition, Internal Working Paper, du 3 juin 2016, « Background to the High Level Forum on State Aid », p. 5 et 6 : « Against this background, DG Competition's focus is on cases where there is a manifest breach of the arm's length principle ». Traduction par nos soins.

239. Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022, Paris, Éditions OCDE, 2022, point 1.8.

240. A ce sujet, la Commission européenne explique qu'elle « applique dans ce contexte le principe de pleine concurrence non pas comme base à "l'imposition" d'impôts qui ne seraient pas normalement dus dans le cadre du système de référence, mais comme référence afin de vérifier si le bénéfice imposable d'une succursale, auquel le système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés est appliqué, est déterminé de manière à faire en sorte que les sociétés intégrées non résidentes opérant par l'intermédiaire d'une succursale en Irlande ne bénéficient pas, dans le cadre de ces règles, d'un traitement de faveur par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence ». Finalement, le principe de pleine concurrence lui permet de vérifier qu'il n'a pas une différence de traitement injustifiée dans la détermination des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés, entraînant une rupture d'égalité entre les contribuables. V. Décision (UE) 2017/1283 de la Commission, du 30 août 2016, concernant l'aide d'État SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple, *JOUE L* n° 187 du 19 juillet 2017, pp. 1–110, considérant 256.

241. Pour quelques contributions à ce sujet, V. par exemple, Marianne DONY, « Rulings fiscaux et règles relatives aux aides d'État : quels enseignements tirer des arrêts Fiat et Starbucks ? », *Cahiers de droit européen* 2020, 56, n° 1, pp. 133-175; Olivier PEIFFERT, « Premiers arrêts du Tribunal de l'UE en matière de rescrits fiscaux : la Commission européenne perd un set mais remporte le match », *Revue de droit fiscal* 2019, n° 40; Dominique BERLIN, « Lutter contre l'évasion fiscale en contrôlant les aides fiscales : il ne suffit pas de vouloir pour pouvoir », *Revue des affaires européennes* 2021, 2020, n° 3, pp. 657-684; Moïse BECHINI, « Le difficile contrôle des rescrits en matière de prix de Transfert par la prohibition des aides d'État », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2020, n° 3, pp. 357-366.

cela conduit à définir l'imposition normale non pas sur la base de normes de droit national, telle que consenties par les citoyens, mais sur la base du critère de pleine concurrence même si celui-ci n'est pas repris en droit national.

**531.** En suivant ce raisonnement, la Commission européenne peut appréhender les mesures fiscales litigieuses comme une application avantageuse du régime fiscal général d'imposition des sociétés à un cas individuel, leur conférant la nature d'une aide d'État et imposant leur notification à la Commission européenne sous peine d'illégalité. En théorie, ces avantages fiscaux peuvent bénéficier à toutes les entreprises, en pratique, ils ne profitent qu'à certaines entreprises spécifiquement déterminées en raison de l'importance de leur capacité financière<sup>242</sup>.

**532. L'assimilation des *rulings* fiscaux aux aides d'Etat permettant un contrôle européen de l'exercice national de la compétence fiscale.** La volonté affichée par la Commission européenne de qualifier les *rulings* fiscaux en aides d'État a des effets politiques importants. Elle lui permet d'appréhender globalement le phénomène de concurrence fiscale, à travers sa cause, mais aussi ses effets. Tout d'abord, à partir de sa cause, car si les *rulings* fiscaux doivent être considérés comme des aides d'État alors conformément à l'article 108 du TFUE<sup>243</sup>, ces mesures fiscales doivent être notifiées et autorisées par la Commission européenne et sont, à défaut, considérées comme illégales. L'exercice de la compétence fiscale nationale qui tombe dans le champ du contrôle des aides d'État et donc le consentement de l'impôt qui peut être limité à travers l'examen de ces mesures par la Commission européenne. Cette position reprend la théorie doctrinale, déjà développée selon laquelle « l'application des dispositions procédurales de l'article 108 TFUE peut conduire à la mise sous tutelle des droits fiscaux nationaux par la Commission européenne, au détriment de la légalité fiscale »<sup>244</sup>. Il s'agit également de l'argument avancé par les requérants lors des recours contre les décisions de la Commission,

---

242. En dépit des premiers arrêts rendus par le Tribunal de l'Union européenne cette approche se justifie, selon nous, au vu de la spécificité des entreprises concernées par ces *rulings*. En effet, les régimes spécifiques accordés le sont au regard des capacités financières des entreprises en question, dont il est attendu qu'elles auront des retombées économiques importantes pour les États membres à l'origine des *rulings*. Si ces avantages fiscaux peuvent bénéficier à l'ensemble des sociétés, dans les faits, ils ne sont accordés qu'aux entreprises pour lesquels les États membres y voient une contrepartie économique importante.

243. Selon l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 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 ».

244. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Les enjeux de l'affaire Apple après l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 15 juillet 2020 », *Revue de droit fiscal* 2020, n° 30-35. V. aussi Thomas LUBBIG, « L'application de l'article 87 du traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'Etat communautaire ? », *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne* 2003, n° 465, pp. 124-128.

ces deniers invoquant une violation des articles 4 et 5 du TUE concernant l'attribution des compétences à l'Union européenne et dénonçant une « harmonisation déguisée en matière fiscale »<sup>245</sup>. L'assimilation des *rulings* fiscaux à des aides d'État permet de faire entrer un peu plus la fiscalité dans le champ d'application du droit de l'Union, bien que ce domaine ne soit pas de la compétence de l'Union européenne. Si cette démarche n'est pas nouvelle, il faut y voir la preuve supplémentaire que de l'affaiblissement des compétences fiscales nationales, et donc de la citoyenneté fiscale, s'intensifiera à mesure que l'harmonisation fiscale européenne demeurera limitée.

**533.** En second lieu, la qualification des *rulings* fiscaux comme des aides d'État permet à la Commission européenne d'examiner leur compatibilité avec le marché intérieur, et partant, d'ordonner leur récupération en cas d'incompatibilité. La Commission européenne s'y emploie en appliquant le principe de pleine concurrence au cadre de référence qu'elle retient, afin d'en déduire l'existence d'un avantage sélectif<sup>247</sup>. En plus d'appréhender la concurrence fiscale à partir de la mesure qui en est à l'origine, elle appréhende la concurrence fiscale à travers ses effets économiques sur le fonctionnement du marché. Comprise dans le cadre des *ruling* fiscaux, la récupération des aides d'États s'inscrit alors dans la volonté portée par la Commission européenne de « garantir une imposition effective là où les bénéficiaires sont réalisés »<sup>248</sup>. La Commission indique que « dans le cas d'une aide d'État illégale sous forme fiscale, le montant à récupérer doit être calculé sur la base d'une comparaison entre l'impôt effectivement payé et celui qui aurait dû être payé en application de la règle généralement applicable »<sup>249</sup>. Au-delà de rétablir les conditions de concurrence entre les acteurs évoluant sur le marché, la Commission européenne entend défendre, au niveau européen, le principe de nécessité, constaté par les citoyens et inhérent à la légitimité politique de l'impôt.

Qualifiées d'aides d'État illégales et incompatibles, les *rulings* fiscaux perdent leur intérêt

---

245. TUE, 24 septembre 2019, aff. jointes T-760/15 et T-636/16, *Royaume des Pays-Bas, soutenu par Irlande et Starbucks Corp., Starbucks Manufacturing Emea BV c/ Commission européenne*, ECLI:EU:T:2019:669, point 158. Dans l'arrêt *Apple* il est fait référence à une « harmonisation fiscale de facto ». V. TUE, 15 juillet 2020, aff. jointes T-778/16 et T-892/16, *Irlande et Apple Sales International et Apple Operations Europe c/ Commission européenne*, ECLI:EU:T:2020:338, point 116. Cet argument est sans surprise rejeté par les juges européens puisqu'il est de jurisprudence constante 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) paragraphe 1er du Traité »<sup>246</sup>

247. Les premiers arrêts du Tribunal de l'Union européenne ont d'ailleurs validé cette méthodologie. V. Olivier PEIFFERT, « Premiers arrêts du Tribunal de l'UE en matière de rescrits fiscaux : la Commission européenne perd un set mais remporte le match », *Revue de droit fiscal* 2019, n° 40.

248. COMMISSION EUROPÉENNE, Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires, 17 juin 2016, COM(2015) 302 final

249. COMMISSION EUROPÉENNE, Décision (UE) 2017/1283 du 30 août 2016 concernant l'aide d'État SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple, *JOUE L* n°187 du 19 juillet 2017, pp. 1–110, considérant 447.



économique puisque les montants d'impôts économisés doivent être récupérés par les États membres<sup>250</sup>. Dans l'esprit de la Commission, ce mécanisme a la vertu politique de rétablir une concurrence loyale au sein du marché intérieur, en décourageant certains États membres de permettre aux contribuables de se livrer à des pratiques fiscales agressives visant à minimiser ou échapper à leur devoir fiscal au sein de l'Union européenne. Dès lors, « ce ne sont (cependant) pas seulement les contribuables auxquels on a reproché une agressivité fiscale, mais également les États »<sup>251</sup>. *In fine*, que la répréhension des *rulings fiscaux* soit appréhendée à travers le contribuable ou à travers les États membres, la nécessité de l'impôt s'affirme en filigrane, au sens où la participation financière du contribuable est indispensable au fonctionnement de la collectivité, mettant l'accent sur la fonction politique de l'impôt et non plus seulement sur ses conséquences économiques.

**534.** Le Professeur Dominique Berlin estime que la démarche menée par la Commission européenne au sujet des *rulings* fiscaux porte davantage sur la moralité de ces pratiques que sur leur légalité<sup>252</sup>. Selon lui, « il ne s'agit pas de savoir si les entreprises multinationales doivent payer leur impôt ici ou là ou s'il est légal de minimiser son assiette imposable dans un État membre, mais seulement de savoir si cet État membre, en acceptant que ladite assiette soit minimisée, a accordé une aide d'État incompatible avec l'article 107 TFUE »<sup>253</sup>. Il ne s'agit pas de s'interroger sur le bien-fondé de ces mesures et sur leur influence dans les rapports entre les États, les citoyens et les contribuables, mais seulement de rechercher si elles sont constitutives d'un avantage sélectif, et partant d'une aide d'État. Ce que semble avoir rappelé avec fermeté le Tribunal de l'Union européenne dans l'affaire *Apple* en limitant les ambitions politiques de la Commission européenne par la nécessité d'apporter fermement la preuve que la mesure octroyée par voie de *ruling* constitue un avantage fiscal sélectif. En définitive, « la manière dont la Cour de justice appréhendera les objectifs poursuivis par les législateurs na-

---

250. Le Professeur Edoardo Traversa y voit un risque en terme de sécurité juridique. Selon lui, « cela va à l'encontre de la raison d'être même — pourtant admise par la Commission — d'un *ruling* destiné à fournir une certaine sécurité juridique aux entreprises. En affectant de manière négative la valeur d'un *ruling* par une remise en cause potentielle au regard des règles applicables aux aides d'État, la Commission fragilise le système tout entier des *rulings*. Il est donc important que les juridictions européennes se prononcent sur cette approche de la Commission. ». V. Edoardo TRAVERSA et Pierre Marie SABBADINI, « *Rulings* et aides d'État fiscaux : un état des lieux », *Journal de droit européen* 2017, n° 4, pp. 138-141.

251. Benoît DELAUNAY, « La planification fiscale agressive en droit fiscal de l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2015, n° 2, p. 242.

252. Il explique cette confusion par la contexte médiatique qui a entouré l'ouverture de ces procédures par la Commission européenne, à savoir l'affaire des Luxleaks qui a révélé au public et plus largement aux citoyens européens, l'existence de pratiques de planification fiscale autorisée, voire encouragée, par certains États membres. V. Dominique BERLIN, « Lutter contre l'évasion fiscale en contrôlant les aides fiscales : il ne suffit pas de vouloir pour pouvoir », *Revue des affaires européennes* 2021, 2020, n° 3, p. 658.

253. *Ibid.*, p. 659.

tionaux qui ont instauré des procédures de *rulings* ou de décisions anticipées »<sup>254</sup> affirmera ou non, les ambitions politiques poursuivies de la Commission européenne.

## **§2. Le principe de nécessité politiquement appréhendé à travers la citoyenneté fiscale**

**535.** La protection du principe de nécessité tel qu'il se dégage de l'action européenne se fonde principalement sur la protection du marché intérieur face aux atteintes que provoque la planification fiscale agressive. Au-delà de limiter les conséquences économiques dommageables de cette pratique, en renforçant au niveau européen le respect par le contribuable national de son devoir fiscal, ce sont les effets politiques du comportement de ce dernier qui sont également appréhendés puisque la nécessité de l'impôt s'exprime à travers son consentement par les citoyens. Dépassant le cadre du marché intérieur, l'objectif récent et désormais clairement poursuivi par la Commission européenne est celui de promouvoir la justice fiscale (A) afin de rétablir la confiance des citoyens à l'égard des systèmes fiscaux nationaux grâce à une imposition effective du contribuable, attestant de l'émergence d'un principe de nécessité européen (B).

### **A. La promotion européenne de la justice fiscale**

**536.** La promotion de la justice fiscale est une manière de préserver au niveau européen l'équilibre de la relation qui se noue, à partir du citoyen, entre les États membres et les contribuables, en réaffirmant le principe de la nécessité de l'impôt, garanti par le consentement de l'impôt. Afin de protéger les recettes fiscales, c'est l'accomplissement volontaire de son obligation fiscale par le contribuable qui est désormais visé par les initiatives européennes, et non pas seulement les effets économiques de son comportement sur le marché. La conception européenne de la justice fiscale renvoie donc à la manière particulière d'apprécier la nécessité de l'impôt au niveau européen. Il est ainsi possible de considérer les mesures européennes en faveur du rétablissement de l'obligation fiscale nationale comme une manière d'apprécier le caractère moral du comportement du contribuable (1), volonté qui se confirme à travers l'émergence d'une administration européenne de l'impôt, destinée à renforcer le respect de son devoir fiscal (2).

---

254. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État - L'identification des « paramètres pertinents pour établir la sélectivité » des avantages fiscaux », *Revue de droit fiscal* 2017, n° 26.

## 1. L'appréciation morale du comportement du contribuable national

**537. La promotion européenne de la justice fiscale afin de préserver l'équité fiscale.** Les mesures européennes, législatives et répressives, visant à lutter contre les effets de la concurrence fiscale dommageable et notamment l'évasion fiscale sont explicitement engagées en réponse à la nécessité de mettre en œuvre au sein de l'Union européenne une fiscalité plus juste et efficace<sup>255</sup>. Si les autorités européennes font référence à cet objectif, sans réellement le définir<sup>256</sup>, il apparaît de manière évidente qu'il faut l'interpréter comme un objectif politique, s'étendant au-delà du cadre du marché intérieur et désormais poursuivi dans l'intérêt des citoyens européens eux-mêmes. Pour le Professeur Céline Vissant, « la Commission en a fait une priorité politique essentielle et met en œuvre tous les instruments dont elle dispose pour assurer que l'impôt soit payé par tous pour plus de justice fiscale »<sup>257</sup>.

L'impératif de justice fiscale porté au niveau européen exige, selon l'approche de la Commission européenne, « de garantir des recettes durables, préserver le modèle social européen, assurer un environnement économique compétitif et préserver le consentement à l'impôt »<sup>258</sup>. Cette ambition a été renouvelée dans son plan d'action présentée en juillet 2020, pour une fiscalité équitable et simplifiée<sup>259</sup> à partir duquel elle souhaite lutter contre les abus fiscaux et aider les administrations fiscales face à l'intensification de la planification fiscale agressive, laquelle « profite aux contribuables les plus mobiles et les mieux conseillés, c'est-à-dire à ceux

---

255. 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, *JOUE L* n° 193, du 19 juillet 2016, p. 1-14.

256. A cet égard, le Professeur Michel Bouvier indique au sujet de justice fiscale qu'il s'agit d'« une notion volatile et quelque peu insaisissable, car variant dans le temps et dans l'espace. Elle dépend en effet des formes, des fonctions et des sens qui sont attribués à l'impôt à un moment donné et dans un lieu donné. La notion de justice fiscale – et c'est la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif. Le problème de fond est qu'il n'existe pas de “commune mesure” permettant d'être assuré sur la pertinence de sa définition » V. Michel BOUVIER, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *Revue Française de Finances Publiques* 2010, n° 112, pp. V-VIII. Sur les difficultés à définir la notion de justice fiscale en droit interne, V. aussi François BONNEVILLE, « Réflexions sur la notion de justice fiscale », *Gestion & Finances Publiques* 2017, n° 3, pp. 61-69 et Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Chapitre 4. - Justice fiscale : égalité fiscale ou morale fiscale ? » in *La justice fiscale (Xe-XXIe siècle)*, sous la dir. de Emmanuel de CROUY-CHANEL, Cédric GLINEUR et Céline HUSSON-ROCHCONGAR, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2020, pp. 427-440.

257. Céline VISSANT, « Chapitre 1. - Justice fiscale et Union européenne » in *La justice fiscale (Xe-XXIe siècle)*, sous la dir. de Emmanuel DE CROUY-CHANEL, Cédric GLINEUR et Céline HUSSON-ROCHCONGAR, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 370.

258. Commission européenne, *Une juste part. Une fiscalité européenne adaptée au XXI<sup>e</sup> siècle* : Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2018, p. 2, cité par *Ibid.*, p. 361.

259. Communication de la Commission au Parlement et au Conseil, « un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance », 15 juillet 2020, COM(2020) 312 final. Ces objectifs correspondent à deux des « trois piliers » mis en avant par la Commission européenne et sur lesquels repose la justice fiscale : la transparence fiscale, l'imposition effective et la bonne gouvernance fiscale mondiale. V. COMMISSION EUROPÉENNE, *Une juste part. Une fiscalité européenne adaptée au XXI<sup>e</sup> siècle* : Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2018, p. 4.

dont les capacités contributives sont les plus importantes »<sup>260</sup>. L'équité fiscale se rapporte au respect par les contribuables de leurs obligations fiscales afin que, nonobstant l'utilisation de leurs libertés de circulation, chacun paie sa juste part d'impôt<sup>261</sup>, c'est-à-dire contribue de manière juste et proportionnée au financement des dépenses publiques, garantissant ainsi la portée du principe du consentement de l'impôt et rappelant que « le respect de la règle fiscale est le premier geste d'exemplarité et de solidarité dans une société démocratique »<sup>262</sup>.

**538. La préservation de l'équité fiscale à travers la lutte contre l'amoralité fiscale.** Aussi, le droit de l'Union européenne n'appréhende désormais plus seulement l'obligation fiscale comme la conséquence d'une opération économique au sein du marché, mais également comme la traduction juridique de l'acte politique à l'origine du contrat social national. En luttant contre les pratiques fiscales agressives, le rapport du contribuable face « à l'accomplissement volontaire de ses obligations fiscales »<sup>263</sup> en tant que membre de la collectivité est visé, c'est-à-dire son sens moral. En effet, « tout autant qu'un statut, la citoyenneté est aussi une praxis, voire une vertu : une énergie morale, une force, au sens premier de ce dernier terme, et par extension une pratique conforme à un idéal, car elle participe de la recherche du bien ; d'un bien commun qui se trouve en chaque membre de la cité et dont il est avec tous comptable. La notion désigne alors l'action même de participer au corps politique et à la délibération commune, mais aussi au corps civil, au travers du respect des lois et des codes de la communauté, c'est-à-dire du civisme et de l'engagement en faveur de la collectivité »<sup>264</sup>. La lutte contre la planification fiscale agressive peut être interprétée comme une manière de lutter contre le comportement immoral du contribuable, le contournement de l'obligation fiscale par ce dernier indiquant son refus de participer financièrement aux dépenses de la collectivité, malgré le caractère indispensable de sa contribution pour financer les dépenses nécessaires à son fonc-

---

260. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 66.

261. A ce titre, selon l'analyse du Professeur Céline Viessant la justice fiscale européenne tend à assurer le respect du principe d'universalité. V. Céline VIessant, « Chapitre 1. - Justice fiscale et Union européenne » in *La justice fiscale (Xe-XXIe siècle)*, sous la dir. de Emmanuel DE CROUY-CHANEL, Cédric GLINEUR et Céline HUSSON-ROCHCONGAR, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 369. à 371.

262. François VILLEROY DE GALHAU, « Justice et fiscalité : Refonder un pacte de solidarité pour les réformes ? », *Etudes* 2007, 406, n° 4, p. 466. Dans son plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance présenté en 2020, la Commission européenne indique d'ailleurs que « l'équité fiscale est une pierre angulaire du modèle social européen, et ce, dans l'intérêt des entreprises et des citoyens ». V. Communication de la Commission au Parlement et au Conseil, du 15 juillet 2020, un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance, COM(2020) 312, p. 12.

263. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 48.

264. CONSEIL D'ÉTAT, « La citoyenneté. Être (un) citoyen aujourd'hui », Étude annuelle 2018, Les rapports du Conseil d'État, n°69, 2018, p. 23.

tionnement. De ce point de vue, si le contribuable n'est plus forcément citoyen, l'accomplissement de son obligation fiscale reste perçu comme un « devoir citoyen » au sens large. Dans ces conditions, « puisque la justice fiscale, pierre angulaire de la lutte contre la planification fiscale agressive, est une condition sine qua non pour une société démocratique stable et en paix, force est de constater que la fiscalité joue un rôle important en matière de gouvernance »<sup>265</sup>, *a fortiori* au niveau européen. La limitation des libertés de circulation du contribuable est indispensable afin de rétablir l'équilibre porté par le consentement de l'impôt entre les droits et les devoirs des contribuables et duquel dépend la légitimité de l'impôt. L'Union européenne appréhende la justice fiscale à partir de l'accomplissement par le contribuable de son devoir fiscal individuel.

**539. La revalorisation de la citoyenneté fiscale par la lutte contre l'incivisme fiscal.** En effet, « l'accomplissement volontaire des obligations fiscales implique que le contribuable accepte son effort fiscal, qu'il le juge légitime et nécessaire au maintien du lien social »<sup>266</sup>. En limitant au niveau européen les comportements immoraux de certains contribuables, c'est l'ensemble du « processus de décision fiscale »<sup>267</sup> national, sur lequel repose la légitimité de l'impôt, qui est renforcé. Au-delà, ce sont les valeurs de solidarité et d'égalité portées par l'impôt qui sont affirmées, puisque le comportement individuel du contribuable au sein du marché s'efface derrière la nécessité politique sociale de l'impôt. Comme l'explique Monsieur Nicolas Delande, « les relations de confiance entre les individus eux-mêmes exercent une influence sur le civisme fiscal »<sup>268</sup>, par conséquent en s'assurant que les contribuables font une utilisation « morale » de leur liberté de circulation, la portée politique de la citoyenneté en tant que fondement et justification de l'impôt est affirmée et par delà la légitimité de l'impôt incarnée par la citoyenneté fiscale est préservée.

## **2. Le renforcement de devoir fiscal national par l'administration européenne de l'impôt**

**540. Le Code européen du contribuable, illustration européenne du « nouveau civisme fiscal ».** Au delà de lutter contre les pratiques fiscales agressives, l'appréciation européenne de la nécessité fiscale se fait également positivement à travers différentes actions mises en

---

265. Anne KLETHI, « La prise en compte des stratégies agressives dans l'évaluation du respect par les entreprises des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance », *Cahier de fiscalité luxembourgeoise et européenne* 2022, 1, p. 45.

266. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 329.

267. Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *Revue française de finances publiques* 2010, n° 112, p. 26.

268. Nicolas DELALANDE, « Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. », *Revue d'histoire moderne et contemporaine* 2009, n° 2, p. 137.

place par la Commission européenne, afin d'améliorer et de faciliter les relations entre les contribuables et les administrations fiscales nationales dans un contexte européen marqué par l'utilisation des libertés de circulation. Le Code européen du contribuable, instrument juridique à disposition des contribuables de l'Union européenne, a été conçu dans le cadre du plan d'action présenté par la Commission pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>269</sup>, dont l'objectif est d'« assurer un équilibre entre les droits et les obligations des contribuables et des administrations fiscales »<sup>270</sup>. L'accomplissement volontaire de son obligation fiscale par le contribuable, dont dépend le civisme fiscal, peut être amélioré par une meilleure compréhension du système fiscal par ce dernier, notamment dans les rapports qu'il entretient avec les administrations fiscales. La distinction doctrinale avancée par le Professeur Michel Bouvier entre le « civisme fiscal classique » et le « nouveau civisme fiscal » dès lors apparaît. Selon l'auteur, « à la différence du civisme fiscal classique fondé uniquement sur la confiance du contribuable dans le processus politique de décision fiscale, le nouveau civisme suppose en sus des rapports de confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration. Il en résulte un déplacement du consentement de l'impôt du cadre politique vers le cadre administratif »<sup>271</sup>. La portée politique élargie du « nouveau civisme fiscal » ressort des dispositions du Code européen du contribuable puisque l'identification de principes généraux régissant les relations entre les contribuables de l'Union européenne et les administrations fiscales nationales « mettrait en évidence la valeur ajoutée d'une collaboration visant à améliorer le respect des obligations fiscales en tant que moyen de prévention de la fraude fiscale, de l'évasion fiscale et du contournement fiscal, qui limitent la capacité des États membres à percevoir les impôts et à mettre en œuvre leur politique économique »<sup>272</sup>. Le Code européen du contribuable est un moyen supplémentaire de s'assurer, au niveau européen, du respect par le contribuable national de son devoir fiscal et ainsi préserver la légitimité politique de l'impôt, procédant de la citoyenneté fiscale. Dès lors, « en faisant allusion aux "droits et obligations des contribuables", le Code européen du contribuable, publié par la Commission européenne en 2016, exprime la finalité d'établir un statut du citoyen-contribuable européen basé sur l'équi-

---

269. Adopté en 2016, ce code de conduite correspond à l'une des 34 mesures identifiées par la Commission européenne dans son plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, présenté le 6 décembre 2012. Il s'agit grâce à cet outil de répondre à l'objectif plus large d'« améliorer le respect des obligations fiscales ». V. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen et au Conseil, « Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », 6 décembre 2012, COM(2012) 722 final.

270. COMMISSION EUROPÉENNE, Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable, 24 novembre 2016.

271. Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *Revue française de finances publiques* 2010, n° 112, p. 26.

272. COMMISSION EUROPÉENNE, Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable, 24 novembre 2016, p. 5.

libre de droits et de devoirs cosmopolitiques »<sup>273</sup>.

**541. La citoyenneté fiscale visée à travers le Code européen du contribuable.** En plus de s'adresser aux contribuables, les dispositions de ce code font également référence au « citoyen ». Il est rappelé dès les premières lignes que « les impôts sont établis aux fins de couvrir les principales dépenses des États membres et de garantir leur viabilité. Les recettes perçues servent à préserver et à développer les services publics. Il est toujours primordial de percevoir le montant correct des impôts dus en vertu de la législation. Afin de protéger les droits des citoyens et d'être en mesure de maintenir les avantages et les services qu'ils peuvent attendre de la société, il est important de veiller à ce que les impôts soient perçus dans leur intégralité et dans les délais et que la fraude fiscale, l'évasion fiscale et le contournement fiscal soient évités et combattus »<sup>274</sup>. La nécessité de l'impôt en tant que « principe de garantie, lié au principe de consentement à l'impôt »<sup>275</sup>, et les effets de l'incivisme fiscal sur celui-ci sont visés. Le citoyen consent à l'impôt, car il est nécessaire au financement des dépenses publiques, justifiant d'imposer une obligation fiscale contraignante, limitative des droits et des libertés individuelles des contribuables. Pour autant, et *a fortiori* dans un contexte européen marqué par l'utilisation accrue des libertés de circulation, « acquiescer à la nécessité de l'impôt n'est ni immédiat ni évident, même dans un cadre démocratique. Cela suppose pour l'individu d'admettre qu'à travers les mécanismes de la décision collective, le souverain (dont il fait partie en tant que citoyen) a décidé le prélèvement, et de comprendre que l'utilisation de celui-ci relève également de la décision collective à laquelle il doit participer »<sup>276</sup>. Les dispositions du Code européen du contribuable indiquent d'ailleurs qu'« une condition préalable au bon fonctionnement des États membres est que tous les citoyens remplissent leurs obligations fiscales et contribuent aux recettes fiscales »<sup>277</sup> reprenant ainsi l'assimilation classique, mais désormais dépassée, entre le citoyen et le contribuable, et mettant davantage en avant la portée de ces dispositions sur la citoyenneté fiscale.

**542.** Sans faire explicitement référence à la citoyenneté fiscale, ni même au consentement de l'impôt, le Code européen du contribuable consacre divers principes généraux qui sont la

---

273. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 502.

274. COMMISSION EUROPÉENNE, Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable, 2016, p. 4.

275. Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, p. 25.

276. André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, p. 29.

277. COMMISSION EUROPÉENNE, Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable, 24 novembre 2016, p. 4.

reprise des principes fiscaux nationaux attachés à la citoyenneté. Aussi, les relations entre les contribuables et les administrations fiscales doivent-elles se fonder sur le principe de légalité<sup>278</sup>, et d'égalité<sup>279</sup> afin d'améliorer le respect par le contribuable de ses obligations fiscales et ainsi permettre une « *imposition effective* »<sup>280</sup>. La relation entre le contribuable et l'administration fiscale, en se fondant principalement sur le respect des principes fiscaux attachés à la citoyenneté, assure la légitimité de l'impôt, garantissant l'accomplissement volontaire par les contribuables de leur devoir fiscal. Ainsi, la réciprocité des engagements entre le contribuable et l'administration fiscale, énumérés dans le Code européen du contribuable, contribue au niveau européen, à l'acceptation individuelle de l'obligation fiscale nationale, procédant du consentement de l'impôt. La citoyenneté fiscale nationale, en tant que principe de légitimation de l'impôt, s'affirme face à la protection européenne dont bénéficie le contribuable. Dépassant la figure du citoyen-contribuable, les dispositions du Code européen du contribuable appréhendent le civisme fiscal non seulement à travers le comportement du contribuable, en tant que citoyen, mais aussi plus largement, à travers le « comportement citoyen » du contribuable, c'est-à-dire à travers son rapport face à la contrainte nationale de payer l'impôt dans le contexte européen. À cet égard, les personnes physiques tout comme les personnes morales sont concernées par les dispositions de ce Code.

**543. Un instrument juridique non contraignant.** Si d'une certaine manière, le Code européen du contribuable traduit la volonté politique de renforcer le civisme fiscal au sein de l'Union européenne, la portée de cet instrument est en pratique très limitée. Comme regrettent les Professeurs Alexandre Maitrot de la Motte et Edoardo Traversa, ce dernier est « resté lettre morte faute de soutien politique suffisant pour en faire un instrument contraignant pour les autorités fiscales des États membres »<sup>281</sup>. Dans ces conditions, il a seulement vocation à servir de « modèle de comportement à suivre à la fois pour les contribuables européens et les admi-

---

278. COMMISSION EUROPÉENNE, Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable, 24 novembre 2016, 3.1.1, p. 8 : « Les contribuables peuvent s'attendre : à ne payer que les impôts exigés par la législation ; à ce que les administrations fiscales appliquent la législation de manière raisonnable et cohérente ; à une transparence en ce qui concerne les intentions de la législation, de la réglementation et des procédures fiscales ; à ce que les décisions des administrations fiscales soient cohérentes avec la lettre de la loi ; à ce que les administrations fiscales n'appliquent des sanctions que dans les cas prévus par la législation ».

279. COMMISSION EUROPÉENNE, Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable, 2016, 3.1.2, p. 9 : « Les contribuables peuvent s'attendre : à ce que les administrations fiscales respectent le principe de non-discrimination et encouragent l'égalité de traitement devant la législation ; à ce que les administrations fiscales garantissent que les informations et les services sont accessibles à tous les contribuables en fonction de leurs besoins »

280. Font également partie de ces principes généraux, la présomption d'honnêteté, la courtoisie et la considération, le respect du droit, l'impartialité et indépendance, le secret fiscal et la protection des données, la respect de la vie privée, et la représentation des contribuables

281. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Droit fiscal européen (Chronique) », *Journal de droit européen* 2021, 6, n° 280, p. 301.



nistrations fiscales des États membres »<sup>282</sup>. Comme l'écrit Monsieur Thomas Destailleur, « il ne s'agit (...) pas, il faut bien le reconnaître, de la création d'une véritable catégorie juridique, mais davantage d'un document répertoriant les bonnes pratiques dans les relations entre les assujettis et les administrations fiscales nationales (la mise à disposition d'un calendrier pour le dépôt des déclarations fiscales, par exemple). La méthode n'est ici pas nouvelle : plutôt que de chercher à définir conceptuellement une notion juridique reposant sur des critères préalablement définis, les institutions européennes usent d'une notion générique à laquelle un certain contenu est rattaché et pouvant peu ou prou se superposer aux notions nationales sans créer de bouleversement »<sup>283</sup>. Au-delà, « la promotion de justes pratiques devant régir les relations entre les contribuables et l'administration, semble, en la matière, bien insuffisante. En effet, c'est l'inéquité de l'impôt lui-même, réelle ou ressentie, qui doit être combattue pour que cesse l'incivisme fiscal »<sup>284</sup>. Si le Code européen du contribuable entend améliorer le respect de l'obligation fiscale nationale, ce n'est pas aux dépens de la protection européenne accordée au contribuable. Tirant les conséquences de l'utilisation accrue par le citoyen européen, en tant que contribuable, de ses libertés de circulation, le principal avantage avancé par le code du contribuable est de permettre de « fournir aux citoyens européens une bonne source de connaissances concernant les principaux droits et obligations auxquels ils peuvent s'attendre dans leurs relations avec l'administration fiscale d'un État membre différent de leur État de résidence ». De plus, les engagements relatifs au « respect du droit »<sup>285</sup> témoignent de l'équilibre ambigu entre l'exclusivité de la compétence fiscale nationale et le respect du droit de l'Union européenne. S'il est attendu des administrations fiscales qu'elles luttent contre la fraude et l'évasion fiscale et réciproquement des contribuables qu'ils ne se soustraient pas à l'impôt en tirant profit des incohérences des législations nationales, un tel objectif ne doit pas engager des restrictions discriminatoires aux libertés économiques qui ne soient pas justifiées. Ainsi, s'il s'agit de lutter contre les atteintes portées à la citoyenneté fiscale par les pratiques inciviques des contribuables, c'est uniquement dans le cadre du respect de la protection européenne accordée au contribuable.

**544. La poursuite de l'administration européenne de l'impôt.** Les nouvelles actions engagées par la Commission européenne se poursuivent dans ce sens. Dans son plan d'action

---

282. COMMISSION EUROPÉENNE, Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable, 24 novembre 2016, p. 5.

283. THOMAS DESTAILLEUR, « Chapitre 4 - L'impôt Européen est-il un anachronisme ? » in *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, sous la dir. de Eric CARPANO et Gaëlle MARTI, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 426.

284. Anne-Gaël HAMONIC-GAUX, « Les sources européennes du nouveau civisme fiscal : l'adoption d'un Code européen du contribuable », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, p. 272.

285. COMMISSION EUROPÉENNE, Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable, 24 novembre 2016, 3.1.5, p. 9.

pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance, la Commission européenne reconnaît que le paiement de l'impôt est une étape cruciale du processus d'imposition et indique que « pour améliorer le respect des obligations en matière de paiement d'impôts, les administrations fiscales devraient employer de nouvelles solutions pour interagir avec les contribuables, par exemple en recourant à une approche comportementale ou à une conformité coopérative »<sup>286</sup>. Pour simplifier la vie des contribuables, la Commission a pris une initiative sur la « Charte des droits des contribuables », devant aboutir à la publication d'une « communication faisant le point sur les droits dont jouissent les contribuables en vertu du droit de l'Union, accompagnée d'une recommandation adressée aux États membres visant à faciliter la mise en œuvre des droits des contribuables et à simplifier les obligations fiscales »<sup>287</sup>. En définitive, l'administration européenne de l'impôt doit permettre une clarification des règles fiscales et une simplification des pratiques fiscales afin de faciliter « le respect des obligations fiscales tout en améliorant la qualité de la relation entre contribuables et administrations fiscales »<sup>288</sup>.

## **B. L'hypothèse d'un principe de nécessité de l'impôt européen**

545. Les précédents développements montrent que pour préserver la légitimité de l'impôt, la portée politique du devoir fiscal doit être rétablie au niveau européen. Pour cela, au-delà de promouvoir l'accomplissement volontaire de son obligation fiscale par le contribuable national, l'obligation fiscale elle-même doit être repensée dans le cadre de l'Union européenne, ce qui pose la question de l'impôt européen. Face aux conséquences économiques et politiques liées aux pratiques fiscales agressives mises en œuvre par les entreprises, et aux enjeux démocratiques liés au consentement de l'impôt que cette question recouvre, la création d'un impôt européen sur les sociétés est depuis plusieurs années au centre des débats (1), cette discussion s'étant élargie dans le cadre du plan de relance européen décidé suite à la crise du coronavirus (2).

---

286. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement et au Conseil, « un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance », 15 juillet 2020, COM(2020) 312 final, p. 11. La conformité coopérative a pour but de promouvoir une plus grande conformité fiscale sur la base d'une coopération, d'une confiance et d'une transparence renforcées entre les administrations fiscales.

287. Communication de la Commission au Parlement et au Conseil, du 15 juillet 2020, un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance, COM(2020) 312 final, p. 16.

288. Astrid VAN MIERLO, « Un paquet européen en faveur d'une fiscalité équitable et simplifiée. Focus sur la fiscalité directe », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, p. 21.

## 1. La création discutée d'un impôt européen sur les sociétés

**546. Le projet européen d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés.** S'il n'existe à l'heure actuelle aucune intégration positive en matière d'impôt direct, de nombreuses réflexions sur l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés ont déjà été menées et font partie des projets régulièrement discutés au niveau européen, et désormais international<sup>289</sup>. C'est le cas du projet de création d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), discuté dès le début des années 2000<sup>290</sup> et aboutissant en 2011 à la proposition par la Commission européenne d'une directive<sup>291</sup>. Conçue comme un ensemble unique de règles permettant de déterminer le résultat imposable des sociétés résidentes dans l'Union européenne ou y ayant des établissements stables, l'ACCIS s'inscrivait initialement dans la volonté de garantir au niveau européen, un cadre d'imposition plus favorable pour les entreprises. Les sociétés aux activités transfrontalières devaient pouvoir déterminer leur résultat fiscal selon un régime européen unique et non plus selon le régime fiscal national de l'État membre dans lequel chacune de leurs activités était exercée. Concrètement, les entreprises n'auraient dû remplir qu'une seule déclaration fiscale pour l'ensemble de leurs activités européennes. Le résultat imposable consolidé au niveau européen pour l'ensemble du groupe<sup>292</sup>, à travers l'agrégation des résultats fiscaux de tous les établissements membres du groupe, aurait ensuite été réparti entre chacun par l'application d'une formule de répartition définie par les dispositions de la directive ACCIS elle-même et fonction du capital physique, du nombre d'employés, de la masse salariale et du chiffre d'affaires, puis soumis au taux d'imposition national du lieu d'établissement de la société. Les résultats fiscaux consolidés au niveau européen auraient permis de constituer une assiette imposable européenne, afin, entre autres, de « réduire pour les entreprises les possibilités illégitimes ou non prévues de planification fiscale

---

289. A ce titre, 136 pays membres de l'OCDE se sont entendus en 2021 sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. L'accord passé par ces États permettra une nouvelle répartition des droits d'imposition entre les États, et l'application d'un taux d'imposition minimum de 15 % aux entreprises multinationales à compter de 2023.

290. Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, du 23 octobre 2001, Vers un marché intérieur sans entraves fiscales. Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union, COM(2001) 582. V. aussi 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.

291. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 16 mars 2011, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121 final.

292. Thierry LAMBERT, « De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne », *Revue Trimestrielle de Droit Commercial et de Droit Economique* 2009, n° 3, p. 517 ; Daniel GUTMANN, « Les enjeux de l'ACCIS pour les groupes français », *Revue de droit fiscal* 2012, n° 47 et Huelya CELEBI, « CCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income Taxation Dilemma within the EU, The », *EC Tax Review* 2013, 22, n° 6, pp. 289-298.

liées à l'application parallèle de 27 régimes d'imposition des sociétés dans l'Union »<sup>293</sup>, tout en maintenant la concurrence fiscale européenne, à travers l'application des taux d'imposition nationaux au montant de l'assiette imposable ré-attribué à chaque État membre. L'assiette fiscale ainsi harmonisée, seule la concurrence sur les taux aurait pu continuer de s'exercer. C'est l'une des raisons<sup>294</sup> pour laquelle les États membres ont manifesté leur réticence<sup>295</sup>, « *hypothèqu(ant) la transformation de cet impôt en impôt européen* »<sup>296</sup>.

**547. L'évolution de l'objectif politique poursuivi par le projet ACCIS.** Un temps laissé en suspens, la Commission renouvela son ambition de parvenir à l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés<sup>297</sup> à laquelle allaient s'ajouter deux propositions spécifiques, également aban-

293. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 16 mars 2011, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121 final, p. 92. La consolidation des résultats fiscaux conduirait à intensifier l'échange d'information entre les administrations fiscales, conduisant à renforcer la coordination administrative entre les États membres afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. V. en ce sens, Karim BERTHET, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe, Etats-Unis*, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2015, p. 62.

294. Le second problème concernait les critères retenus pour la répartition de l'assiette imposable entre les États membres. Selon le projet de directive seul le chiffre d'affaires, la main d'œuvre, et les immobilisations corporelles auraient été pris en compte dans la clé de répartition, excluant les actifs incorporels. Aussi, certains États membres s'opposaient à une telle évolution puisqu'elle désavantageait les pays attirant principalement la localisation des actifs immatériels, notamment à travers la mise en place de régime d'imposition favorable.

295. Dans un environnement fiscal concurrentiel comme l'Union européenne, c'est dans la détermination de l'assiette que les États membres exercent le plus librement leur compétence fiscale. En effet, si les taux d'imposition dépendent également de la compétence exclusive des États membres, la concurrence fiscale européenne joue davantage sur ce critère, celui-ci étant pour le contribuable, l'aspect le plus visible et le plus intelligible du régime d'imposition. Ainsi, si les États membres conservent davantage de liberté dans la détermination de l'assiette, la concurrence fiscale européenne les poussent à aligner à la baisse leur taux d'imposition. A ce titre, une étude menée pour la Commission européenne montre que si le taux de l'impôt sur les sociétés diminue dans l'ensemble des États membres, les assiettes demeurent très disparates. V. COMMISSION EUROPÉENNE, *Taxation Trends in the European Union, Data for the member states, iceland and norway*, 2017 edition. Par conséquent, comme l'explique le Professeur Daniel Gutmaan, « elle (l'ACCIS) ne saurait cependant dissimuler que les États poursuivent des intérêts qui leur sont propres. A travers l'harmonisation de l'assiette, la concurrence sur les taux devient plus claire ». V. Daniel GUTMANN, « Les enjeux de l'ACCIS pour les groupes français », *Revue de droit fiscal* 2012, n° 47. Sur cet aspect V. aussi Agnès BÉNASSY-QUÉRÉ, Alain TRANNOY et Guntram WOLFF, « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », *Notes du conseil d'analyse économique* 2014, n° 4, p. 3, Christoph SPENGLER, « Common Corporate Consolidated Tax Base-Don't Forget the Tax Rates », *EC Tax Review* 2007, 16, n° 3, pp. 118-120 et Eric MEIER et Bénédicte AUBERT, « L'ACCIS : réalité proche ou projet trop ambitieux ? », *Revue de droit fiscal* 2011, n° 15. et Nicolas VERGNET, « La baisse des taux et la non-harmonisation des assiettes : une situation paradoxale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 2, pp. 203-217.

296. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 365.

297. Suite à sa proposition de 2011, et face à l'enlisement du projet d'ACCIS, la Commission européenne présente en juin 2015 une stratégie pour relancer ce projet selon des modalités simplifiées, mais toujours avec pour objectif de rendre l'imposition des sociétés au sein de l'Union européenne plus équitable, plus compétitive et favorisant la croissance. Dans cette seconde proposition elle tempère ses ambitions en retenant une mise en place de l'ACCIS progressive, l'idée étant que les États membres se soient mis d'accord sur une assiette commune

données, visant à faire converger le projet ACCIS avec les enjeux posés par la fiscalité des entreprises évoluant dans le secteur numérique : une proposition de directive concernant « les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative »<sup>298</sup> et une proposition de directive mettant en œuvre un « système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques »<sup>299</sup>. Les négociations relatives à l'adoption de ces directives ont fait apparaître de nombreux désaccords entre les États membres. Cette seconde directive n'a pas recueilli l'unanimité nécessaire à son adoption lors du Conseil ECOFIN du 4 décembre 2018, conduisant certains Parlements nationaux à voter, dans le cadre de l'exercice du consentement de l'impôt, la création de taxes nationales sur le numérique : preuve de la volonté commune d'une partie des citoyens de l'Union européenne de taxer ce secteur au regard de la nécessité de l'impôt.

**548. Le principe de nécessité appréhendé par le biais du projet d'ACCIS.** Bien que ces propositions aient été abandonnées, une lecture comparée des motifs avancés par la Commis-

---

par le biais d'une première directive (ACIS), avant de procéder à sa consolidation par le biais d'une seconde directive. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 25 octobre 2016, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2016) 683 final. V. aussi Pierre MOSCOVICI, « Tough measures needed to reform tax on corporate profits », *EC Tax Review* 2016, 25, n° 1, pp. 2-3 et Daniel GUTMANN et Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, « CC(C)TB and International Taxation », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 5, pp. 233-245. Plus récemment cet objectif, a été ré-affirmé dans le cadre des discussions concernant le Plan de relance pour l'Europe et confirmé dans le cadre d'un accord interinstitutionnel. V. Accord interinstitutionnel entre le Parlement européen, le Conseil de l'Union européenne et la Commission européenne, du 16 décembre 2020, relatif à la discipline budgétaire, la coopération en matière budgétaire et la bonne gestion financière, ainsi que sur de nouvelles ressources propres, comportant une feuille de route en vue de la mise en place de nouvelles ressources propres, *JOUE L* n°433I du 22 décembre 2020, pp. 28-46, p. 46 : « la Commission, sur la base d'analyses d'impact, proposera de nouvelles ressources propres additionnelles, qui pourraient inclure(...) une nouvelle assiette commune pour l'impôt sur les sociétés ».

298. A cette fin, la Commission européenne proposait de mettre en place une définition juridique de la présence numérique dans les États membres. Cette définition devait s'ajouter au concept de présence physique classiquement retenue dans les systèmes fiscaux nationaux pour l'application de l'impôt sur les sociétés. Autrement dit, il s'agissait d'étendre le concept de territorialité afin de faire entrer dans le champ de l'impôt sur les sociétés, les entreprises qui réalisent des activités numériques et cela alors même qu'elles n'ont sur l'État membre concerné aucune présence physique. La définition de la présence numérique reposait sur trois critères non cumulatifs, soit des revenus supérieurs à 7 millions d'euros par an pour la fourniture de services numériques dans un État membre donné ; soit plus de 100.000 utilisateurs par an dans le même État membre ; soit plus de 3.000 contrats signés par une entreprise numérique et une autre société, par an, dans cet État membre. L'impôt sur les sociétés ainsi moderniser devait permettre une corrélation entre la taxation des bénéfices avec le lieu de création de la valeur, afin de garantir une imposition plus juste et efficace.

299. Dans l'attente de la transposition définitive de la « présence numérique » dans les législations nationales, les entreprises du secteur numérique devaient être taxées au taux forfaitaire de 3% à raison du chiffre d'affaires réalisé sur le territoire de chaque État membre lorsque leurs bénéfices n'y sont pas taxés. Étaient principalement concernées les entreprises tirant leur profit grâce aux données des utilisateurs, comme les moteurs de recherche ; mais aussi des services qui permettent aux utilisateurs d'interagir avec d'autres utilisateurs et qui facilitent la vente de biens et de services entre eux. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 21 mars 2018, concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM (2018) 148 final.

sion à la justification de ces dernières propositions face à ceux initialement avancés en 2011 au sujet du projet ACCIS témoigne de l'évolution de l'objectif politique poursuivi par cette dernière. Face à l'intensification, de la concurrence fiscale européenne et mondiale, la volonté principalement mise en avant de promouvoir le bon fonctionnement du marché dans l'intérêt des entreprises, s'est progressivement effacée derrière la volonté désormais explicitement affichée de limiter l'érosion des bases imposables nationales afin de préserver une imposition juste et efficace dans l'intérêt des contribuables et au-delà des citoyens. La légitimité de l'impôt, incarnée par la citoyenneté fiscale, est désormais en jeu. Si le fonctionnement du marché demeure le principal fondement juridique à l'appui de l'harmonisation européenne de la fiscalité directe, sa justification évolue. À l'objectif économique visant à moderniser et simplifier l'environnement fiscal des entreprises dans le cadre du marché intérieur, s'ajoute désormais un objectif politique dépassant ce cadre : celui de promouvoir la justice fiscale à travers le respect de son devoir fiscal par le contribuable. En se concentrant principalement sur la détermination de l'assiette imposable des entreprises, la localisation des bénéfices permise par l'exercice des libertés de circulation est finalement visée par ces initiatives européennes. L'harmonisation de l'impôt sur les sociétés est dorénavant envisagée par la Commission européenne comme le moyen de concilier la protection européenne du contribuable avec la nécessité de sa contribution aux charges publiques. En ressort un équilibre politique nouveau selon lequel, si dans le cadre du marché intérieur, le contribuable peut exercer ses libertés de circulation, c'est dans la mesure où il paie sa juste part d'impôt au regard du principe de nécessité. Ainsi, à la protection européenne du contribuable s'ajoute la reconnaissance européenne, du principe de nécessité attaché au consentement de l'impôt. Dans cette perspective, et bien que ces dispositions ne s'adressent qu'aux entreprises, il s'agit d'une certaine manière de rétablir, au niveau européen, la perception du devoir fiscal en tant que composante de la citoyenneté, c'est-à-dire de rétablir la légitimité de l'impôt incarnée par la citoyenneté fiscale. En faisant dépendre la légitimité de l'impôt de l'harmonisation fiscale européenne, l'exclusivité du lien politique qu'entretient l'État membre avec ses citoyens, à travers le consentement de l'impôt, dont dépend l'exercice de sa compétence fiscale, est finalement concurrencé. Aussi, bien qu'une très large majorité des citoyens européens se soit déclarée favorable à une refonte des règles d'imposition, notamment dans le cadre de l'imposition des entreprises du secteur numérique<sup>300</sup>, l'ensemble

---

300. Lors de la conférence de presse sur les nouvelles propositions pour une fiscalité juste et effective de l'économie du numérique, Monsieur Moscovici, alors Commissaire aux Affaires économiques et financières, à la Fiscalité et à l'Union douanière, remarquait que selon « le résultat d'une consultation publique, (qui a montré que) plus de 82% des citoyens sont favorables à une refonte des règles de l'impôt sur les sociétés pour relever les défis posés par la technologie numérique (*let me also add that our proposals are the result of a public consultation, which showed that more than 82% of citizens support a recast of corporate tax rules to meet the challenges provided by digital technology*) ». Traduction par nos soins.

de ces propositions « dû faire face à l'obstacle de l'unanimité »<sup>301</sup> du fait de la portée politique, mais aussi symbolique d'une telle évolution. D'autant qu'il n'est pas exclu qu'après la création d'un régime fiscal européen pour les personnes morales, ce soit l'harmonisation du traitement fiscal des personnes physiques, également citoyens européens, qui soit envisagée.

## 2. Une discussion élargie dans le cadre plan de relance

**549. Le principe de nécessité de l'impôt confirmé dans le cadre du plan de relance.** C'est dans le cadre de la gestion européenne de la crise de la COVID-19 que se sont poursuivies les discussions en matière de fiscalité des entreprises et plus largement de fiscalité directe. La Commission a présenté le 15 juillet 2020 un « paquet fiscal » destiné à renforcer l'équité fiscale, à intensifier la lutte contre les pratiques fiscales abusives, à mettre un terme à la concurrence fiscale déloyale, à améliorer la transparence fiscale, et à simplifier les règles et les procédures fiscales au sein du marché unique<sup>302</sup>. Il comprend trois initiatives parmi lesquelles figure un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance<sup>303</sup> comprenant vingt-cinq actions. Dans ce cadre, la Commission européenne confirme l'objectif de justice poursuivi à l'appui de sa politique fiscale, et le renforce en l'inscrivant dans le contexte économique particulier lié à la crise de la COVID-19. Elle affirme clairement que « les politiques fiscales de l'Union doivent garantir que tout citoyen et toute entreprise paient leur juste part » et précise qu'elle « intensifiera sa lutte contre la fraude fiscale et d'autres pratiques déloyales. Cela aidera les États membres à générer les recettes fiscales nécessaires pour faire face aux difficultés majeures provoquées par la crise actuelle »<sup>304</sup>. À travers le plan d'action, la nécessité de la contribution commune au financement des dépenses publiques dans le contexte économique particulier lié à la crise de la COVID-19 se dégage. Il apparaît indispensable que les contribuables respectent leur devoir fiscal afin de garantir des recettes fiscales suffisantes, celles-ci ayant diminué du fait des conséquences économiques de la crise, pour financer les dépenses publiques, ces dernières ayant dans le même temps augmenté, et y faire face. La nécessité de l'impôt est clairement visée.

---

301. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Les propositions de la Commission européenne pour la fiscalité des entreprises au XXI<sup>e</sup> siècle », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 21. Pour les implications de la règle de l'unanimité en matière fiscale V. *supra*.

302. Pour des études sur ce « paquet fiscal », V. Patrice PILLET, « L'avenir de la TVA dans le cadre du plan d'action de la Commission européenne pour une fiscalité équitable et simplifiée », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 12-16; Astrid VAN MIERLO, « Un paquet européen en faveur d'une fiscalité équitable et simplifiée. Focus sur la fiscalité directe », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 17-21; Benjamin ANGEL et Maxime MONLÉON, « Le code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 22-27.

303. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, du 15 juillet 2020, un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance, COM (2020) 312 final.

304. *Ibid*, p. 1.

**550. La création de nouvelles ressources propres afin de financer l'augmentation des dépenses publiques européennes.** Le plan de relance sur lequel se sont accordés les États membres lors de la réunion extraordinaire du Conseil européen des 17, 18, 19, 20 et 21 juillet 2020 et apportant une réponse européenne aux difficultés économiques liées à la crise de la COVID-19 le confirme. Concrètement, ce plan s'articule autour de deux éléments complémentaires, d'une part l'initiative « Next Generation EU », instrument de financement temporaire, alimenté par des fonds empruntés par la Commission européenne sur les marchés de capitaux<sup>305</sup> et destiné à financer les dépenses européennes liées aux effets économiques et sociaux causés par la pandémie du coronavirus, tout en étant associé d'autre part, à un nouveau cadre financier pluriannuel apportant une réponse économique sur le long terme. Conformément à l'article 312 du TFUE selon lequel « le cadre financier pluriannuel vise à assurer l'évolution ordonnée des dépenses de l'Union dans la limite de ses ressources propres » et compte tenu de la taille jusqu'alors limitée du budget de l'Union européenne, les ressources propres qui l'alimentent doivent nécessairement augmenter afin de permettre à la Commission européenne de mobiliser les financements nécessaires à ces nouvelles dépenses. Est prévue la mise en œuvre de deux prélèvements européens portant sur l'environnement, la contribution sur les déchets plastiques et le mécanisme d'ajustement carbone aux frontières<sup>306</sup>. Est également envisagée la création d'une taxe européenne sur les transactions financières<sup>307</sup>.

**551. Le projet ACCIS remplacé par le projet « BEFIT ».** C'est dans ce contexte que la discussion sur le projet d'ACCIS a été relancée, l'accord interinstitutionnel entre le Parlement européen, le Conseil européen et la Commission prévoyant également que « la Commission, sur la base d'analyses d'impact, propose(ra) de nouvelles ressources propres additionnelles, qui pourraient inclure(...) une nouvelle assiette commune pour l'impôt sur les sociétés »<sup>308</sup>. Le programme présenté le 18 mai 2021 par la Commission européenne en matière de fiscalité des entreprises et visant à promouvoir un système fiscal « solide, efficace et équitable » dans

---

305. La Commission est ainsi autorisée à emprunter à hauteur d'un montant maximal de 750 milliards d'euros.

306. Décision (UE, EURATOM) 2020/2053 du Conseil, du 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, *JOUE* L n°424 du 15 décembre 2020, pp.1-10.

307. Décision (UE, EURATOM) 2020/2053 du Conseil, du 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, *JOUE* L n°424 du 15 décembre 2020, pp. 1-10. Initialement, il était également prévu la création d'une taxe européenne portant sur les services numériques. Mais, suite à la pression des États-Unis, ce projet a été gelé par l'Union européenne dans le cadre des négociations sur la réforme mondiale de la fiscalité des multinationales menées par l'OCDE.

308. Accord interinstitutionnel entre le Parlement européen, le Conseil de l'Union européenne et la Commission européenne, du 16 décembre 2020, relatif à la discipline budgétaire, la coopération en matière budgétaire et la bonne gestion financière, ainsi que sur de nouvelles ressources propres, comportant une feuille de route en vue de la mise en place de nouvelles ressources propres, *JOUE* L n°433I du 22 décembre 2020, pp. 28-46, p. 46.



l'Union européenne<sup>309</sup>, fait évoluer cet objectif. Face à l'inertie politique attachée au projet ACCIS, celui-ci sera remplacé par le projet « *Business in Europe : Framework for Income Taxation* » (« *BEFIT* »), fournissant un régime fiscal unique en matière d'impôt sur les sociétés afin de garantir une répartition équitable de l'imposition entre les États membres<sup>310</sup>. L'initiative « *BEFIT* » s'apparente davantage à une refonte du projet ACCIS, dans le cadre des propositions de l'OCDE sur la réforme fiscale mondiale, qu'à son abandon. Elle en reprend finalement les principales caractéristiques<sup>311</sup>, en définissant les règles d'un système unique d'imposition des sociétés dans l'ensemble de l'Union européenne fondé sur la détermination d'une assiette fiscale commune et une répartition de résultat imposable entre les différents États membres sur la base d'une clé de répartition<sup>312</sup>. Aussi, sans s'être véritablement débarrassée de ce « serpent de mer de la fiscalité directe européenne »<sup>313</sup>, la Commission européenne tente d'inscrire le projet européen d'impôt sur les sociétés dans une nouvelle dynamique politique.

**552.** S'il devait conserver ces modalités juridiques, le nouveau projet « *BEFIT* » ne répondrait pas, selon la définition doctrinale de l'impôt<sup>314</sup>, aux caractéristiques d'un véritable

---

309. La Commission européenne y définit une vision à long et à court terme pour aider l'Europe à se relever de la pandémie de COVID-19 et pour garantir des recettes publiques suffisantes au cours des prochaines années. L'objectif est de créer un environnement équitable et stable pour les entreprises, afin de stimuler une croissance durable et génératrice d'emplois, mais aussi d'accroître l'autonomie stratégique ouverte de l'Union européenne.

310. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Les propositions de la Commission européenne pour la fiscalité des entreprises au XXI<sup>e</sup> siècle », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 21 ; Laurence IDOT, « Un petit pas vers une fiscalité commune des entreprises », *Revue Europe* 2021, n° 6.

311. A ce titre la Commission indique que « les travaux relatifs au pilier 1 ont fait ressortir un intérêt pour une approche différente en ce qui concerne la répartition des droits d'imposition, qui consisterait à utiliser une formule pour la réattribution d'une petite partie de la base d'imposition. L'initiative BEFIT s'appuiera sur cette démarche et la fera progresser afin de créer un système plus simple au sein du marché unique. Contrairement au pilier 1, qui prévoit que les règles actuelles et la réattribution des bénéfices selon une formule fonctionneraient en parallèle, l'initiative BEFIT remplacerait les règles actuelles pour l'attribution de la base d'imposition au sein du marché unique pour les entreprises relevant du champ d'application par la formule de répartition ». V. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, du 18 mai 2021, Fiscalité des entreprises pour le XXI<sup>e</sup> siècle, COM(2021) 251 final, p. 1. V. aussi COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de Directive du Conseil, du 22 décembre 2021, relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union, COM(2021) 823 final.

312. Le projet BEFIT diffère principalement du projet initial d'ACCIS en ce qu'il prend en compte les actifs incorporels dans la clé de répartition de résultat imposable consolidé entre les États membres, répondant ainsi à l'une des réticences des États membres.

313. Benoît DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 126, p. 53.

314. D'après la définition classique de l'impôt, communément attribuée à Gaston Gèze, « il s'agit d'une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ». Selon ces caractéristiques, l'impôt sur les sociétés ne pourrait pas être qualifié d'impôt européen puisque l'Union européenne n'exercerait aucun pouvoir de contrainte sur les contribuables redevables de l'impôt sur les sociétés, ces derniers restant des contribuables nationaux dans la mesure où les recettes fiscales demeureraient directement affectées au budget des États membres.

impôt européen, mais seulement à celles d'un impôt national harmonisé. Pour autant, cette évolution si elle devait se concrétiser permettrait de consolider, au niveau européen, le principe de nécessité attaché au consentement de l'impôt, en renforçant l'accomplissement par les entreprises de leur obligation fiscale, témoignant d'un glissement de la citoyenneté fiscale, en tant que principe de légitimation de l'impôt, au-delà du cadre national.

**553. L'émergence discutable d'un principe de nécessité de l'impôt européen.** Subséquemment, l'évolution sans précédent du financement du budget européen, à travers la création envisagée de nouvelles ressources propres de nature fiscale<sup>315</sup>, pourrait conduire à l'affirmation d'un véritable principe de nécessité européen, par la contribution directe des contribuables, désormais européens, au financement des dépenses de l'Union européenne, matérialisant l'existence d'une créance fiscale européenne. En l'absence d'un consentement européen de l'impôt auquel se rattacherait directement ce principe de nécessité, une telle affirmation doit être nuancée. Bien que le Parlement européen tienne un rôle dans le processus décisionnel relatif aux ressources propres en rendant un avis dont le Conseil doit tenir compte dans l'élaboration de sa décision sur les ressources propres<sup>316</sup>, l'implication politique du citoyen se fait davantage au niveau national, à travers l'approbation nécessaire de la décision sur les ressources propres par les Parlements nationaux, qu'au niveau européen. De surcroît, la participation des citoyens à la détermination des ressources propres, n'est qu'indirecte et très éloignée de la conception classique du principe constitutionnel de consentement de l'impôt, tel qu'il existe en droit interne<sup>317</sup>. Par conséquent, si la création de ces nouvelles ressources propres reste attachée à ce processus décisionnel, il s'agira davantage d'une extension européenne du principe de nécessité attachée au consentement national de l'impôt que d'un véritable principe de nécessité européen, lequel impose pour se concrétiser l'existence d'un consentement européen de l'impôt.

---

315. L'ensemble des nouvelles ressources propres, créées ou envisagées sera analysé dans le titre II de cette partie.

316. Article 311, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

317. Selon l'article 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 : « 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 ».



## Conclusion du Chapitre 1

**554.** Comme l'indique sa mention à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la nécessité de l'impôt est inhérente au consentement de l'impôt. Le principe de nécessité représente un principe directeur de l'exercice de la compétence fiscale nationale, sur lequel repose la légitimité de l'impôt. À cet égard, la concurrence fiscale européenne implique une certaine ambivalence : elle témoigne du consentement de l'impôt par les représentants des citoyens, mais l'utilisation des libertés de circulation qu'elle implique réciproquement permet au contribuable de minorer, voire d'échapper à son devoir fiscal aux dépens de sa participation au financement des dépenses publiques nécessaires au fonctionnement de la collectivité. Face à l'intensification de la concurrence fiscale européenne, l'équilibre normalement garanti par le consentement de l'impôt, entre les droits et libertés individuelles du contribuable et le principe de nécessité est perturbé, jusqu'à ne plus être assuré lorsque le contribuable fait un usage abusif de ses libertés de circulation. La concurrence fiscale européenne modifie la perception du contribuable de son devoir fiscal, désormais davantage intégré dans des stratégies individuelles de circulation que pensé à partir de la nécessité sociale sur laquelle repose la solidarité financière entre les membres d'une même communauté. Même si le contribuable n'est plus forcément citoyen, l'accomplissement de son obligation fiscale reste, de ce fait, perçu comme un « devoir citoyen » au sens large qui lui est imposé par les citoyens, vis-à-vis des autres membres de la collectivité. La modification du comportement du contribuable face à l'accomplissement de son obligation fiscale conduit à remettre en cause la fonction de l'impôt et par delà sa légitimité politique, incarnée par la citoyenneté fiscale. À travers la concurrence fiscale européenne, le discours de légitimation de l'impôt porté par la citoyenneté fiscale est tout simplement affaibli, puisque la dimension contraignante de l'impôt est atténuée par l'exercice des libertés de circulation.

**555.** Pour préserver les conditions de cette conciliation, il apparaît indispensable de renforcer, au niveau européen, l'accomplissement par le contribuable national de son devoir fiscal. Cet objectif se fonde classiquement sur le fonctionnement du marché intérieur, conduisant à limiter l'exercice de ses libertés de circulation par le contribuable national en luttant contre

la planification fiscale agressive. Face à l'érosion des recettes fiscales des États membres, cet objectif se rattache également à la volonté politique affichée par les autorités européennes de promouvoir la justice fiscale. Dépassant la perspective du marché, le respect de son obligation fiscale par le contribuable national est désormais renforcé au niveau européen afin que tous les impôts soient perçus là où ils sont dus. L'enjeu est de concilier la protection européenne du contribuable national avec le respect de son devoir fiscal, afin de recréer, au niveau européen, les conditions de l'équilibre garanti par le consentement de l'impôt. Un nouveau paradigme se dessine : les libertés de circulation du contribuable national peuvent, dans certains cas, être limitées, au profit de la nécessité de l'impôt. Au-delà, c'est l'obligation fiscale elle-même qui tente désormais d'être redéfinie au niveau européen, attestant de l'émergence d'un principe européen de nécessité de l'impôt. Pour se concrétiser, celui-ci réclame désormais la reconnaissance d'un consentement européen l'impôt, seul à même de légitimer la nécessité de l'impôt face à la mobilité des contribuables nationaux, dès lors que l'impôt est juste s'il est consenti<sup>318</sup>.

---

318. Damien SALLES, « Chapitre 2. - La rémanence de la conception médiévale de la justice fiscale dans les mazarinades » in *La justice fiscale (Xe-XXIe siècle)*, sous la dir. de Emmanuel DE CROUY-CHANEL, Cédric GLINEUR et Céline HUSSON-ROCHCONGAR, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 58.

## Chapitre 2

# Le principe d'égalité fiscale, condition européenne d'appréciation des facultés contributives

556. Au-delà des effets de la concurrence fiscale sur le principe de nécessité de l'impôt, l'objectif d'une fiscalité juste et équitable désormais portée par l'Union européenne, pose au niveau européen la question de la répartition de la charge fiscale entre les contribuables et de sa correspondance avec les dépenses publiques qu'ils en retirent. À travers ces objectifs, le principe d'égalité fiscale porte en lui la question de la redistributivité de l'impôt.

De manière générale, l'ensemble des systèmes fiscaux nationaux cherchent à tenir compte, selon des modalités juridiques différentes, de la situation du contribuable face à l'impôt. Les garanties dont bénéficie le contribuable ne sont que l'extension juridique de la protection politique accordée au citoyen puisque comme l'indique l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Le principe d'égalité fiscale<sup>1</sup> impose

---

1. Le principe d'égalité fiscale sera entendu comme l'égalité des contribuables devant l'impôt (égalité devant l'impôt), en tant que fondement général de la justice fiscale. Il comprend selon l'analyse doctrinale classique et la jurisprudence du Conseil constitutionnel deux branches : l'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789) et l'égalité devant les charges publiques (article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 1789). Le premier peut être analysé comme visant à ce qu'un même régime fiscal soit appliqué à tous les contribuables placés dans la même situation sauf pour des raisons d'intérêt général. Le second s'attache à prendre en compte les capacités contributives des contribuables et ne fait pas obstacle à ce que dans l'organisation de l'impôt des situations différentes fassent l'objet de solutions différentes. V. Olivier FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, pp. 7-13. La doctrine n'est pas unanime quant à l'interprétation du principe d'égalité fiscale. Le Professeur Ludovic Ayrault met en avant un « principe d'égalité en matière fiscale »

au législateur fiscal de prendre en compte les facultés contributives des contribuables, conduisant paradoxalement à individualiser l'impôt au nom de la protection de ces derniers, alors même qu'il est consenti collectivement par les citoyens. Concrètement, la définition et la mise en œuvre des facultés contributives sont l'application au contribuable du principe d'égalité fiscale. Il prend la forme d'une différenciation entre les contribuables en fonction de leur situation<sup>2</sup>.

557. Initialement circonscrite à la situation du contribuable au regard du droit interne, l'application du droit de l'Union européenne à l'ensemble des systèmes fiscaux nationaux a conduit à étendre la protection dont peut bénéficier le contribuable national. La protection du contribuable national ne se structure plus uniquement à partir du principe d'égalité fiscale, mais également à partir du principe de non-discrimination, principal fondement européen de contrôle des législations fiscales nationales et dont l' « influence semble s'étendre continuellement »<sup>3</sup>. L'application du principe de non-discrimination consiste à comparer le traitement des contribuables se trouvant dans une situation purement interne avec celui des contribuables se trouvant dans une situation comportant un élément d'extranéité, afin de s'assurer qu'ils sont identiques lorsque les contribuables se trouvent, au regard de la loi fiscale, dans la même situation. L'élément d'extranéité ne constitue pas en soi une différence de situation justifiant une différence de traitement, ce qui implique « une neutralité à l'intérieur d'un seul système fiscal entre les situations internes et les situations transfrontalières »<sup>4</sup>. Ainsi, en protégeant le contribuable national au niveau européen, il s'agit de garantir l'exercice de ses libertés de circulation par ce dernier, conduisant à homogénéiser la protection des contribuables à partir de l'objectif de fonctionnement du marché intérieur.

---

qui serait la réunion du principe d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques, dont le principe d'égalité devant l'impôt serait sur la base du même fondement (article 13 de la DDHC) une composante. V. Ludovic AYRAULT, « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Titre VII, Le principe d'égalité 2020*, n° 4, pp. 35-43. Il en ressort « qu'il est très difficile de donner (...) une définition (de ses principes) parfaitement synthétique qui permettrait à la fois de les distinguer et de déterminer leur champ d'application respectif ». V. Jean LAMARQUE, Fasc. 112 : DROITS FONDAMENTAUX CONSTITUTIONNELS. Principe d'égalité devant l'impôt.

2. Laurent FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *Archives de philosophie du droit* 2002, pp. 82-83 et Jean RIVERO, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français » in *Les notions d'égalité et de discrimination en droit interne et en droit international*, tome XIV, Dalloz, Paris, 1965, p. 351.

3. Ruth MASON et Michael S. KNOLL, « What Is Tax Discrimination », *The Yale Law Journal* 2011, 121, p. 1018 : « *Although the concept of tax discrimination is ill-defined and poorly understood, its influence seems continually to expand* ». Traduction par nos soins.

4. Servass VAN THIEL, « Why the European Court of Justice should interpret directly applicable Community law as a right to most-favoured nation treatment and a prohibition of double taxation » in *The influence of European Law and Direct Taxation. Recent and Future Developments*, sous la dir. de Dennis WEBER, 16, Alphen-sur-le-Rhin : Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2007, p. 85 : « *neutrality within one tax system as regards domestic and cross border activities* ». Traduction par nos soins.

**558.** La mise en œuvre du principe de non-discrimination se limite au champ d'application du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (Section I). Tout en répondant à la même finalité, celle de la protection du contribuable, les objectifs poursuivis par les principes d'égalité fiscale et de non-discrimination ne sont pas équivalents et peuvent même se confronter. Si le premier structure la relation qu'entretient l'État avec les contribuables, autour des facultés contributives de ce dernier, le second structure cette relation au regard du bon fonctionnement du marché intérieur. Par conséquent, dès lors qu'une législation fiscale ne distingue pas les contribuables exerçant une liberté de circulation des autres, elle demeure compatible avec les dispositions européennes bien qu'elle puisse, en soi, aboutir à une différence de traitement en fonction de la situation géographique du contribuable. Cette situation, en plus d'attester des difficultés à établir une véritable citoyenneté fiscale européenne qui s'étende au-delà du fonctionnement du marché intérieur, conduit à affaiblir la portée du principe d'égalité fiscale en droit interne. Il semble nécessaire de revoir l'articulation entre le principe d'égalité fiscale et le principe de non-discrimination afin qu'ils agissent davantage de manière complémentaire en vue d'élargir le cadre d'appréciation des facultés contributives à l'ensemble de l'Union européenne (Section II).

## **Section I Le caractère limité du principe de non-discrimination**

**559.** Le principe de non-discrimination permet de limiter les entraves fiscales fondées sur l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation, conduisant à la mise en œuvre d'une forme de neutralité fiscale au sein du marché intérieur. Si le principe de non-discrimination garantit la prohibition des discriminations fiscales au sein du marché intérieur, il ne garantit pas en lui-même, une égalité de traitement au sein des systèmes fiscaux nationaux, c'est-à-dire la prise en compte européenne des facultés contributives du contribuable national. L'exercice des libertés de circulation, s'il ne doit pas justifier un traitement fiscal discriminatoire du contribuable, peut tout de même aboutir à une différence de traitement aux dépens de certaines situations transnationales (§1). Le champ d'application des libertés de circulation en matière fiscale demeure conditionné à l'objectif de réalisation du marché intérieur. Aussi en l'absence d'un facteur de mobilité rattachant la situation du contribuable au droit de l'Union européenne, aucune discrimination ne peut être constatée, au niveau européen, dans les situations purement internes (§2).



## **§1. Des contribuables sujets aux discriminations dans les situations transnationales**

**560.** Il résulte du manque de coordination fiscale dans l'Union européenne des distorsions au sein du marché, dont l'une des principales conséquences est l'existence de doubles impositions dont peuvent être victimes certains contribuables dans l'exercice de leurs libertés de circulation. En plus, d'être un obstacle au bon fonctionnement du marché intérieur en dissuadant le contribuable d'utiliser ses libertés, ces situations témoignent de l'absence de prise en compte des facultés contributives du contribuable au-delà du cadre étatique. Ainsi, il n'existe aucune obligation européenne d'élimination de doubles impositions (A), ce qui soulève de nombreuses difficultés (B).

### **A. L'absence d'obligation européenne d'élimination des doubles impositions**

**561.** En l'absence d'une entrave fiscale à l'exercice des libertés de circulation constitutive d'une discrimination, les doubles impositions sont exclues du champ d'application du droit de l'Union européenne. La Cour de justice est, de ce fait, incompétente pour connaître ce phénomène, malgré la différence de traitement qu'elles impliquent pour le contribuable placé dans une situation transfrontalière (1). Ce faisant, elle met en œuvre une logique de subsidiarité, en considérant que le traitement des doubles impositions demeure de la compétence fiscale nationale, préservant ainsi le consentement de l'impôt (2).

#### **1. L'incompétence de principe de la Cour de justice pour régler les doubles-impositions**

**562. Les interrogations concernant la portée juridique de l'ancien article 293 CE.** À l'occasion de l'affaire *Kerckaert et Morres*<sup>5</sup>, la Cour de justice, réunie en grande chambre, se prononce pour la première fois sur la question de savoir si les doubles impositions résultant de l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation qui ne sont pas évitées par l'application d'une convention fiscale internationale constituent une violation des dispositions européennes. En l'espèce, les époux Kerckaert et Morres résidaient en Belgique, mais avaient perçu des dividendes de source française, qui, à ce titre, avaient déjà été imposés en France. Les époux Kerckaert et Morres avaient alors demandé à pouvoir bénéficier d'un crédit d'impôt à hauteur du montant de la retenue à la source pratiquée en France sur les dividendes, afin de

---

5. CJCE, 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Belgische Staat*, Rec., p. I-10967.

limiter la double imposition frappant ce même revenu. Cette demande avait été refusée par l'administration fiscale belge, l'article permettant de bénéficier d'un tel avantage fiscal ayant été supprimé par le législateur belge. Ce refus ayant pour effet de soumettre les dividendes d'origine française à une imposition plus lourde que les dividendes d'origine belge, la question de la compatibilité de la décision de l'administration fiscale avec les dispositions européennes se posait. La question était de savoir si une double imposition était constitutive d'une entrave discriminatoire aux libertés de circulation. Tout comme le relevaient les conclusions de l'Avocat général Monsieur Geelhoed<sup>6</sup>, la réponse à cette question impliquait de savoir si l'ex-article 293 CE selon lequel « les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants : (...) l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté », pouvait être interprété comme constitutif d'une obligation générale européenne incombant aux États membres d'éliminer la double imposition. De la réponse à cette question dépendait la solution du litige, mais également le rôle qu'entendrait jouer la Cour de justice dans l'élimination des doubles impositions. S'il était considéré que l'article 293 CE posait une obligation générale d'élimination des doubles impositions à l'encontre des États membres, cela signifiait que les doubles impositions étaient contraires aux dispositions européennes et imposait l'action des États membres en vue de leur élimination ; justifiant, en cas de litige, l'intervention de la Cour de justice afin de répartir la matière imposable entre les États membres<sup>7</sup>. Cette solution aurait permis de garantir, au sein de l'Union européenne, un traitement égal pour les contribuables, qu'ils effectuent des opérations purement internes ou des opérations transfrontalières, et aurait été financièrement avantageuse puisque « la double imposition impose une charge sur les transactions transfrontalières que les opérations purement domestiques ne subissent pas »<sup>8</sup>. Toutefois, en l'absence d'harmonisation en matière de fiscalité directe, la portée politique d'une telle solution aurait été importante puisqu'elle aurait conduit à reconnaître à la Cour de justice un rôle dans la

---

6. Point 35 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Geelhoed, présentées le 6 avril 2006, dans l'affaire CJCE, 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Belgische Staat*, Rec., p. I-10967 : « La Cour a observé à ce même effet que le second tiret de l'article 293 CE — qui dispose que les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants, l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté — était dépourvu d'effet direct. Cet article indique plutôt simplement que l'élimination de la double imposition dans la Communauté est un objectif du traité, mais il ne comporte aucune obligation absolue pour les États membres de réaliser ce but ».

7. La Cour s'est déjà reconnue ce rôle en matière de fiscalité indirecte lors de l'affaire *Gaston Schul*, où elle imposa aux autorités fiscales néerlandaises de tenir compte de l'imposition française d'un bien d'occasion livré par un particulier. Cependant, ce litige portait sur la taxe sur la valeur ajoutée qui fait l'objet d'une harmonisation au sein de l'Union européenne, justifiant l'intervention de la Cour sur le fondement des dispositions du droit primaire et du droit dérivé de l'Union européenne. V. CJCE, 5 mai 1982, aff. C-15/81, *Gaston Schul Douane Expéditeur BV c/ Inspecteur des droits d'importation et des accises, de Roosendaal*, Rec., p. 1409.

8. Georg W. KOFLER et Ruth MASON, « Double taxation : a European "switch in time?" », *Columbia Journal of European Law* 2007, 14, n° 1, p. 68.

répartition de la matière imposable ; empiétant sur l'exercice de la compétence fiscale nationale, aux dépens de l'autonomie des systèmes fiscaux nationaux inhérente au consentement de l'impôt.

**563. Le caractère non contraignant de l'ancien article 293 CE retenu.** Face à ce risque politique, la Cour de justice ne va pas retenir cette solution. Elle conclut à l'absence de portée juridique de l'ex-article 293 CE, tout comme l'avait préconisé l'Avocat général Monsieur Geelhoed, pour qui « cet article indique plutôt simplement que l'élimination de la double imposition dans la Communauté est un objectif du traité, mais il ne comporte aucune obligation absolue pour les États membres de réaliser ce but »<sup>9</sup>. Cette solution rejoint celle précédemment dégagée de l'affaire *Gilly*<sup>10</sup>, dans laquelle l'ex-article 293 TCE avait déjà été interprété comme se bornant « à indiquer comme objectif (...) l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté »<sup>11</sup> ce qui avait pour conséquence de le priver d'effet direct<sup>12</sup>. À cet égard, l'utilisation jurisprudentielle du terme « objectif » pour qualifier la finalité de l'ex-article 293 CE explique cette position, également partagée par la doctrine<sup>13</sup>, puisqu'il « montre bien (...) qu'il s'agit d'une action inter-étatique et non communautaire »<sup>14</sup>. Cette analyse est confirmée par la rédaction même de l'article 293 CE, qui introduit l'action des États membres en ces termes : « les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations (...) ». Le terme « en tant que besoin », reflète parfaitement le caractère facultatif, et non obligatoire, de la mise en œuvre de l'élimination des doubles impositions, les besoins d'engager ces négociations étant laissés à l'appréciation discrétionnaire des États

---

9. Point 35 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Geelhoed, présentées le 6 avril 2006, dans l'affaire CJCE, 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Belgische Staat*, Rec., p. I-10967. V. aussi CJCE, 11 juillet 1985, aff. C-137/84, *Ministère public c/ Robert Heinrich Maria Mutsch.*, Rec., p. 2681, pt. 11 : « Quant à l'article 220 (devenu article 293), mentionné dans la question de la cour d'appel, il y a lieu de faire observer que cette disposition n'a pas pour objet de poser une règle juridique opérante comme telle, mais se borne à tracer le cadre d'une négociation que les États membres engageront entre eux "en tant que besoin" ».

10. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec., p. I-2793.

11. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec., p. I-2793, pt. 15.

12. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec., p. I-2793, pt. 16 : « Même si l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté figure ainsi parmi les objectifs du traité, il résulte du texte de cette disposition que celle-ci ne saurait comme telle conférer à des particuliers des droits susceptibles d'être invoqués devant les juridictions nationales ».

13. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p., p. 112-116. et Jérôme MONSENEGO, « Doubles impositions - Réflexions sur les conséquences de l'abrogation de l'article 293, alinéa 2 du Traité CE », *Revue de droit fiscal* 2011, n° 9, pp. 227-228.

14. Jacques MALHERBE et Dominique BERLIN, « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaires », *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, 31, n° 2, p. 262.

membres. Les États membres ont la possibilité de lutter contre les doubles impositions dans la mesure où ils le jugent nécessaire. L'étendue des négociations mises en œuvre au sein de l'Union européenne afin de parvenir à cet objectif repose alors exclusivement sur l'exercice volontaire de la compétence fiscale nationale, l'article 293 CE se bornant à émettre, à l'endroit des États membres, une simple recommandation en vue de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur.

**564. Le principe des doubles impositions admis au niveau européen.** La Cour reconnaît son incompétence à statuer sur les situations de double imposition puisque « le droit communautaire, dans son état actuel et dans une situation telle que celle au principal, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté »<sup>15</sup>. Ainsi, à travers ce raisonnement, « la Cour a mis en œuvre la distinction entre les discriminations et les restrictions résultant de disparités au point qu'un des exemples classiques d'obstacles appartenant à cette dernière catégorie, la double imposition d'un seul revenu, a été déclarée compatible avec le droit (de l'Union européenne) »<sup>16</sup>. En effet, l'élimination des doubles impositions au niveau européen n'étant pas une obligation générale s'imposant aux États membres, l'existence d'une double imposition ne saurait de ce fait être, par principe, contraire aux dispositions européennes.

**565. Le respect de la souveraineté fiscale confirmé par la suppression de l'article 293 TCE.** En raison de son absence de portée normative, la suppression de l'article 293 TCE n'a pas changé le raisonnement de la Cour de justice<sup>17</sup>. Suite l'abrogation de l'article 293 TCE,

---

15. CJCE, 14 novembre 2006, aff. C-513/04 *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Belgische Staat*, Rec., p. I-10967, pt. 22. V. aussi CJCE, 12 février 2009, aff. C-67/08, *Margarete Block c/ Finanzamt Kaufbeuren*, Rec., p. I-883 et CJCE, 16 juillet 2009, aff. C-128/08, *Jacques Damseaux c/ État belge*, Rec., p. I-6823

16. René BARENTS, « The single market and national tax sovereignty » in *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal market*, sous la dir. de Sjaaj J.J.M. JANSEN, 28, Alphen-sur-le-Rhin : Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2011, p. 69.

17. Cette position est confirmée par la Cour, notamment à l'occasion de l'affaire *Baudinet*. Le droit primaire ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle, lorsqu'un résident de cet État membre, actionnaire d'une société établie dans un autre État membre perçoit de cette société des dividendes imposés dans ces deux États membres, la double imposition n'est pas évitée, dans l'État membre de résidence de l'actionnaire par l'attribution d'un crédit d'impôt au moins égal au montant de l'impôt versé dans l'État membre de la source. Selon la Cour « dès lors que le droit de l'Union, dans son état actuel, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union européenne, la circonstance que tant l'État membre de la source des dividendes que l'État de résidence de l'actionnaire sont susceptibles d'imposer lesdits dividendes n'implique pas que l'État membre de résidence soit tenu, en vertu du droit de l'Union, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice de la compétence ainsi répartie par les deux États membres ». Elle poursuit en indiquant qu'« ainsi qu'il a été mentionné au point 33 de la présente ordonnance, l'État membre de résidence de l'actionnaire n'est pas tenu, en vertu du droit de l'Union, de compenser un désavantage fiscal résultant de l'exercice parallèle par cet État membre et par l'État membre de la source des dividendes de leur compétence fiscale ». V. CJUE, 4 février

« deux points de vue semble(ront) s'affronter au sein de la doctrine »<sup>18</sup>. Monsieur Jérôme Monsenego s'est interrogé sur la possibilité d'y voir l'entrée de l'élimination de la double imposition dans le champ des compétences de l'Union<sup>19</sup>, dont il aurait pu être déduit que le respect des libertés de circulation s'opposerait aux doubles impositions. Selon cette analyse en interprétant l'ancien article 293 TCE comme la volonté d'exclure de la compétence de la Communauté l'élimination de la double imposition internationale, sa suppression pouvait indiquer, *a contrario*, la volonté des États membres de revenir sur cette interprétation. Or, cette approche est discutable puisque l'article 293 TCE incitait justement les États membres à organiser des accords dans les domaines où les institutions n'ont pas de compétence, comme en matière de fiscalité. Dans ces conditions, seuls les États membres peuvent déterminer les critères de répartition de leur pouvoir d'imposition et sont ainsi libres de limiter l'exercice de leur compétence fiscale. L'élimination des doubles impositions est donc inhérente à l'exercice par les États membres de leur souveraineté fiscale<sup>20</sup>. La suppression de l'article 293 est sans conséquence sur les compétences de l'Union européenne puisqu'au regard du respect de la souveraineté fiscale nationale, les autorités européennes ne peuvent pas répartir une compétence qu'elles n'ont pas. Par conséquent, les situations de double imposition internationale issues d'entraves non discriminatoires ne sont pas, dans l'état actuel de la jurisprudence de la CJUE, incompatibles avec le droit de l'Union. Les États membres ne sont pas obligés, au regard des libertés européennes de circulation des contribuables, d'éliminer les doubles impositions qui peuvent résulter de l'exercice parallèle de leurs compétences. La Cour reconnaît que le droit de l'Union européenne ne résout pas la double imposition.

## **2. Le consentement de l'impôt préservé par le traitement national des doubles impositions**

### **566. Le respect de la logique de subsidiarité dans l'élimination des doubles impositions.**

En admettant que les doubles impositions ne sont pas contraires aux Traités, la Cour de justice ne fait que reprendre le raisonnement qu'elle avait déjà suivi dans l'affaire *Schempp*, selon lequel « le traité ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités

---

2016, aff. C-194/15, *Véronique Baudinet e.a. c/ Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Torino*, pt. 33 et 36.

18. Edoardo TRAVERSA et Benjamin BODSON, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen* 2018, 54, n° 1, p. 190.

19. Jérôme MONSENEGO, « Doubles impositions - Réflexions sur les conséquences de l'abrogation de l'article 293, alinéa 2 du Traité CE », *Revue de droit fiscal* 2011, n° 9, pp. 227-228.

20. Edoardo TRAVERSA et Benjamin BODSON, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen* 2018, 54, n° 1, p. 179.

dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque-là est neutre en matière d'imposition »<sup>21</sup>. Tout comme la Cour de justice admet que le contribuable puisse utiliser ses libertés de circulation de façon avantageuse afin de minorer sa charge fiscale, elle ne s'oppose pas, réciproquement, à ce que l'utilisation des libertés de circulation puisse, dans certains cas, avoir des effets fiscaux désavantageux pour le contribuable<sup>22</sup>. Les frottements fiscaux affectant l'exercice des libertés de circulation sont ainsi la conséquence logique de la coexistence, au sein de l'Union européenne, de différents systèmes fiscaux nationaux poursuivant des objectifs propres. Comme le précise l'arrêt *Margarete Block*, « en l'état actuel du droit communautaire, les États membres bénéficient, sous réserve du respect du droit communautaire, d'une certaine autonomie en la matière et que, partant, ils n'ont pas l'obligation d'adapter leur propre système fiscal aux différents systèmes de taxation des autres États membres, en vue, notamment, d'éliminer la double imposition découlant de l'exercice parallèle par lesdits États de leurs compétences fiscales »<sup>23</sup>. Cette affirmation emporte deux conséquences. Premièrement, le règlement des disparités implique une action positive de la part des États membres. Selon la logique portée par le principe de subsidiarité, « il appartient aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour prévenir les situations telles que celle en cause au principal, en utilisant, notamment, les critères de répartition suivis dans la pratique fiscale internationale »<sup>24</sup>. À ce titre, ils sont libres quant au choix de la méthode d'élimination de la double imposition et peuvent le faire par voie conventionnelle, ou opter pour des mesures unilatérales<sup>25</sup> visant

21. CJCE, 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Egon Schempp c/ Finanzamt München*, Rec., p. I-6421, pt. 24 et 25.

22. L'Avocat général Monsieur Geelhoed décrit parfaitement cette situation dans les conclusions sous l'affaire *Test Claimants*. Selon lui, « dans certains cas, ces distorsions engendrent des inconvénients pour certains opérateurs économiques ; dans d'autres cas, il en résulte des avantages. Si, dans le premier cas, ces distorsions ont un effet « restrictif », dans le second cas, elles stimulent les activités transfrontalières d'établissement. Bien que la Cour ait régulièrement à connaître de ce qui peut être qualifié de « quasi-restrictions » découlant de ces distorsions, il convient de ne pas oublier qu'il existe l'autre côté de la médaille, consistant en avantages particuliers découlant de l'établissement transfrontalier. Dans ce dernier cas, le contribuable concerné n'invoque généralement pas le droit communautaire ». V. Point 38 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Geelhoed, présentées le 23 février 2006, dans l'affaire CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-11673.

23. CJCE, 12 février 2009, aff. C-67/08, *Margarete Block c/ Finanzamt Kaufbeuren*, Rec., p. I-883, pt. 31 ; CJCE, 20 mai 2008, aff. C-194/06, *Staatssecretaris van Financiën c/ Orange European Smallcap Fund NV*, Rec., p. I. 3747, pt. 37 ; CJCE, 16 juillet 2009, aff. C-128/08, *Jacques Damseaux c/ État belge*, Rec., p. I-6823, pt. 27 ; CJUE, 15 avril 2010, aff. C-96/08, *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft c/ Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály*, Rec., p. I-2911, pt. 28 ; CJUE, 19 septembre 2012, aff. C-540/11, *Daniel Levy et Carine Sebbag c/ État belge - SPF Finances*, pt. 18 ; CJUE, 4 février 2016, aff. C-194/15, *Véronique Baudinet e.a. c/ Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Torino*, pt. 36.

24. CJCE, 14 novembre 2006, aff. C-513/04 *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Belgische Staat*, Rec., p. I-10967, pt. 22.

25. CJCE, 7 septembre 2006, aff. C-470/04, *N c/ Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rec., p. I-7409, pt. 44 ; CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Gilly*, Rec., p. I-2793, pt. 24, CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-385/00, *F.W.L. de Groot c/ Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-11819, pt. 93 et CJCE, 23

à corriger les disparités. Deuxièmement, le refus d'un État membre d'éliminer une double imposition n'est pas constitutif, en tant que tel, d'une entrave fiscale discriminatoire, et ne peut donc être sanctionné. Au regard du principe de subsidiarité, l'exercice de la compétence fiscale nationale apparaît comme un moyen suffisant pour remédier aux doubles impositions, ces dernières n'étant pas forcément contraires au fonctionnement du marché intérieur.

**567. Le traitement des doubles impositions soumis aux politiques européennes d'harmonisation fiscale.** Cependant, et toujours selon la logique de subsidiarité, l'exclusivité de la compétence fiscale nationale dans l'élimination des doubles impositions ne s'exprime que pour autant que les doubles impositions concernent des impôts ou des taxes qui n'ont pas fait l'objet « de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire »<sup>26</sup>. L'étendue de l'harmonisation fiscale européenne a alors des conséquences sur le traitement des doubles impositions. En effet, la fiscalité directe étant faiblement harmonisée, l'exclusivité de la compétence fiscale nationale en vue d'éliminer les doubles impositions y est alors largement garantie, alors même que le risque de voir survenir ces entraves à l'exercice des libertés de circulation y est plus important que pour les impositions indirectes.

**568.** Dans ces conditions, l'obligation fiscale nationale s'affirme face à l'exercice de ses libertés de circulation par le contribuable. La citoyenneté fiscale, en ce qu'elle légitime le pouvoir des États membres de lever sur leur territoire un impôt dont les éléments constitutifs ont été librement consentis par les citoyens à travers ses représentants, est préservée. En effet, « si la convention autorise l'État à imposer un revenu, cela ne peut le dispenser de se conformer aux formalités requises par son ordre constitutionnel pour faire naître une dette d'impôt dans le chef des contribuables »<sup>27</sup>. Dès lors, s'il était imposé par le droit de l'Union européenne l'élimination des doubles impositions par les États membres, la légitimité du pouvoir fiscal, que les États membres tirent du consentement de l'impôt serait remis en cause puisque ces derniers ne seraient plus libres de taxer ou non les contribuables rattachés à leur territoire. Les

---

février 2006, aff. C-513/03, *Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden c/ Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Rec., p. I-1957, pt. 47 et 48.

26. Point 46 des conclusions de l'Avocat général Madame Juliane Kokott, présentées le 14 juillet 2005, dans l'affaire CJCE, 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Margaretha Bouanich c/ Skatteverket*, Rec., p. I-923 : « En l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions » et Michael LANG, « Double Taxation and EC Law » in *Comparative fiscal fédéralisme. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, sous la dir. de Reuven S. Avi YONAH, James R Hines JR. et Michael LANG, 14, Kluwer Law International, La Haye, 2007, pp. 14-15.

27. Edoardo TRAVERSA et Benjamin BODSON, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen* 2018, 54, n° 1, p. 182.

observations portées par l'Avocat général Monsieur Geelhoed dans l'affaire *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*<sup>28</sup> en sont d'une certaine manière révélatrice puisque selon lui « en l'absence d'une solution à l'échelle de l'Union européenne, ces quasi-restrictions doivent être considérées comme échappant au champ d'application de l'article 43 CE. Nous voudrions ajouter que l'intervention de la justice est, par essence, ponctuelle et fragmentée. La Cour doit donc être prudente, la réponse à donner à des questions dont elle a à connaître soulevant des points d'ordre systématique. Le législateur est mieux placé pour traiter de telles questions, en particulier lorsqu'elles soulèvent des aspects liés à des considérations de politique fiscale et économique »<sup>29</sup>. La Cour de justice montre en matière de fiscalité directe une réticence particulière à examiner la compatibilité des doubles-impositions avec les principes posés par les traités<sup>30</sup>. Dans ces conditions, pour que l'Union européenne puisse définir des règles de répartition de la compétence fiscale afin de déterminer les pouvoirs respectifs d'imposition des États membres, il faudrait qu'elle dispose d'une compétence fiscale matérialisant l'existence d'un lien juridique effectif entre elle et le contribuable se superposant à celui qui unit ce même contribuable à l'État membre à partir du consentement de l'impôt. Pour qu'il existe une interdiction européenne des doubles impositions, il faut qu'il existe un droit des contribuables européens à l'élimination des doubles impositions.

## **B. Les difficultés soulevées par le maintien européen des doubles impositions**

**569.** En l'absence d'une obligation générale d'élimination des doubles impositions au sein de l'Union européenne, le traitement réservé à ces situations soulève des difficultés. La première est due à la qualification juridique incertaine des doubles impositions (1). Bien que l'OCDE en donne une définition précise à savoir « l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) États au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des pé-

---

28. Dans cette affaire il était question de la compatibilité avec le droit de l'Union européenne du refus du Royaume-Uni et de l'Irlande d'accorder des crédits d'impôt aux sociétés non résidentes du Royaume-Uni recevant des dividendes de filiales résidentes du Royaume-Uni alors que ce crédit d'impôt était octroyé aux sociétés résidentes du Royaume-Uni et à certaines autres sociétés résidentes d'États membres avec lesquels le Royaume-Uni avait conclu des conventions d'élimination de la double imposition.

29. Points 38 et 39 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Geelhoed, présentées le 23 février 2006, dans l'affaire CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-11673.

30. La Cour a toutefois jugé dans quelques affaires qu'une législation fiscale nationale pouvait être incompatible avec les libertés de circulation européennes malgré l'absence de discrimination. V. CJCE, 15 mai 1997, aff. C-250/95, *Futura Participations SA et Singer c/ Administration des contributions*, Rec., p. I-2471 ; CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH c/ Finanzamt Steinfurt*, Rec., p. I-11779 ; CJCE, 28 février 2008, aff. C-293/06, *Deutsche Shell GmbH c/ Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, Rec., p. I-1129.



riodes identiques »<sup>31</sup>, le caractère non discriminatoire des situations européennes de doubles impositions, n'apparaît pas évident appréhendées sous le prisme du principe d'égalité fiscale. Si le traitement européen des doubles impositions témoigne, à travers le respect de la compétence fiscale nationale, de la préservation du consentement de l'impôt, c'est finalement aux dépens de l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne (2).

## 1. La qualification juridique incertaine des doubles impositions

**570. La double imposition, une entrave fiscale en principe non discriminatoire.** Comme l'a relevé Madame Ruth Mason au sujet de la jurisprudence européenne, « une définition claire de la discrimination fiscale n'a pas réussi à émerger »<sup>32</sup>. En considérant que les doubles impositions ne sont pas résolues par le droit de l'Union européenne, la Cour de justice considère finalement que l'application conjointe de deux systèmes fiscaux dont résulte ce phénomène ne constitue pas une entrave fiscale discriminatoire, posant ainsi les grandes lignes de son raisonnement afin de distinguer les restrictions discriminatoires, de celles non discriminatoires. Ce constat implique que les restrictions fiscales causées par les disparités<sup>33</sup> entre les législations fiscales ne sont pas discriminatoires, puisqu'elles renvoient au respect de la compétence fiscale nationale légitimée par le consentement de l'impôt. Comme l'explique l'Avocat général Monsieur Geelhoed « les systèmes fiscaux nationaux sont adaptés aux circonstances macroéconomiques spécifiques existant dans un État membre à un moment donné »<sup>34</sup>, ils ne sont pas définis et organisés de manière similaire au sein de l'Union européenne. En l'absence d'harmonisation fiscale, il peut résulter de l'application simultanée de ces systèmes

---

31. OCDE (2015), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : Version abrégée 2014, Éditions OCDE.

32. Ruth MASON et Michael S. KNOLL, « What Is Tax Discrimination », *The Yale Law Journal* 2011, 121, p. 1019 : « *Notwithstanding this scrutiny, a clear definition of tax discrimination has failed to emerge* ». Traduction par nos soins.

33. Le terme « dislocations » est également employé par la doctrine. Il s'agit du cas de figure où « un effet fiscal désavantageux intervient en raison de l'activité transfrontalière d'un contribuable, sans qu'il ne soit possible de blâmer une seule juridiction et sans pour autant dire que cet effet est dû à une disparité, puisque les deux États appliquent le même système fiscal ». V. Ben J. M. TERRA et Peter J. WATTEL, *European tax law*, 6<sup>e</sup> éd., Kluwer Law International, Amsterdam, 2012, 1144 p. cité dans Sjoerd DOUMA, *Optimization of tax sovereignty and free movement*, 21, IBFD, Amsterdam, 2011, p. 20 : « *(The fourth category of "dislocations" concerns cases in which a disadvantageous tax effect occurs because of a cross-border activity of taxpayer, but one cannot say that one single jurisdiction (either the residence state of the source state) is to blame (therefore, no discrimination is afoot), and one cannot say either that the effect is caused by a disparity, since both states apply the same (but equally inconsistent) tax system* ». Traduction par nos soins. ». La plupart des auteurs ne font pas de distinction conceptuelle entre les disparités et les dislocations car elles résultent toutes deux d'une application conjointe de deux systèmes fiscaux. V. Dennis WEBER, « In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement within the EC », *Intertax* 2006, 34, n° 12, p. 588.

34. Point 43 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Geelhoed, présentées le 23 février 2006, dans l'affaire CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-11673.

fiscaux des distorsions, dont font partie les doubles impositions. L'Avocat général Monsieur Geelhoed affine la terminologie retenue par la Cour de justice en qualifiant ces distorsions de « quasi-restrictions »<sup>35</sup>, dans la mesure où « l'usage du terme "restriction" est trompeur », ces distorsions pouvant avoir des « effets "restrictifs" », mais pouvant également se révéler avantageuses pour les contribuables<sup>36</sup>. Il oppose ces « quasi-restrictions » aux « restrictions authentiques »<sup>37</sup>, lesquelles ne découlent pas d'une simple disparité liée à la coexistence de différents systèmes fiscaux nationaux, mais bien d'une différence de traitement en fonction de la situation géographique du contribuable, constitutive dans ce cas d'une discrimination. Ainsi, comme l'explique Monsieur Dennis Weber, « le désavantage subi par le contribuable en ce qu'il est soumis à un système fiscal plus désavantageux par le simple exercice de sa liberté de mouvement, n'est pas une restriction prohibée, mais plutôt une disparité admissible »<sup>38</sup>. Pour être qualifiée de discriminatoire, la restriction ne doit pas seulement être la conséquence de l'exercice par le contribuable de sa liberté de circulation, mais également y trouver son fondement. Dès lors, si la coexistence des systèmes fiscaux nationaux peut avoir des effets restrictifs sur l'exercice des libertés de circulation, l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation est à l'origine de la restriction discriminatoire. Ce constat implique que, dans le cadre des doubles impositions, la restriction subie par le contribuable n'emporte pas de discrimination puisqu'elle ne tire pas son origine de l'exercice de ses libertés de circulation par le contribuable, mais en est seulement la conséquence.

**571. L'exercice des libertés de circulation dissuadé par les doubles impositions.** Pour autant, en désavantagant le contribuable, les doubles impositions ont pour conséquence de le dissuader d'exercer ses libertés de circulation. En pratique, cela revient à considérer que l'exercice des libertés de circulation est à l'origine de la restriction, conduisant, indirectement, à reconnaître un caractère discriminatoire aux doubles impositions. D'ailleurs, saisi de la constitutionnalité de l'article 155 A du code général des impôts dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, le Conseil constitutionnel français considère qu'il ne serait pas conforme au principe d'égalité fiscale portée par l'article 13 de la DDCH qu'un « contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt »<sup>39</sup>, puisque « cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ».

---

35. *Ibid*, point 38.

36. *Ibidem*

37. *Ibid*, point 49.

38. Dennis WEBER, « In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement within the EC », *Intertax* 2006, 34, n° 12, p. 590.

39. Cons. const., déc. n°2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Moreau*, Dr. fisc. 2011, n°6, comm. 209, note F. Dieu.

Selon le raisonnement du Conseil constitutionnel, les doubles impositions peuvent être constitutives d'une rupture d'égalité fiscale lorsqu'elles font supporter une charge fiscale excessive à certains contribuables. Certes, cette solution ne concerne que les doubles impositions domestiques, c'est-à-dire résultantes de l'application de la législation nationale au sein du même système fiscal, alors que « l'analyse de la double imposition à l'aune des libertés fondamentales (de circulation) est plus difficile que dans les cas examinés précédemment par la Cour, car le désavantage que représente une double imposition est créé par l'application concurrente du droit de deux juridictions fiscales, et non d'une »<sup>40</sup>. La jurisprudence constitutionnelle le confirme puisque « d'une part, le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce qu'un même contribuable soit soumis à plusieurs impositions sur une même assiette. D'autre part, ce principe n'impose pas au législateur, pour l'établissement de l'impôt perçu en France, de tenir compte d'autres impôts acquittés à l'étranger sur les produits que le contribuable reçoit »<sup>41</sup>. Toutefois, s'il est reconnu que les doubles impositions domestiques puissent avoir des conséquences sur le principe d'égalité au regard de la prise en compte des facultés contributives des contribuables, ce constat peut logiquement être élargi aux doubles impositions européennes, c'est-à-dire liées à l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation. En effet, analysée sous le prisme du principe de non-discrimination, l'absence d'obligation européenne d'élimination des doubles impositions conduit finalement à ce qu'il n'y ait pas d'appréciation globale des facultés contributives du contribuable, au sein de l'Union européenne. La prise en compte des facultés contributives ne relève pas d'un principe européen de non-discrimination. Ce faisant, les doubles impositions témoignent, de nouveau, des tensions politiques affectant la citoyenneté fiscale entre les libertés de circulation européennes dont bénéficie le contribuable et le caractère purement national de l'obligation fiscale. Ce déséquilibre et ses conséquences sur la légitimité de l'impôt se manifestent d'autant plus que le contribuable exerçant ses libertés de circulation est également citoyen européen. Il met en avant la portée fiscale limitée de la citoyenneté européenne, laquelle n'accorde, au-delà des finalités propres liées au fonctionnement du marché intérieur, aucune protection transnationale au citoyen européen en tant que contribuable, dont pourrait être déduite l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne<sup>42</sup>. Le cumul d'impositions nationales en dissuadant l'exercice

---

40. Georg W. KOFLER et Ruth MASON, « Double taxation : a European "switch in time ?" », *Columbia Journal of European Law* 2007, 14, n° 1, pp. 67-68, p. 67-68 : « Analysis of double taxation under the fundamental freedoms is more difficult than cases the Court has considered previously because the disadvantage of double taxation is created by the concurrent application of the laws of two taxing jurisdictions, rather than just one. If the ECJ were to hold that double taxation violates the EC Treaty, it would presumably also have to decide which state, source or residence, is responsible to relieve the double taxation ». Traduction par nos soins.

41. Cons. const., déc. °2017-654 QPC du 28 septembre 2017, *Société BPCE*.

42. A ce sujet, la position de Monsieur Théodore Georgopoulos est néanmoins plus nuancée. Selon lui, « même si la double imposition économique peut dissuader l'exercice des libertés de circulation, il s'agit d'une

des libertés de circulation, conduit, en pratique, à décourager les contribuables de procéder à certaines opérations ou activités économiques au sein de l'Union européenne. Comme l'explique le Professeur Gilbert Orsoni, « l'imposition, quelle qu'elle soit, diminue la propension à consommer comme à épargner » et de manière générale, « le prélèvement fiscal pèsera sur la décision d'investir »<sup>43</sup>, provoquant des effets indirects sur le marché et attestant de la nécessité de maintenir la légitimité de l'impôt, de faire entrer la lutte contre les doubles impositions dans le champ d'application d'un principe européen d'égalité fiscale.

## **2. Le respect du consentement de l'impôt aux dépens de l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne**

**572. L'exclusivité de la compétence fiscale nationale dans l'élimination des doubles impositions, témoin du respect de la citoyenneté fiscale nationale.** Ainsi que le constatent les Professeurs Alexandre Maitrot de la Motte et Edoardo Traversa, « le droit dérivé de l'Union européenne ne s'applique pas à toutes les situations transfrontalières. Notamment il ne concerne que marginalement la fiscalité directe des particuliers, de fait que de nombreuses opérations transfrontalières peuvent être soumises à des doubles impositions »<sup>44</sup>. Les citoyens européens exerçant leurs libertés de circulation sont principalement et directement concernés par l'absence d'obligation imposée aux États membres d'éliminer la double imposition. Ce phénomène a pour conséquence de maintenir un cumul d'obligations fiscales malgré l'exercice par le citoyen européen, en tant que contribuable, de ses libertés de circulation. Compris en termes politiques, cela a pour principal effet de préserver la relation, fondée sur la citoyenneté, qu'entretient l'État avec ses contribuables et dont dépend le sentiment d'appartenance à la collectivité. Le lien politique qui unit le citoyen national à son État membre s'affirme face au lien économique qui, par le biais des libertés de circulation, peut unir le contribuable à un autre État membre. D'une certaine manière, l'absence d'obligation d'élimination des doubles impositions peut être considérée comme une forme de préservation de la citoyenneté fiscale, puisque le caractère contraignant de l'obligation fiscale inhérent au consentement de l'impôt est maintenu, affirmant la légitimité du devoir fiscal auquel sont soumis les contribuables nationaux.

---

réalité qui dépasse le champ d'application de la citoyenneté fiscale européenne. On peut même parler d'une citoyenneté fiscale relative dont le champ d'application *ratione materiae* est limité. La citoyenneté fiscale européenne demeure encadrée par l'objectif de réalisation du marché intérieur ». V. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 507.

43. Gilbert ORSONI, « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal » *in Regards croisés sur le système fiscal - Allemagne, France, Italie, Russie*, sous la dir. de Marc LEROY, L'Harmattan, 2005, p. 141.

44. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » *in L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 343-380, p. 352-353.

**573. La tentative doctrinale de rattacher les doubles impositions à une citoyenneté fiscale européenne.** Au-delà de la préservation de la citoyenneté fiscale nationale, Monsieur Théodore Georgopoulos voit à travers l'absence d'obligation générale d'élimination des doubles impositions l'une des manifestations de la citoyenneté fiscale européenne dont il tente de démontrer l'existence. Selon lui, « avec le recul que procure l'optique du marché intérieur, on s'aperçoit que ce n'est pas uniquement la compétence fiscale de l'État membre de résidence qui est réitérée. En affirmant, a contrario, les conditions pour la jouissance des droits issus de la citoyenneté fiscale européenne, le juge établit les contours d'une obligation nationale de l'impôt qui persiste dans le contexte transnational du marché intérieur. De ce point de vue, et de manière quelque peu surprenante, l'obligation de paiement de l'impôt à l'État membre de résidence se reconstruit, dans ces cas de figure, en tant que devoir transnational, c'est-à-dire une obligation à appréhender dans un contexte dépassant un seul ordre juridique »<sup>45</sup>. Le maintien de l'obligation fiscale nationale, malgré l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation, témoignerait de l'existence d'un devoir fiscal attaché à la citoyenneté européenne. Or ce raisonnement se heurte à plusieurs limites. La première est d'ordre juridique. Le raisonnement par lequel la Cour de justice refuse de sanctionner les doubles impositions, ne conduit pas à identifier une obligation fiscale nationale inhérente à la citoyenneté européenne, mais vise seulement à maintenir l'obligation fiscale nationale attachée au rattachement personnel du contribuable à l'État membre<sup>46</sup>, dès lors que celle-ci n'est pas considérée comme une restriction discriminatoire à l'exercice de ses libertés de circulation. En effet, « en matière d'impôt sur les revenus, le législateur fiscal national s'appuie généralement sur un facteur de rattachement personnel pour asseoir sa prétention fiscale au regard de l'ensemble du revenu mondial du contribuable »<sup>47</sup>. Le maintien du devoir fiscal n'est pas fondé sur l'exercice par le citoyen européen de sa liberté de circulation, mais se rattache au maintien de sa résidence dans son État membre d'origine, malgré l'exercice de ses libertés de circulation<sup>48</sup>. Sauf à ce que la résidence au sein d'un État membre devienne le critère d'attribution de la citoyenneté européenne, l'obligation fiscale nationale ne peut pas être considérée comme un attribut de la citoyenneté européenne, fondée sur la liberté de circulation qui lui est attachée. Il peut également être relevé que l'ensemble des contribuables de l'Union européenne, qu'ils soient citoyens européens

---

45. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 509.

46. Arnaud DE NANTEUIL, *Introduction aux conventions de double imposition*, 1<sup>re</sup> éd., Bryulant, Bruxelles, 2019, p. 42. à 55.

47. Edoardo TRAVERSA et Benjamin BODSON, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen* 2018, 54, n° 1, p. 180.

48. C'est d'ailleurs pour cela que les doubles-impositions ne sont pas en elles-mêmes constitutives de restrictions discriminatoires, puisqu'elles ne sont que la conséquence de l'exercice des libertés de circulation.

ou non, peuvent être soumis à des doubles impositions du fait de l'exercice de leurs libertés de circulation au sein de l'Union européenne. Il paraît donc difficile de soutenir que le maintien de l'obligation fiscale nationale serait uniquement attaché à la citoyenneté européenne. Au contraire, cela atteste de la nécessité de voir émerger une citoyenneté fiscale européenne qui transcende le statut juridique, désormais dépassé du citoyen-contribuable, pour répondre aux caractéristiques d'un véritable principe de légitimation de l'impôt au niveau européen.

574. Dès les années 1960, les auteurs du rapport Neumark estimaient que dans le cadre du marché intérieur, l'élimination des doubles impositions entre les États membres exigeait une réponse européenne, en indiquant que « la méthode qui conviendrait le plus parfaitement aux exigences d'un véritable marché commun, serait celle qui consisterait à centraliser les opérations d'assiette de l'impôt, c'est-à-dire la détermination du montant de la matière imposable pour les impôts sur le revenu global et sur les bénéficiaires des sociétés dans un seul État, qui serait normalement celui du domicile fiscal ou celui où la majeure partie des activités personnelles est exercée. Un tel système, effectué selon les règles uniques d'assiette de la matière imposable, aurait l'avantage d'éliminer radicalement la double imposition à l'intérieur du marché commun »<sup>49</sup> L'Avocat général Monsieur Leendert Gellhoed dans ses conclusions sous l'affaire *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* partage ce même avis. Selon lui, « les causes et le caractère de ces quasi-restrictions impliquent qu'elles ne puissent être éliminées que par l'intervention du législateur communautaire en prévoyant une solution cohérente à l'échelle de l'Union européenne, soit un système fiscal à l'échelle de l'Union européenne »<sup>50</sup>. Les autorités européennes se sont engagées dans cette voie, en adoptant en 2017 une directive créant les conditions d'un cadre harmonisé en matière de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne<sup>51</sup>, notamment lorsqu'ils concernent l'élimination des doubles impositions. Si ces dispositions ne visent pas directement à éliminer les doubles impositions, mais seulement à régler efficacement les différends liés aux doubles impositions, cet impératif s'inscrit selon les termes de la directive dans la « perspective d'un système fiscal équitable »<sup>52</sup>, attestant que les doubles impositions constituent une différence de traitement en raison de la situation transfrontalière du contribuable.

---

49. Rapport Neumark et EB NORTCLIFFE, « The EEC Reports on Tax Harmonisation. The Report of the Fiscal and Financial committee and the Reports of the Subgroups A, B and C. », *International & Comparative Law Quarterly* 1964, 13, n° 1, pp. 338-339.

50. Point 39 des conclusions de l'Avocat général Geelhoed, présentées le 23 février 2006, dans l'affaire CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue*, Rec., p. I-11673.

51. Directive (UE) 2017/1852 du Conseil, du 10 octobre 2017, concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *JOUE L* n°265 du 14 octobre 2017, pp. 1-14.

52. Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017, « concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne », *JOUE L* n°265 du 14 octobre 2017, pp. 1-14, considérant 4.

575. La seconde difficulté est d'ordre politique. Si, appréhendées dans le cadre du marché intérieur, les doubles impositions sont considérées comme non discriminatoires, le maintien de l'obligation fiscale nationale rattachée à la qualité de citoyen européen conduirait à matérialiser une rupture d'égalité fiscale entre ces derniers, en fonction d'où ils résident et d'où ils exercent leur liberté de circulation. Le montant de l'obligation fiscale attaché à la citoyenneté européenne dépendrait des modalités nationales d'élimination de la double imposition. Des citoyens européens, placés dans la même situation au regard de l'objectif de législation fiscale nationale, seraient traités différemment en fonction d'où ils exercent leur liberté de circulation. Dans le cadre de la citoyenneté européenne, la double imposition deviendrait contraire au principe de non-discrimination énoncé à l'article 18 du TFUE. Enfin, comprise de cette manière, la citoyenneté fiscale européenne ne se matérialiserait que lorsque le citoyen européen exerce ses libertés de circulation, ce qui ne va pas dans le sens d'une citoyenneté européenne ayant « vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres »<sup>53</sup> et transcendant le marché intérieur en faisant entrer dans son champ d'application des situations fiscales qui dépassent ce cadre.

## §2. Des contribuables sujets aux discriminations dans leurs situations purement internes

576. Suivant la logique selon laquelle les restrictions fiscales sont admissibles dès lors qu'elles ne menacent pas le bon fonctionnement du marché intérieur, les discriminations dont sont victimes les contribuables qui n'exercent pas leurs libertés de circulation au sein de l'Union européenne, c'est-à-dire placés dans une situation purement interne, ne sont pas considérées comme contraires au droit de l'Union européenne. Même si la Cour de justice apprécie avec exigence le caractère « purement interne » d'une situation<sup>54</sup>, l'absence d'un élément d'extranéité les place hors du champ d'application du droit de l'Union européenne. Les discriminations à rebours en matière fiscale<sup>55</sup>, c'est-à-dire le fait pour un État membre

---

53. CJCE, 20 septembre 2001, aff. C-184/99, *Rudy Grzelczyk c/ Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve*, Recueil CJCE p. I-06193.

54. CJCE, 26 janvier 1993, aff. C-112/91, *Werner c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Recueil CJCE p. I- 429, points 16 et 17. Sur cette question V. aussi Laurence POTVIN-SOLIS, « Principe général de non-discrimination et "situations purement internes" », *Cahiers de droit européen* 2016, 52, n° 1, pp. 337-364.

55. Les discriminations à rebours sont un « concept évasif ». De manière générale, peuvent être considérées comme la situation dans laquelle « l'État membre traite de manière moins favorable ses propres ressortissants (ou sa production nationale) que les ressortissants (ou la production) des autres États membres, alors qu'en règle générale, les États membres ont tendance à défavoriser les personnes ou la production étrangères. C'est le renversement de l'orientation classique de la différence de traitement qui justifie qu'elle soit qualifiée d' "à rebours" ». V. Thomas BOMBOIS, « La "discrimination à rebours" et son appréhension par la Cour constitu-

de réserver un traitement fiscal moins favorable aux contribuables sédentaires qu'aux contribuables mobiles<sup>56</sup> sont admises (A). Toutefois, le contrôle juridictionnel de ces discriminations en droit interne a conduit les juges nationaux à s'interroger sur leur compatibilité au regard des normes constitutionnelles, faisant germer l'hypothèse de leur incompatibilité avec le principe d'égalité fiscale (B).

## A. Les discriminations à rebours admises au niveau européen

577. La difficulté principale, soulevée par l'étude des discriminations à rebours au niveau européen, repose sur le fait qu'elles ne sont pas constitutives d'une entrave fiscale discriminatoire, puisqu'elles résultent, au contraire, du fait que le contribuable n'exerce aucune liberté de circulation. Dans ces conditions, l'immobilité du contribuable le prive de lien de rattachement au droit de l'Union européenne, lequel demeure inapplicable (1). Ceci étant, d'un point de vue politique, cette situation est discutable puisque l'immobilité devient constitutive d'une différence de traitement entre les contribuables de l'Union européenne (2).

### 1. L'inapplicabilité du droit de l'Union européenne à l'immobilité du contribuable

578. **Les discriminations à rebours exclues du champ d'application du droit de l'Union européenne.** Tout comme l'illustre l'analyse de la Cour de justice en matière de double imposition, la jurisprudence européenne relative aux discriminations à rebours confirme que le principe européen de non-discrimination n'est pas un impératif d'ordre général, mais trouve seulement à s'appliquer « dans le domaine d'application des traités ». En matière fiscale, c'est-à-dire lorsqu'une mesure nationale restreint l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation. Les discriminations à rebours relèvent principalement de l'organisation des systèmes

---

tionnelle belge » in *Le droit de l'Union européenne et le juge belge*, sous la dir. de Nicolas CARIAT et Janek NOWAK, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 342. Pour une définition similaire, V. aussi Koen LENAERTS, « L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », *Cahiers de droit européen* 1991, 27, n° 1/2, p. 17. et Miguel POIARES MADURO, « The scope of European remedies : The case of purely internal situations and reverse discrimination » in *The future of Remedies in Europe*, sous la dir. de Claire KILPATRICK, Tonia NOVITZ et Paul SKIDMORE, Hart Publishing, Oxford, 2000, p. 118. En matière fiscale, le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte précise qu'il s'agit de « mesures fiscales nationales qui sont plus favorables aux contribuables non-nationaux ou non résidents qu'aux nationaux ou aux résidents ». Il distingue également la notion de discrimination à rebours de celle de « discrimination purement interne » qui renvoient « à l'hypothèse dans laquelle un État désavantage certains contribuables nationaux ou résidents par rapport à d'autres contribuables nationaux ou résidents ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 250. et 251.

56. La discrimination à rebours est ici comprise de manière traditionnelle comme « celle qui oppose les personnes qui peuvent se prévaloir d'une des libertés de circulation garanties par le Traité et les personnes qui se trouvent dans une situation "purement interne" » V. Thomas BOMBOIS, « La "discrimination à rebours" et son appréhension par la Cour constitutionnelle belge » in *Le droit de l'Union européenne et le juge belge*, sous la dir. de Nicolas CARIAT et Janek NOWAK, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 343.



fiscaux nationaux puisqu'elles conduisent à traiter moins favorablement les contribuables placés dans des situations purement internes que les contribuables placés dans des situations transfrontalières<sup>57</sup>. Le droit de l'Union européenne n'y est en jeu que de manière indirecte puisque la discrimination ne trouve pas sa source dans l'exercice par le contribuable d'une liberté de circulation, dont est tiré le caractère transfrontalier de la situation, mais découle, au contraire, du fait que le contribuable ne peut se prévaloir du respect d'aucune liberté de circulation, sa situation étant purement interne<sup>58</sup>. Dans ce cas, comme il est immobile, le contribuable ne peut pas bénéficier de la protection fiscale européenne permise par l'application en droit interne des dispositions européennes<sup>59</sup>. Aussi, le « caractère marginal »<sup>60</sup> du principe de non-discrimination implique qu'au niveau européen les discriminations à rebours en matière fiscale sont admises<sup>61</sup>, même si elles attestent d'une rupture d'égalité entre le contribuable « purement national » et le contribuable « européen », soulevant des interrogations au regard du respect du principe de non-discrimination.

**579.** Le raisonnement adopté par la Cour de justice revient à considérer que les situations purement internes sont objectivement différentes des situations transfrontalières et peuvent, par conséquent, être traitées de manière différente du fait de l'absence d'un élément d'extranéité. Il s'ensuit qu'un État membre n'enfreint pas le droit de l'Union européenne lorsqu'« il refuse d'étendre à ses nationaux sédentaires des droits conférés aux ressortissants d'autres États membres sur la base des traités européens ou de la législation qui les met en œuvre (règlements, directives) »<sup>62</sup>. Les discriminations à rebours en matière de fiscalité relèvent de

---

57. Julien de BEYS, « Le droit européen est-il applicable aux situations purement internes ? », *Journal des Tribunaux - Droit européen* 2001, n° 80, pp. 137-144 et Sylvian CALS, *La discrimination à rebours et le droit communautaire*, thèse de doct., Toulouse I, 2001.

58. La notion de situation purement interne devient alors un « instrument de délimitation du droit de libre circulation ». V. Revekka-Emmanouela PAPAĐOPOULOU, « Situations purement internes et droit communautaire : un instrument jurisprudentiel à double fonction ou une arme à double tranchant ? », *Cahiers de droit européen* 2002, 38, n° 1, pp. 95-130, spé p. 98 à 117.

59. Dans un certains sens le maintien européen des discriminations à rebours participe au respect de la citoyenneté fiscale nationale en limitant les effets des dispositions européennes sur les droits fiscaux nationaux.

60. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 174.

61. CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-240/10, *Cathy Schulz-Delzers et Pascal Schultz c/ Finanzamt Stuttgart III*, Rec., p. I-8531 ; CJUE, 12 juin 2014, aff. jointes C-39/13, C-40/13 et C-41/13, *SCA Group Holding*. Pour les impôts indirects : V. CJCE, 13 mars 1979, aff. C-86/78, *Distilleries Peureux*, Rec., p. 897 ; CJCE, 27 février 1980, aff. C-68/79, *Hans Just*, Rec., p. 501.

62. Jean-Yves CARLIER et Gautier BUSSCHAERT, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne : malheur aux immobiles ? », *Reflets et perspectives de la vie économique* 2013, 52, n° 4, p. 12. et CJCE, 13 novembre 1990, aff. C-370/88, *Procurator Fiscal c/ Andrew Marshall*, Rec., p. 4071. Cette interprétation est souvent partagée par les juridictions nationales. Le Conseil d'État avait par exemple affirmé que les dispositions du traité de Rome interdisant les discriminations « n'ont d'autre objet que d'éliminer les discriminations, défavorables aux ressortissants des autres États membres de la Communauté, et qu'elles ne sauraient, en aucun cas, limiter les pouvoirs dont les autorités nationales sont investies à l'égard de leurs propres nationaux ». V. CE Ass.,

l'application aux contribuables du principe général selon lequel « les règles du traité en matière de libre circulation des personnes et les actes pris en exécution de celles-ci ne peuvent être appliqués à des activités qui ne présentent aucun facteur de rattachement à l'une quelconque des situations envisagées par le droit communautaire et dont l'ensemble des éléments pertinents se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre »<sup>63</sup>.

**580. L'application du principe de non-discrimination attaché à l'exercice d'une liberté de circulation.** L'admission au niveau européen des discriminations à rebours démontre que l'usage du principe de non-discrimination, ou plutôt son inapplicabilité, garantit le respect de l'exclusivité de la compétence fiscale nationale attachée au consentement de l'impôt. Dès lors, qu'une différence de traitement n'a pas un lien direct avec l'exercice par le contribuable d'une liberté économique de circulation, elle n'entre pas dans le champ d'application du traité<sup>64</sup>. Le contrôle des législations fiscales par le biais du principe de non-discrimination ne se comprend pas indépendamment du champ d'application du Traité. Ceci tient à ce que le principe de non-discrimination lui-même « ne saurait être considéré indépendamment du contexte dans lequel il déploie ses effets. Ce principe doit être placé dans la perspective du marché intérieur et des objectifs qui sous-tendent ce dernier, à savoir la création d'un espace sans frontières, dans lequel les facteurs de production circulent librement »<sup>65</sup>. En dehors des discriminations susceptibles de menacer l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation, le consentement de l'impôt demeure hors du champ d'application du droit de l'Union européenne et est préservé de ses effets. Dans ces conditions, le contribuable immobile est seulement rattaché à son État membre et n'entretient aucun lien avec l'Union européenne. En effet, la sanction des discriminations à rebours par la Cour de justice conduirait à assimiler la situation des contribuables immobiles à celles des contribuables mobiles et ainsi à étendre le champ d'application du droit de l'Union européenne aux situations purement internes. Or, « si chaque inégalité de

---

27 juillet 1979, *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau*, Rec., p. 335 ; concl. Bruno Genevois, AJDA, 20 novembre 1979, p. 31 et CE, 25 juillet 1986, n°63643, *Sté Léa Land Service* et CE, 3 juin 1987, *Association professionnelle des guides interprètes*.

63. CJCE, 1er avril 2008, C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française et Gouvernement wallon c/ Gouvernement flamand*, Rec., p. I-1683, pt. 33 ; CJUE, 5 mai 2011, aff. C-434/09, *Shirley McCarthy c/ Secretary of State for the Home Department*, Rec., p. I-3375, pt. 45. V. aussi CJCE, 28 mars 1979, aff. 175/78, *La Reine c/ Vera Ann Saunders*, Rec., p. 1129.

64. Monsieur Thomas Bombois affine cette analyse et propose d'appréhender les discriminations à rebours non plus comme la confrontation entre une situation relevant du champ d'application du droit de l'Union et une situation qui y échappe, mais comme l'opposition entre une situation régie exclusivement par le droit de l'Union et une situation régie de façon autonome par un État membre. V. Thomas BOMBOIS, « La "discrimination à rebours" et son appréhension par la Cour constitutionnelle belge » in *Le droit de l'Union européenne et le juge belge*, sous la dir. de Nicolas CARIAT et Janek NOWAK, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 345.

65. Revekka-Emmanouela PAPAPOULOU, « Situations purement internes et droit communautaire : un instrument jurisprudentiel à double fonction ou une arme à double tranchant ? », *Cahiers de droit européen* 2002, 38, n° 1, p. 117.

traitement subie par un individu dénué de tout rattachement au droit de l'Union relève de la compétence de la Cour, le champ d'application du droit de l'Union devient potentiellement illimité »<sup>66</sup>.

**581.** La lecture du traité confirme le champ d'application limité du droit de l'Union européenne. Le droit de la libre circulation ne protège que les mouvements au travers des frontières étatiques<sup>67</sup>. Cette analyse se vérifie également concernant la liberté générale de circulation attachée à la citoyenneté européenne, puisque les citoyens de l'Union ont le droit de circuler et de séjourner dans les États membres dont ils n'ont pas la nationalité<sup>68</sup>. Dans le cadre de la liberté de circulation des personnes, l'exclusion des situations internes du champ d'application du droit de l'Union européenne se justifierait également selon un argument politique relevant de la nécessité d'assurer une « représentation virtuelle des migrants dans la société d'accueil »<sup>69</sup>. Seules les discriminations à l'égard des citoyens mobiles nécessitent d'être sanctionnées puisque contrairement aux citoyens nationaux « les migrants n'ont pas nécessairement accès aux processus politiques de l'État d'accueil, le droit de l'Union intervient donc en leur nom pour corriger les lois qui les discriminent »<sup>70</sup>. Cet argument trouve un écho

---

66. Julie RONDU, *L'individu, sujet du droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 607. V. aussi Denys MARTIN, « Internal situations and the temptation of Pandora », *European Journal of Migration Law* 2008, 10, pp. 365-372; Jean-Yves CARLIER et Gautier BUSSCHAERT, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne : malheur aux immobiles ? », *Reflète et perspectives de la vie économique* 2013, 52, n° 4, pp. 9-18; Dominik HANF, « 'Reverse Discrimination' in EU Law : Constitutional Aberration, Constitutional Necessity, or Judicial Choice ? », *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 2011, 18, n° 1-2, pp. 29-61 et Marie GAUTIER, « Les discriminations à rebours, une espèce à protéger » in *La non-discrimination entre les européens*, sous la dir. de Francette FINES, Catherine GAUTHIER et Marie GAUTIER, Pedone, Paris, 2012, p. 147.

67. Les articles 34 et 35 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatifs à la libre circulation des marchandises interdisent les restrictions quantitatives et les mesures d'effet équivalent « entre les États membres ». L'article 45 du TFUE assure la libre circulation des travailleurs « à l'intérieur de l'Union » en interdisant toutes les discriminations « fondées sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres » et en assurant le droit « de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres ». L'article 49 du TFUE, concernant la liberté de circulation interdit les restrictions à l'établissement des ressortissants « d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre ». L'article 56 TFUE, interdit les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union « à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation ». Il en est de même pour l'article 63 qui interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux « entre les États membres et entre les États membres ».

68. Article 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. V. Directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) n° 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE et 93/96/CEE (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE), *JOUE L* n° 158 du 30 avril 2004, p. 77-123, article 7 § 1.

69. Jean-Yves CARLIER, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne », *Journal de droit européen* 2016, n° 1, pp. 153-159 cité par Julie RONDU, *L'individu, sujet du droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 699.

70. Catherine BARNARD, *The substantive law of the EU : the four freedoms*, Oxford University Press, Oxford, 2013, p. 213 : « migrants cannot necessarily gain access to the host state's political processes so Union law

particulier en matière fiscale puisque si les citoyens nationaux peuvent, par le biais de leurs représentants, consentir l'impôt, ce n'est pas le cas des citoyens européens migrants. Dans ces conditions, les intérêts des citoyens nationaux, en tant que contribuables immobiliers, sont plus facilement pris en compte lors du processus décisionnel que ceux des contribuables mobiles. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte constate qu'en matière de discrimination à rebours « il n'existe (...) que peu de vérifications contentieuses, les États membres étant peu enclins à favoriser fiscalement les contribuables des autres États membres »<sup>71</sup>. En définitive, la perturbation de la circulation des contribuables entre les États membres conditionne l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale et déclenche la compétence des autorités européennes. Au regard du droit de l'Union européenne, les Parlements nationaux peuvent voter ou maintenir des législations fiscales moins favorables pour les contribuables immobiliers, le consentement de l'impôt étant hors du champ d'application de la protection européenne du contribuable et ainsi préservé de ces effets. Il en ressort une forme de « masochisme fiscal »<sup>72</sup> par lequel les citoyens n'entendent pas étendre la protection européenne dont bénéficient les contribuables placés dans des situations transfrontalières à l'ensemble des contribuables nationaux.

## 2. L'immobilité constitutive d'une différence de traitement entre les contribuables de l'Union européenne

**582. La protection du citoyen européen-contribuable, exigence emblématique de l'exercice de la liberté de circulation.** La subordination de l'applicabilité du droit de l'Union européenne à l'utilisation d'une liberté de circulation par le contribuable apparaît toutefois critiquable, *a fortiori* lorsque le contribuable est également un citoyen européen. En effet, « la principale raison invoquée au soutien des plaidoyers pour un revirement de jurisprudence sur la question des discriminations à rebours tient au statut de citoyen »<sup>73</sup>. De manière générale, ces discriminations, bien qu'elles soient à « rebours », apparaissent difficilement compatibles avec la citoyenneté européenne telle qu'érigée par les traités et la jurisprudence européenne en tant que « statut fondamental et égalitaire »<sup>74</sup>. En pratique, le principe de non-discrimination *att-*

---

*intervenies on their behalf to correct laws which discriminate against them* ». Traduction par nos soins.

71. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 251.

72. A. RIGAUX, « Situations purement internes et discriminations à rebours », note sous Guimont, *Europe*, février 2001, pp. 17-19, p. 19.

73. Julie RONDU, *L'individu, sujet du droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 700.

74. Pour Jean-Yves Carlier et Gautier Busschaert, « la citoyenneté européenne comme statut fondamental suggère en effet une égalité de droits à ce point essentielle qu'elle s'en accommoderait mal (des discriminations à rebours). Ce statut fondamental et égalitaire de tout citoyen européen est renforcé par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne qui a acquis, depuis Lisbonne, valeur de droit primaire comme les traités »

chée à la citoyenneté européenne ne bénéficie qu'au citoyen européen qui se rend ou séjourne dans un autre État membre. Or, il paraît difficile de ne pas appréhender la citoyenneté européenne comme un statut politique d'application générale devant profiter à tous les citoyens européens que ceux-ci exercent ou non de leur liberté de circulation. Comme l'explique le Professeur Anastasia Iliopoulou, « les deux facteurs auxquels est dû ce type particulier de discrimination, à savoir la nationalité et la "sédentarisation", sont en contradiction avec la logique et les finalités de l'établissement de la citoyenneté. »<sup>75</sup>. À défaut, il en ressort en matière fiscale que ce n'est pas tant la citoyenneté européenne en tant que statut fondamental qui emporte la protection européenne du contribuable, que l'exercice de la liberté de circulation attachée à ce statut<sup>76</sup>. La portée fiscale protectrice de la citoyenneté européenne doit être « activée par l'exercice de la libre circulation dans l'espace communautaire »<sup>77</sup>.

**583.** La ligne jurisprudentielle de la Cour de justice s'est déjà infléchie. Cette dernière n'hésite pas à moduler sa jurisprudence au gré des circonstances propres aux affaires dont elle a connaissance. Dans l'affaire *Ruiz Zambrano*<sup>78</sup>, la Cour de justice a accepté qu'un citoyen européen n'ayant pas usé de sa liberté de circulation puisse tout de même se prévaloir du statut fondamental inhérent à sa citoyenneté européenne afin de s'opposer à des mesures nationales ayant pour effet de le priver de « la jouissance effective de l'essentiel des droits conférés » par ce statut. Dans cet arrêt, la Cour a considéré que les dispositions du traité relatives à la citoyenneté européenne s'opposent à l'expulsion de parents ressortissants d'États tiers dont le ou les enfants sont des citoyens européens, dès lors que cette expulsion aurait pour effet de contraindre ces enfants à quitter le territoire de l'Union, se voyant ainsi privés du droit élémentaire de résider sur le territoire dont ils ont la citoyenneté. « La formule introduite par Zambrano vise à protéger un citoyen européen contre une mesure étatique qui causerait son expulsion du territoire de l'Union, ou plus précisément, un citoyen de l'Union, enfant mineur, qui devrait suivre son parent, ressortissant d'un État tiers, soumis à un risque d'expulsion »<sup>79</sup>. De ce fait, si le principe reste l'exclusion des situations purement internes, la Cour de justice adopte une appréciation plutôt souple de l'élément d'extranéité, ce qui permet de faire

---

V. Jean-Yves CARLIER et Gautier BUSSCHAERT, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne : malheur aux immobiles ? », *Reflets et perspectives de la vie économique* 2013, 52, n° 4, p. 17.

75. Anastasia ILIOPOULOU, « Citoyenneté européenne et principe de non-discrimination », *Revue des affaires européennes* 2011, n° 1, p. 57.

76. Cette analyse est confirmée par le fait que l'utilisation de la liberté de circulation attachée à la citoyenneté ne joue que de manière subsidiaire dans la protection du contribuable.

77. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 538.

78. CJUE, 8 mars 2011, aff. C-34/09, *Gerardo Ruiz Zambrano c/ Office national de l'emploi (ONEm)*, Rec., p. I-1177. V. aussi Luca MANIGRASSI, « Vers une citoyenneté européenne fédérale ? Quelques réflexions sur l'arrêt «Zambrano» », *Revue du Droit de l'Union Européenne* 2011, n° 3, pp. 411-425.

79. *Ibid.*, p. 422.

entrer un plus grand nombre de situations dans le champ d'application du droit de l'Union européenne.

584. L'affaire sur l'assurance-soins flamande<sup>80</sup> et notamment les conclusions rendues à cette occasion par l'Avocat général Madame Eleanor Sharspton<sup>81</sup> représentent l'une des « tentatives les plus poussées de remettre en cause les discriminations à rebours par delà le champ d'application du droit de l'Union »<sup>82</sup>. L'argumentation consistait à prendre appui sur la citoyenneté européenne pour justifier l'application de la liberté de circulation des personnes à une situation purement interne. Selon l'application des dispositions européennes, les personnes travaillant en Flandre, mais ressortissantes d'un autre État membre pouvaient bénéficier de l'assurance-soins flamande, cette possibilité était refusée aux Belges travaillant également en Flandre, mais résidant en Wallonie ou dans la région de Bruxelles. Ces derniers étaient moins bien traités que les autres ressortissants européens. Afin de sanctionner cette différence de traitement constitutive d'une discrimination à rebours, l'Avocat général Madame Eleanor Sharspton articule sa démonstration autour de deux arguments. Le premier consiste à transposer à la liberté de circulation des personnes, la jurisprudence audacieuse par laquelle la Cour de justice a étendu aux situations purement internes l'interdiction des barrières douanières affectant la libre circulation des marchandises<sup>83</sup>, puisque « par analogie, l'assurance-soins flamande devrait être assimilée à une barrière douanière interne au regard de la liberté de circulation des personnes »<sup>84</sup>. Autrement dit, l'application homogène des libertés de circulation justifierait, tout comme c'est le cas avec la liberté de circulation des marchandises, de faire entrer les obstacles internes à la liberté de circulation des personnes dans le champ du droit de l'Union européenne.

Pour appuyer son argumentation, l'Avocat général Madame Eleanor Sharspton se réfère, dans un second temps, aux articles du traité relatifs à la citoyenneté européenne et tente de dé-

---

80. CJCE, 1er avril 2008, aff. , C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française et Gouvernement wallon c/ Gouvernement flamand*, Rec., p. I-1683. Pour une contribution détaillée sur cet arrêt, V. Peter VAN ELSUWEGE et Stanislas ADAM, « Situations purement internes, discriminations à rebours et collectivités autonomes après l'arrêt sur l'assurance soins flamande », *Cahiers droit européen* 2009, n° 5, pp. 655-711.

81. Conclusions de l'Avocat général Madame Eleanor Sharspton, présentées le 28 juin 2007, dans l'affaire CJCE, 1er avril 2008, aff. , C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française et Gouvernement wallon c/ Gouvernement flamand*, Rec., p. I-1683.

82. Edouard DUBOUT et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE (dir.) *L'Unité des libertés de circulation. In varietate concordia*, Bruylant, Bruxelles, 2013, 457 p.

83. CJCE, 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects c/ Léopold Legros et autres*, Recueil CJCE p. I-04625 et CJCE, 9 août 1994, C-363/93, *Administration des douanes et droits indirects c/ Léopold Legros et autres*, Recueil CJCE p. I-I-3957. V. aussi Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, 810 p., p. 528-531.

84. Point 122 des conclusions de l'Avocat général Madame Eleanor Sharspton, présentées le 28 juin 2007, dans l'affaire CJCE, 1er avril 2008, aff. , C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française et Gouvernement wallon c/ Gouvernement flamand*, Rec., p. I-1683.

montrer que l'article 21 du TFUE (ex-article 18 TCE), qui stipule que « tout citoyen de l'Union a le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres », peut se décomposer en deux droits distincts et autonomes, celui de circuler et celui de séjourner. Le droit de séjourner serait un droit autonome pouvant trouver à s'appliquer même lorsque le citoyen n'a pas usé au préalable de sa liberté de circuler<sup>85</sup>. Les ressortissants européens n'ayant pas usé de leur liberté de circuler, mais restés sur le territoire de leur État membre d'origine seraient, selon cette analyse, couverts par les dispositions européennes relatives à la citoyenneté européenne du simple fait qu'ils séjournent dans leur État membre d'origine. Compris de cette manière, le droit de séjour n'est donc pas forcément la conséquence de l'exercice préalable de la liberté de circuler. Ainsi, la dissociation du droit de circuler et de celui de séjourner permettrait la reconnaissance implicite d'un droit à ne pas circuler au bénéfice des citoyens européens sédentaires. Ce raisonnement conduit, à étendre le champ d'application matériel du traité pour y faire entrer les situations purement internes, c'est-à-dire celles qui concernent les citoyens européens sédentaires, et ainsi contrôler les discriminations à rebours dont ils peuvent être victimes par rapport aux citoyens européens qui exercent leur liberté de circulation. En d'autres termes, cela « revient à considérer le principe de non-discrimination comme partie intégrante de la citoyenneté européenne, non pas seulement dans son exercice, mais aussi dans le statut lui-même »<sup>86</sup>. Cela conduirait, en matière fiscale, à étendre la protection dont peuvent bénéficier les contribuables immobiliers, par le biais de la citoyenneté européenne. Concrètement, les contribuables ressortissants européens, même lorsqu'ils n'exercent pas leur liberté de circulation, seraient couverts par la citoyenneté européenne, élargissant la portée fiscale protectrice de ce statut aux situations purement internes. Malgré l'intérêt que cette démarche représente en termes d'égalité entre les citoyens européens (qu'ils soient mobiles ou non), la Cour de justice ne suit pas les conclusions de l'Avocat général et réitère « l'exigence traditionnelle d'un élément d'extranéité à l'aune de la citoyenneté européenne »<sup>87</sup>. Ce faisant, la règle constante de l'exclusion des situations internes du champ du droit de l'Union européenne et donc du contrôle de la Cour de justice est maintenue.

**585. L'exigence de mobilité étendue à l'ensemble des contribuables.** Ainsi, appréhendée dans le cadre de la libre circulation attachée à la citoyenneté européenne, l'exigence de mobilité peut, en théorie, être constitutive d'une discrimination à rebours, c'est-à-dire d'une différence de traitement entre le contribuable national et le contribuable ressortissant d'un autre

---

85. *Ibid.*, pts. 143 et 144.

86. Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 570.

87. Peter VAN ELSUWEGE et Stanislas ADAM, « Situations purement internes, discriminations à rebours et collectivités autonomes après l'arrêt sur l'assurance soins flamande », *Cahiers droit européen* 2009, n° 5, p. 680.

État membre, et qui, de ce fait, peut invoquer les dispositions européennes. Tout comme la protection européenne attachée à la citoyenneté européenne est subsidiaire, le statut de citoyen européen n'est d'aucune utilité au contribuable qui réside dans l'État de sa nationalité, sans exercer sa liberté de circulation. La liberté de circulation des personnes n'étant, en matière fiscale, qu'un complément des libertés économiques, ce constat peut être élargi à l'ensemble des contribuables-personne physique ou morale, le statut du citoyen-contribuable étant désormais marginal. Le droit de l'Union européenne n'est d'aucune utilité au contribuable résident qui n'exerce pas ses libertés de circulation. Comme l'affirme le Professeur Céline Viessant, « l'égalité au niveau de l'Union européenne ne concerne que peu de contribuables, essentiellement ceux qui ont des activités transfrontalières et qui feront valoir leur droit devant la Cour de justice de l'Union européenne »<sup>88</sup>. Il ne s'agit pas de garantir une égalité de traitement entre tous les contribuables au sein de l'Union européenne, mais seulement de sanctionner les discriminations entravant l'exercice par les contribuables nationaux de leurs libertés de circulation. Dès lors, le droit de l'Union européenne contribue à créer des discriminations à rebours, elles-mêmes sources d'inégalités au sein des systèmes fiscaux nationaux aux dépens des contribuables sédentaires. Or, comme l'affirmait l'Avocat général Monsieur Jean Mischo dès 1986, « les discriminations à rebours ne sont évidemment pas concevables à la longue au sein d'un véritable marché commun qui doit nécessairement être fondé sur le principe de l'égalité de traitement »<sup>89</sup>. La pleine réalisation d'une citoyenneté fiscale européenne n'est pas envisageable dans ces conditions puisqu'elle ne garantirait pas le principe d'égalité fiscale entre l'ensemble des contribuables européens aux dépens de la légitimité de l'impôt dans l'Union européenne. L'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne dont dépendrait un statut juridique du « contribuable européen », dépassant le cadre du marché intérieur, se heurte à l'exercice des libertés de circulation. Ainsi, la citoyenneté fiscale européenne implique de s'émanciper de l'exigence de circulation attachée à la protection européenne du contribuable afin de faire entrer les situations purement internes dans le champ d'application du droit de l'Union européenne et notamment de la citoyenneté européenne. Comme l'affirme le Professeur Ségolène Barbou des Places, « dès lors que la citoyenneté européenne renvoie par essence à un lien de communauté, donc à une réalité stable et fixe, il devient plus difficile d'admettre qu'une différence de traitement découlant de la sédentarité ne soit pas une discrimination »<sup>90</sup>.

---

88. Céline VIESSANT, « Chapitre 1. - Justice fiscale et Union européenne » in *La justice fiscale (Xe-XXIe siècle)*, sous la dir. de Emmanuel DE CROUY-CHANEL, Cédric GLINEUR et Céline HUSSON-ROCHCONGAR, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 368.

89. Conclusions de l'Avocat général Monsieur Jean Mischo, présentées le 24 septembre 1986, dans l'affaire CJUE, 13 novembre 1986, aff. jtes C-80 et 159/85, *Nederlandse Bakkerij Stichting et autres c/ Edah BV*, Rec., p. 3359.

90. Ségolène BARBOU DES PLACES, « La non-discrimination entre les Européens, horizon indépassable de la citoyenneté de l'Union ? » in *La non-discrimination entre les européens*, sous la dir. de Francette FINES,



À défaut, les discriminations à rebours resteront des discriminations non sanctionnées alors même qu'elles établissent une différence de traitement en fonction de l'exercice ou non d'une liberté de circulation par le contribuable témoignant du caractère inachevé de l'intégration fiscale européenne.

**586. Ouverture jurisprudentielle au profit d'une protection du contribuable sédentaire.** Toutefois, dans la décision sur l'assurance-soins flamande, la Cour fait preuve d'ouverture et admet que « l'interprétation des dispositions du droit communautaire pourrait éventuellement être utile à la juridiction nationale, y compris au regard de situations qualifiées de purement internes, en particulier dans l'hypothèse où le droit de l'État membre concerné imposerait de faire bénéficier tout ressortissant national des mêmes droits que ceux qu'un ressortissant d'un autre État membre tirerait du droit communautaire dans une situation considérée par ladite juridiction comme étant comparable »<sup>91</sup>. Bien que l'examen de discriminations à rebours demeure de la compétence du juge national, ces propos ouvrent la perspective d'une passerelle entre les juridictions nationales et européennes dans le cas des situations purement internes afin de permettre une meilleure articulation entre les dispositions nationales et européennes, ainsi que de garantir l'effectivité du principe d'égalité fiscale. Aussi, s'« il appartient à la juridiction nationale d'apprécier s'il existe une discrimination prohibée par le droit national et, le cas échéant, de déterminer comment celle-ci doit être éliminée »<sup>92</sup>, celle-ci peut toutefois requérir l'assistance du juge européen quant aux questions d'interprétation et de validité du droit de l'Union auquel le droit national aurait choisi de faire référence.

## **B. Le droit constitutionnel *a priori* concerné par les discriminations à rebours**

**587.** Reprenant le constat posé par les Professeur Edouard Dubout et Alexandre Maitrot de la Motte, il apparaît que c'est « la complétude entre les ordres juridiques nationaux et de l'Union qui permet de lutter contre les discriminations à rebours »<sup>93</sup>. Ces dernières relèvent finalement de l'articulation entre les ordres juridiques internes et européens du principe d'égalité fiscale attaché à la citoyenneté. Si en France, « l'idée de faire sanctionner une discri-

---

Catherine GAUTHIER et Marie GAUTIER, Pedone, Paris, 2012, p. 211.

91. CJCE, 1er avril 2008, aff. , C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française et Gouvernement wallon c/ Gouvernement flamand*, Rec., p. I-1683, pt. 40; CJCE, 30 mars 2006, aff. C-451/03, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl c/ Giuseppe Calafiori*, Rec., p. I-2941, pt. 29.

92. CJCE, ord., 19 juin 2008, aff. , C-104/08, *Marc André Kurt c/ Bürgermeister der Stadt Wels*, Rec., p. I-97, pt. 23.

93. Edouard DUBOUT et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE (dir.) *L'Unité des libertés de circulation. In varietate concordia*, Bruylant, Bruxelles, 2013, 457 p.

mination à rebours par le Conseil constitutionnel pouvait sembler a priori assez baroque »<sup>94</sup>, l'application en droit interne du principe d'égalité à des discriminations à rebours est déjà retenue par plusieurs Cours constitutionnelles européennes<sup>95</sup>. Le Conseil constitutionnel s'est finalement également engagé dans ce mouvement en reconnaissant l'applicabilité du principe d'égalité fiscale aux discriminations à rebours (1). Mais la spécificité du raisonnement constitutionnel concernant le principe d'égalité a conduit à s'interroger sur la portée de cette évolution (2) et sur la réelle volonté jurisprudentielle de lutter contre les discriminations à rebours.

### 1. L'applicabilité du principe d'égalité fiscale aux discriminations à rebours

**588. La possibilité d'un contrôle national des discriminations à rebours.** Les juges nationaux et plus spécifiquement les juridictions constitutionnelles n'hésitent plus à contrôler les discriminations à rebours sur le fondement du principe d'égalité. Une discrimination à rebours reste avant tout une différence de traitement à l'encontre d'un contribuable au regard de la loi nationale, permettant, à défaut d'entrer dans le champ d'application du droit européen, un contrôle juridictionnel national. Il s'agit de contrôler les distinctions opérées par le législateur national à l'aune de l'objectif affiché par la disposition en question. Conformément à la position jurisprudentielle reconnaissant la liberté du législateur dans l'appréciation des différences de situation, celui-ci demeure libre du traitement qu'il applique aux contribuables nationaux placés dans des situations purement internes. La différence de traitement entre les contribuables placés dans une situation purement interne et les contribuables placés dans une situation transfrontalière n'est, en elle-même, pas répréhensible, puisque le législateur peut considérer qu'il s'agit d'une différence de situation justifiant une différence de traitement, quand bien même serait-elle défavorable pour le contribuable sédentaire. Ainsi, la méthode consiste pour le Conseil constitutionnel à s'assurer que la différence de traitement fondée sur

---

94. Olivier FOUQUET, « La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 6, pp. 5-7.

95. C'est le cas de la Cour autrichienne, qui après que la Cour de justice a déclaré une loi incompatible avec la libre circulation des capitaux dans l'arrêt CJCE, 1er juin 1999, aff. C-302/97, *Konle*, Rec., p. I-3099, a étendu la solution à la situation purement interne dans un arrêt du 1er mars 2004, n° 17150. C'est aussi le cas de la Cour italienne après l'arrêt, CJCE, 14 juillet 1988, aff. C-407/85, *3 Glocken GmbH*, Rec., p. 4233. La Cour de justice a jugé contraire à la libre circulation des marchandises l'interdiction de commercialiser des pâtes à base de blé tendre dans l'unique mesure où étaient concernées des pâtes importées. Selon la Cour constitutionnelle italienne, la discrimination frappant le producteur national est contraire au principe d'égalité, Arrêt du 20 décembre 1997, n° 443, §6, V. A DELLA CHA, « Challenge of internal rules on grounds of reverse discrimination : an open issue », *Diritto del commercio internazionale* 2002, p. 161. Enfin, c'est également le cas de la Cour constitutionnelle espagnole, V. Daniel SARMIENTO, « Discriminaciones inversas comunitarias y Constitución Española », *Revista Española de Derecho Europeo* 2005, n° 15, p. 375.

la situation géographique du contribuable, interne ou transfrontalière, est effectivement compatible avec l'objectif affiché par le législateur national.

**589. La reconnaissance de l'inconstitutionnalité des discriminations à rebours.** Le point de départ de l'avancée jurisprudentielle est intervenue dans la décision *Metro Holding France*<sup>96</sup>, rendue le 3 février 2016 par le Conseil constitutionnel. En l'espèce, cette affaire concernait une discrimination à rebours à l'encontre d'un contribuable-personne morale. Mais la portée de cette décision, dont les commentateurs ont pu tirer l'existence d'un principe jurisprudentiel « d'inconstitutionnalité des discriminations à rebours » et le raisonnement poursuivi par les juges constitutionnels peut être étendu à l'ensemble des contribuables. Cette décision intervenait dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité<sup>97</sup>, concernant une discrimination à rebours née de l'application du régime légal issu de la transposition de la directive mère-fille en droit interne<sup>98</sup>. En effet, l'application du régime mère-fille permet aux sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les dividendes à hauteur de 95 %, lorsqu'elles contrôlent depuis au moins deux ans, 5% des participations de la société distributrice. Selon les dispositions de la directive, ce régime s'appliquait sans distinction aux dividendes correspondants à des participations détenues dans des filiales établies dans un autre État membre, auxquelles était attaché, ou non, un droit de vote. En revanche, l'article 145 du CGI excluait du bénéfice de ce régime les dividendes perçus de participations auxquelles n'était pas attaché de droit de vote, lorsqu'elles étaient détenues dans une filiale française. Par conséquent, il existait une différence de traitement en fonction de la localisation de la filiale conduisant à ce que les situations purement internes, c'est-à-dire dans lesquelles aucune liberté de circulation n'était en jeu, soient traitées moins favorablement que les situations transfrontalières relevant de l'exercice de la liberté de circulation des capitaux et ainsi couvertes par les dispositions européennes de droit dérivé. La question qui fait l'objet de l'analyse du Conseil constitutionnel est alors de savoir si la différence de traitement issue de l'application de la législation nationale est justifiée par une différence de situation fondée sur « des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il (le législateur) se propose ». Le législateur national a-t-il le droit de traiter les situations purement internes moins

---

96. Cons. const., déc., n°2015-520 QPC du 3 février 2016, *Société Metro Holding France SA, venant aux droits de la sociétés CRFP Cash*, précité.

97. CE, 8e et 3e ss-sect., 12 novembre 2015, n°367256, *Société Metro Holding France* : Dr. fisc. 2015, n°49, comm. 717, conclusions B. Bohnert.

98. Arnaud Jauréguiberry qualifie de manière précise la discrimination à rebours en cause. Selon lui, il s'agit d'une discrimination au « caractère latent, en ce que la règle nationale n'a pas encore été reconnu incompatible avec le droit de l'Union et s'applique de la même manière aux situations européennes et nationales ». Mais aussi d'une discrimination « complexe » car elle est « issue d'une source législative qui doit s'apprécier dans le cadre de la QPC. » V. Arnaud JAURÉGUIBERRY, « Les discriminations à rebours devant le juge national », *Revue trimestrielle de droit européen* 2017, 1, p. 42.

favorablement, que les situations transfrontalières, pouvant elles relever des dispositions de transposition de la directive ? Pour y répondre, le Conseil constitutionnel met en œuvre son raisonnement classique relatif au respect du principe d'égalité devant la loi et les charges publiques<sup>99</sup> et reposant sur la cohérence des distinctions entre les contribuables réalisées par le législateur national. Il se prononce sur la validité de ces différences de traitement en s'interrogeant sur le fait de savoir si le critère retenu pour constater la différence de situation entre les contribuables est cohérent et en lien avec le but qu'il assigne à la disposition légale litigieuse. Suivant ce raisonnement, le Conseil constitutionnel considère que la distinction opérée par le législateur n'est pas pertinente, car il n'y a pas de rapport entre l'objectif poursuivi et la localisation géographique des filiales puisqu'« en édictant une condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des sociétés mères, le législateur a entendu favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales ; que la différence de traitement entre les produits de titres de filiales, qui repose sur la localisation géographique de ces filiales, est sans rapport avec un tel objectif ; qu'il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques »<sup>100</sup>. Ainsi, en retenant cette solution, le Conseil constitutionnel sanctionne en droit interne, sur le fondement du principe d'égalité fiscale, une discrimination à rebours née de l'absence d'exercice d'une liberté de circulation.

**590. L'extension de la protection du contribuable sédentaire.** Cette solution est une avancée considérable, puisqu'elle étend la protection dont peuvent bénéficier les contribuables et plus largement les citoyens, alors même qu'ils n'exercent pas leur liberté de circulation. Si l'absence de sanction des discriminations à rebours sur le terrain du droit de l'Union européenne pose des difficultés, notamment au regard de l'égalité de traitement entre les contribuables de l'Union européenne, elles sont compensées par la possibilité d'en obtenir la sanction en droit interne par le biais du principe d'égalité fiscale. Cela rejoint l'analyse selon laquelle, « rien dans la discrimination à rebours soustraite au droit de l'Union ne choque l'équité, à la seule condition, mais elle semble nécessaire, que chaque État membre mette en place dans son système juridique une voie de droit à la disposition des personnes désavantagées leur permettant de demander le respect du principe d'égalité »<sup>101</sup>. Le Conseil constitutionnel par le biais du contrôle de constitutionnalité de la loi *a posteriori*, rendu possible par la question prioritaire de constitutionnalité, semble donc, à première vue, permettre l'application effective du

---

99. Olivier FOUQUET, « La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 6, pp. 5-7.

100. Cons. const., déc. *Société Métro Holding France SA, venant aux droits de la sociétés CRFP Cash*, précité, considérant 10.

101. Arnaud JAURÉGUIBERRY, « Les discriminations à rebours devant le juge national », *Revue trimestrielle de droit européen* 2017, 1, p. 41.

principe d'égalité fiscale en tant que rempart aux discriminations à rebours.

## 2. L'interdiction équivoque des discriminations à rebours liée à la spécificité du raisonnement constitutionnel

**591. La difficile condamnation des discriminations à rebours par le Conseil d'État.** Le contentieux fiscal des discriminations à rebours avait déjà fait l'objet d'un examen des juridictions administratives notamment lors des affaires *Société Ambulances de France*<sup>102</sup>, portant sur l'application de la directive européenne sur les fusions acquisitions et *Technicolor*<sup>103</sup>, concernant une question prioritaire de constitutionnalité relative aux modalités d'appréciation de la durée de conservation des titres pour bénéficier du régime mère-fille. Appliquant la méthode dite de « l'interprétation neutralisante », par laquelle le juge interprète la loi nationale de manière conforme au droit de l'Union européenne, mettant en avant « toute sa coloration européenne »<sup>104</sup>, le Conseil d'État avait estimé qu'il n'y avait pas de discrimination à rebours<sup>105</sup>. Cette technique reposait sur une interprétation visant à « neutraliser » l'écart entre la norme nationale et celle européenne afin de rendre la première compatible avec la seconde<sup>106</sup>. Il résulte des modalités selon lesquelles le juge national effectue son contrôle l'impossibilité de constater une discrimination à rebours, celles-ci étant *de facto* neutralisées, en faveur<sup>107</sup> ou en défaveur<sup>108</sup> du requérant .

---

102. CE, 9e et 10e ss-sect., 30 janvier 2013, n°346683, *Sté Ambulances de France* : JurisData n°2013-001536 ; Dr. fisc. 2013, n°10, comm. 185, concl. C. Legras ; RJF 4/2013, n°392, chron. É. Bokdam-Tognetti, p. 331, BGFE 2013, n°2, p. 7, obs. Ph. Durand.

103. CE, 10e et 9e ss-sect., 15 décembre 2014, n°380942, *SA Technicolor* : JurisData n°2014-031791 ; Dr. fisc. 2015, n°11, comm. 203, concl. É. Crépey, note O. Fouquet ; RJF 3/2015, n°190.

104. Arnaud JAURÉGUIBERRY, « Les discriminations à rebours devant le juge national », *Revue trimestrielle de droit européen* 2017, 1, p. 46.

105. CE, 9e et 10e ss-sect., 30 janvier 2013, n°346683, *Sté Ambulances de France*, précité, considérant 2 : « Considérant (...) que, le législateur n'ayant pas entendu traiter différemment les situations concernant uniquement des sociétés françaises et celles qui, concernant des sociétés d'États membres différents, sont seules dans le champ de la directive, les dispositions en cause doivent en conséquence être interprétées à la lumière de ses objectifs, dès lors qu'une telle interprétation n'est pas contraire à leur lettre » et CE, 10e et 9e ss-sect., 15 décembre 2014, n°380942, *SA Technicolor*, précité, considérant 4 : « Considérant (...) que le législateur n'a pas entendu, à cette occasion, traiter moins favorablement les opérations concernant uniquement des sociétés françaises, qui sont hors-champ de cette directives, que celles qui mettent en cause les sociétés d'États membres différents, qui entrent dans le champ de cette directives ».

106. Le droit interne se trouve régulièrement confronté au droit de l'Union européenne par les lois de transpositions des directives qui sont l'outil privilégié du législateur. Ce produit alors un « processus de "contamination" du premier sur le second, même dans les situations qui ne sont pas directement régies par le droit de l'UE » V. Louis NAYBERG, « Le contentieux fiscal des discriminations à rebours : un jeu de billard à trois bandes », *Revue trimestrielle de droit commercial* 2016, n° 3, pp. 593-609.

107. CE, 10e et 9e ss-sect., 15 décembre 2014, n°380942, *SA Technicolor*, précité, portant que la mise en œuvre de la directive européenne sur les fusions acquisitions.

108. CE, 9e et 10e ss-sect., 30 janvier 2013, n°346683, *Sté Ambulances de France*, précité.

**592.** Malgré ce raisonnement le Conseil d'État n'a pas explicitement balayé la problématique de l'incompatibilité des discriminations à rebours avec le principe d'égalité fiscale. Comme le mentionne explicitement le Conseil d'État, cette technique d'interprétation n'est possible que « dès lors qu'une telle interprétation n'est pas contraire à (la) lettre »<sup>109</sup> du texte ainsi interprété, ce qui impose que la législation en cause ne soit pas rédigée dans des termes trop précis, laissant une marge de manœuvre au juge national pour qu'il puisse la comprendre dans le sens du droit de l'Union européenne, sans pour autant se substituer au législateur, voire contredire ses intentions. Plus la loi sera rédigée en termes précis, moins l'application d'une interprétation neutralisante se justifiera, rejoignant les propos d'Edouard Crépey selon lesquels « il faudrait que le texte soit d'une clarté véritablement aveuglante pour (...) interdire de procéder à une interprétation »<sup>110</sup> conforme de la directive. Dans ce cas, selon la jurisprudence initiée par la décision *Metro Holding*, le contrôle des discriminations à rebours reste possible par la voie constitutionnelle. Ceci étant, doit-il être tiré de la possibilité ouverte par le Conseil constitutionnel d'éliminer les discriminations à rebours sur le fondement du principe d'égalité, une interdiction générale et absolue des discriminations à rebours ?

**593. Les limites du contrôle du Conseil d'État comblées par le contrôle de cohérence classiquement mené par le Conseil constitutionnel.** L'analyse attentive de la décision *Metro Holding* rend compte de l'inverse. Le contrôle mis en œuvre par le Conseil constitutionnel à l'appui de sa décision n'est autre que celui traditionnellement mis en œuvre en matière d'égalité fiscale et fondé sur un contrôle de cohérence et de proportionnalité. Le juge apprécie la pertinence des critères de distinction entre les contribuables à l'aune de l'objectif poursuivi, puisque le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et éviter que cette appréciation n'entraîne une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Le Conseil constitutionnel n'affirme pas une interdiction générale et absolue des différences de traitement en fonction de la situation géographique des contribuables, ce qui reviendrait à empêcher de distinguer les contribuables placés dans des situations purement internes, des contribuables placés dans des situations transfrontalières et aurait pour conséquence d'affirmer un principe général d'inconstitutionnalité des discriminations à rebours lié à l'absence d'exercice d'une liberté de circulation. Il affirme simplement, conformément à sa technique de contrôle habituel que la distinction opérée par le législateur sur le fondement de la localisation géographique des filiales n'a aucun lien avec l'objectif poursuivi par le législateur de « favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales ». Ce faisant, « le Conseil constitutionnel

---

109. CE, 10e et 9e ss-sect., 15 décembre 2014, n°380942, *SA Technicolor*, précité, considérant 3.

110. CE, 10e et 9e ss-sect., 15 décembre 2014, n°380942, *SA Technicolor* : JurisData n°2014-031791 ; Dr. fisc. 2015, n°degré 11, comm. 203, concl. É. Crépey, note O. Fouquet ; RJF 3/2015, n°190.

s'est livré à une interprétation "globalisante" du régime mère-fille dans son ensemble (...) »<sup>111</sup>. En l'espèce, le critère de localisation n'est pas « objectif et rationnel », car l'objectif du législateur peut être poursuivi, que les filiales soient domiciliées en France où à l'étranger, empêchant de ce fait de justifier d'une différence de traitement. Ainsi, « il existe ainsi une "globalisation" en ce sens que l'objectif de la directive est relu à la lumière de celui du droit "purement" interne. Le Conseil constitutionnel a assimilé l'objectif de la directive à celui du droit "purement" interne. La première n'est rien d'autre que le prolongement du second à l'échelle de l'Union européenne. »<sup>112</sup>. En définitive, le contrôle de cohérence classiquement mené par le Conseil constitutionnel mène à la censure du dispositif. Les discriminations à rebours fondées sur une différence de traitement en fonction de l'exercice d'une liberté de circulation par le contribuable ne sont pas en elles-mêmes inconstitutionnelles, mais le deviennent lorsque la différence de traitement fondée sur l'absence d'extranéité n'est pas cohérente avec l'objectif poursuivi par le législateur. Comme l'explique le Professeur Martin Collet, « le Conseil entend désormais apprécier avec une précision renforcée la cohérence des dispositifs fiscaux au regard des motifs politiques censés les justifier »<sup>113</sup>. Dans l'affaire *Metro Holding*, si l'objectif du législateur avait été en lien avec le critère de distinction géographique retenu entre les contribuables alors la discrimination à rebours n'aurait pas été sanctionnée. D'ailleurs, le Conseil constitutionnel prend soin de rappeler « qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives »<sup>114</sup>.

**594.** En résumé, il est donc possible que les discriminations à rebours, si elles ne sont pas sanctionnées par le juge européen sur le fondement du principe de non-discrimination, le soient par le juge national sur le fondement du principe d'égalité. En revanche, il est impossible d'affirmer que le Conseil constitutionnel à travers la décision *Metro Holding* pose un principe général d'inconstitutionnalité des discriminations à rebours<sup>115</sup>. Du reste, si cette dé-

---

111. Fabrice PEZET, « L'étrange mort de la lutte contre les discriminations à rebours en France-Vers une jurisprudence post-Metro Holding », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 4, p. 528.

112. *Ibid.*, p. 529.

113. Martin COLLET, « Le Conseil constitutionnel et les discriminations à rebours en matière fiscale », *La Semaine juridique. Édition générale* 2016, 13, pp. 634-637.

114. Con. const., déc. n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, *Société Métro Holding France SA*, précité, considérant 7.

115. Selon l'analyse d'Olivier Fouquet, « les praticiens auraient sans doute tort d'y voir un passe-partout. La censure d'une discrimination suppose que soient remplis les critères de la rupture du principe constitutionnel d'égalité (...). On ne saurait en effet exclure qu'un motif d'intérêt général soit en adéquation avec les critères discriminants retenus. Plus le motif d'intérêt général est ciblé, plus il est facile d'imaginer des critères discriminants en adéquation avec ce motif ». V. Oliver FOUQUET, « La discrimination à rebours : nouvel outil de contrôle du Conseil constitutionnel ? », *Etudes-fiscales-internationales.com* 2016, p. 2.

cision a pu ouvrir une nouvelle perspective procédurale <sup>116</sup> pour les contribuables immobiliers victimes de discriminations, le Conseil constitutionnel a, par la suite, fait progresser sa méthodologie, tempérant l'interprétation extensive qui avait pu être faite de sa volonté de lutter contre les discriminations à rebours.

## **Section II La convergence nécessaire entre le principe d'égalité fiscale et le principe de non-discrimination**

**595.** Le champ d'application limité du principe de non-discrimination a pour conséquence de laisser subsister des différences de traitement entre les contribuables au sein de l'Union européenne. D'un point de vue juridique, ces différences de traitement sont justifiées par la différence de situation dans laquelle est placé le contribuable au regard de l'exercice de ses libertés de circulation. Les doubles impositions et les discriminations à rebours n'entrent pas dans le champ d'application du principe de non-discrimination : si dans le premier cas, aucune entrave discriminatoire à l'exercice de libertés de circulation n'est constatée, dans le second cas, aucune liberté de circulation n'est exercée. Pour autant, si elles sont justifiées au niveau européen, ces différences de traitement conduisent en pratique à défavoriser les contribuables en fonction de l'utilisation qu'ils font ou non de leurs libertés de circulation, ce qui au-delà de perturber l'égalité entre les contribuables nationaux en fonction de leur situation géographique, ne permet pas d'assurer une véritable égalité fiscale entre les contribuables européens dont il pourrait résulter l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne. Ceci tient à ce que l'égalisation du traitement fiscal des contribuables ne se fonde pas sur les mêmes objectifs au niveau européen et national. Le principe de non-discrimination, à l'inverse de l'application du principe d'égalité fiscale en droit interne, n'a pas pour but de prendre en compte les capacités contributives du contribuable, mais seulement de garantir la mobilité des contribuables au sein du marché intérieur. Appréciée au niveau européen, la répartition de l'impôt dépend uniquement de la situation personnelle du contribuable au regard de l'exercice de ses libertés de circulation. Il ressort de cette divergence que la répartition de la charge fiscale

---

116. Dans sa décision *Natixis* du 8 juillet 2016 concernant la transposition du régime mère-fille issue de la loi de finance rectificative du 30 décembre 2005, le Conseil constitutionnel a d'ailleurs repris la même logique. V. Cons. const., déc. n°016-553 QPC du 8 juillet 2016, *Société Natixis* [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote II], *JORF* n°0160 du 10 juillet 2016 texte n°30.



entre les contribuables mobiles et sédentaires peut être déséquilibrée. Face à cette difficulté, et dans la perspective de l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne, la convergence ces deux principes est nécessaire afin de permettre une appréciation européanisée des facultés contributives par la sanction des discriminations à rebours (§1) et une appréciation européenne des facultés contributives par l'élimination des doubles impositions (§2).

## **§1. L'appréciation européanisée des facultés contributives par la sanction des discriminations à rebours**

**596.** Les discriminations relevant de l'immobilité des contribuables se situent hors du champ d'application de l'Union européenne. Il revient aux juridictions nationales de compenser cette difficulté en appréciant la validité de cette différence de traitement spécifique (A). Pour cela, le Conseil constitutionnel élabore, au regard du principe d'égalité, une position qui lui évite de trancher sur le principe de la validité constitutionnelle des discriminations à rebours (B).

### **A. L'intervention compensatrice du Conseil constitutionnel**

**597.** La jurisprudence du Conseil constitutionnel, concernant la sanction des discriminations à rebours en matière fiscale, repose sur une double dynamique. Tout d'abord, elle se fonde sur un processus visant à interpréter les dispositions européennes au regard de l'objectif poursuivi par la législation fiscale nationale, ce qui conduit à un emploi « européanisée » du principe d'égalité fiscale (1). Les directives européennes sont le principal vecteur de cette évolution, puisque la jurisprudence constitutionnelle conduit à étendre le régime qu'elles prévoient aux situations purement internes. Ceci conduit dans un second temps à renforcer la protection dont bénéficie le contribuable national placé dans une situation purement interne par le biais de « l'égalité corrélative » (2).

#### **1. L'emploi « européanisé » du principe d'égalité fiscale**

**598. L'objectif du régime fiscal européen assimilé à celui du régime fiscal national.** Dans la décision *Metro holding* du 3 février 2016<sup>117</sup>, confirmée par la suite par la décision *Natixis*

---

117. Cons. const., déc. n °2015-520 QPC du 3 février 2016, *Société Metro Holding France SA*, JORF n°0030 du 5 février 2016 texte n °76.

du 8 juillet 2016<sup>118</sup>, le Conseil constitutionnel a sanctionné, dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, une inégalité de traitement entre les situations purement internes, couvertes par l'application de la loi fiscale nationale, et les situations transfrontalières, régies par les dispositions européennes de droit dérivé transposé, au motif qu'au regard de l'objectif poursuivi par le législateur national, les contribuables se trouvaient dans la même situation. Rappelons que la particularité de ces affaires reposait sur le fait que le régime fiscal prévu par la directive européenne *mère-fille* était plus favorable que le régime fiscal prévu par la loi nationale, ce qui entraînait, une discrimination à rebours, aussi qualifiée de « discrimination par ricochet » par la doctrine<sup>119</sup>, dont étaient victimes les contribuables placés dans des situations purement internes<sup>120</sup>. Ce faisant, le Conseil constitutionnel sanctionne pour la première fois une discrimination à rebours au regard du principe d'égalité fiscale. Il étudie les dispositions nationales à l'aune des dispositions de la directive européenne et en déduit que malgré le fait qu'elles s'adressent à des contribuables placés dans des situations différentes (transfrontalières ou internes), elles poursuivent le même objectif : « l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales ». Le Conseil constitutionnel assimile l'objectif poursuivi par le régime issu de la transposition de la directive à celui du régime de droit interne. Ainsi, une différence de traitement reposant sur la mobilité ou non des contribuables et des opérations qu'ils réalisent ne se justifie pas puisque ces dispositions partagent le même objectif. En définitive, la lecture de l'objectif de la directive à la lumière de celui du régime de droit interne, également nommé « interprétation globalisante » par la doctrine<sup>121</sup>, permet un emploi « européenne » du principe d'égalité, tout en conservant ses modalités d'application classiques. La référence à la conception « descendante » de l'eupéanisation est mise en

---

118. Cons. const., déc. n° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016, *Société Natixis* [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote II], *JORF* n° 0160 du 10 juillet 2016 texte n° 30.

119. Selon ces auteurs, « ainsi entendu, cette discrimination "par ricochet" concerne non seulement des situations purement internes (et correspond bien dans cette mesure à l'idée d'une discrimination "à rebours") mais également les relations avec les États tiers. (...) C'est donc la confrontation de la loi au droit de l'UE qui fait naître, par ricochet, la question de la conformité à la constitution sur laquelle le Conseil constitutionnel vient de prendre position par décision du 3 février 2016 ». V. Stéphane AUSTRY et Daniel GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence *Metro Holding* ? », *Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales* 2016, n° 4, p. 418.

120. En effet, l'application du régime mère-fille permet aux sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les dividendes à hauteur de 95 %, lorsqu'elles contrôlent depuis au moins deux ans, 5% des participations de la société distributrice. Selon les dispositions de la directive, ce régime s'appliquait sans distinction aux dividendes correspondants à des participations détenues dans des filiales établies dans un autre État membre, auxquelles était attachés, ou non, un droit de vote. En revanche, l'article 145 du CGI excluait du bénéfice de ce régime les dividendes perçus de participations auxquelles n'était pas attachés de droit de vote, lorsqu'elles étaient détenues dans une filiale française.

121. Fabrice PEZET, « L'étrange mort de la lutte contre les discriminations à rebours en France-Vers une jurisprudence post-*Metro Holding* », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 4, pp. 523-536.

avant par Robert Ladrech et selon laquelle « les dynamiques politiques et économiques de la Communauté deviennent parties prenantes de la logique organisationnelle de la vie politique et de la fabrique des politiques à l'échelle nationale »<sup>122</sup>. Transposé au principe d'égalité fiscale, ce processus correspond dès lors à la situation dans laquelle l'objectif mis en avant par la directive européenne devient un élément fondamental dans l'appréciation de l'objectif de la législation fiscale nationale.

**599. Une assimilation contestable au regard de l'objectif de la directive.** La doctrine s'est interrogée sur ce raisonnement, mettant en doute la pertinence de l'assimilation des objectifs opérée par le Conseil constitutionnel. Cette difficulté est soulevée par le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, considérant que « si, en soi, la référence à l'objet du régime fiscal dont il convient d'apprécier la constitutionnalité n'est pas contestable, la solution d'espèce peut toutefois étonner si l'on se place dans une perspective européenne. L'objet du régime qui est ici étendu aux situations internes est en effet d'éliminer les doubles impositions dans les situations transfrontalières européennes, de sorte qu'il existe bien une différence de situation par rapport à cet objet »<sup>123</sup>. Selon son analyse, l'objectif poursuivi par la directive est plus spécifique que celui de la législation interne puisqu'il vise principalement à éliminer les doubles impositions afin d'assurer la neutralité fiscale des opérations transfrontalières réalisées entre des sociétés liées. Dans ce cas, l'analyse du Conseil constitutionnel n'est plus fondée au regard du principe d'égalité. En effet, l'objectif spécifique, poursuivi par les dispositions européennes, implique une différence de situation entre les opérations transfrontalières et purement internes susceptible de justifier une différence de traitement. La discrimination à rebours dont serait victime le contribuable immobile (placé dans une situation purement interne), par rapport à celui qui utilise ses libertés de circulation, serait alors conforme au principe d'égalité fiscale. Un tel raisonnement répond finalement à celui mis en œuvre au niveau européen selon lequel la protection européenne dont bénéficie le contribuable repose principalement sur la nécessité de ne pas discriminer fiscalement celui-ci lorsqu'il utilise ses libertés de circulation<sup>124</sup>. Cela explique le refus de la Cour de justice de contrôler et sanctionner les discriminations à rebours puisqu'aucune restriction à l'exercice des libertés de circulation ne peut être constatée du fait du caractère purement interne des situations auxquelles se rattachent ces discriminations. Selon cette approche, la différence de traitement à l'origine de la discrimination à rebours est

---

122. Robert LADRECH, « Europeanization of domestic politics and institutions : The case of France », *Journal of Common Market Studies* 1994, 32, n° 1, p. 69., cité par Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 78.

123. 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, pp. 28-40.

124. *Supra*.

justifiée par une différence de situation au regard de l'exercice des libertés de circulation.

**600.** L'assimilation de l'objectif poursuivi par les dispositions européennes à celui poursuivi par les dispositions de droit interne permet de contourner la principale difficulté liée au contrôle européen des discriminations à rebours : l'absence d'exercice des libertés de circulation. En adoptant ce raisonnement, le Conseil constitutionnel neutralise la possibilité d'une différence de situation entre les opérations transfrontalières (c'est-à-dire reposant sur la mobilité du contribuable) et purement internes (c'est-à-dire reposant sur l'immobilité du contribuable) par rapport à l'objet de la loi. Aucune différence de situation n'existe entre les opérations placées dans le champ de la directive, du fait de l'exercice d'une liberté de circulation, et les opérations placées hors-champ, puisqu'elles répondent globalement au même objectif, celui de « favoriser un actionnariat stable »<sup>125</sup>. En retenant ce raisonnement, le Conseil constitutionnel estime que la directive traduit au niveau européen l'objectif poursuivi par le régime français<sup>126</sup>, permettant, par le biais du principe d'égalité fiscale, de comparer les situations internes et transfrontalières au regard du standard normatif européen.

Le régime fiscal de droit interne et celui issu de la transposition de la directive se confondent, puisqu'ils s'adressent, au regard de leur objectif similaire, à des contribuables se trouvant dans la même situation. Comparable, la situation des contribuables immobiliers doit bénéficier du traitement fiscal européen plus avantageux. La démarche du Conseil constitutionnel aboutit à étendre le régime fiscal prévu par la directive européenne à des situations purement internes et normalement placées hors du champ d'application des dispositions européennes du fait de l'absence d'exercice d'une liberté de circulation. Le contrôle des discriminations à rebours suivant cette méthodologie se révèle très protecteur pour le contribuable, puisqu'il aboutit inévitablement à sanctionner les régimes fiscaux de droit interne qui diffèrent des régimes fiscaux issus de la transposition des dispositions européennes, en faisant intervenir « le principe constitutionnel d'égalité (...) comme clause du contribuable le plus favorisé »<sup>127</sup>. En définitive,

---

125. Maud PONCELET et Tarek AFANTROUSS, « Le régime mère-fille : un régime d'exonération à la faveur d'un actionnariat stable A propos de la jurisprudence récente du Conseil d'Etat et du Conseil constitutionnel », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 18-19, pp. 21-25.

126. A ce sujet Maud Poncelet et Tarek Afantrouss considèrent « que si le fil des évolutions jurisprudentielles traduit de plus en plus un glissement vers une application du régime mère-fille que l'on pourrait qualifier "quasi-mécanique", et ce, avec les arrêts *Sté Sofina* et *SA Technicolor* au bénéfice du contribuable, le régime mère-fille constitue un texte visant à récompenser les agents économiques principalement animés par le souci de la stabilité. Dès lors, les différentes précisions relatives aux conditions d'application du régime mère-fille dégagées récemment par le Conseil d'Etat et le Conseil constitutionnel aboutissent en partie à la protection de cet objectif ». V. *Ibid.* V. aussi Fabrice PEZET, « L'étrange mort de la lutte contre les discriminations à rebours en France-Vers une jurisprudence post-Metro Holding », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 4, pp. 523-536.

127. Edouard CRÉPEY, « Réflexion sur la jurisprudence Metro Holding », *Revue de droit administrative* 2016, n° 80.

comme a pu l'envisager la doctrine, le raisonnement adopté par les juges constitutionnels dans la décision *Metro Holding*, semble ériger les contours d'un principe général d'interdiction des discriminations à rebours.

## **2. Le renforcement de la protection du contribuable immobile par le biais de « l'égalité corrélative »**

**601. Le principe doctrinal d'« égalité corrélative » justifiant la sanction des discriminations à rebours.** Les décisions rendues par le Conseil constitutionnel ont conduit à sanctionner les discriminations à rebours. Elles sont constatées lorsque le régime fiscal applicable aux situations transfrontalières, issu du droit dérivé transposé, est plus avantageux que le régime fiscal de droit interne applicable aux situations purement internes. Dans ce cas, « c'est la confrontation de la loi au droit de l'UE qui fait naître, par ricochet, la question de la conformité à la Constitution »<sup>128</sup>. Ce phénomène est qualifié par le Professeur Alexandre Alexandre Maitrot de la Motte d'« égalité corrélative »<sup>129</sup> selon lequel, en étant plus favorable, le régime fiscal applicable aux situations transfrontalières rend discriminatoire le régime fiscal applicable aux situations internes, imposant d'étendre le bénéfice du premier aux secondes. La norme européenne sert de référence dans le traitement fiscal des opérations réalisées par des contribuables immobiliers.

**602.** L'obligation constitutionnelle de transposition des directives déduite par le Conseil constitutionnel de l'article 88-1 de la Constitution<sup>130</sup>, fait logiquement bénéficier les lois de transposition d'une sorte « d'immunité constitutionnelle »<sup>131</sup>. La norme européenne devient *de facto*, la référence normative permettant d'aligner le traitement des situations internes sur celui des situations transfrontalières au nom de « l'égalité corrélative ». La combinaison entre l'obligation constitutionnelle de voir se maintenir l'avantage fiscal issu du droit de l'Union

---

128. Stéphane AUSTRY et Daniel GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence *Metro Holding* ? », *Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales* 2016, n° 4, pp. 418-423.

129. 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, pp. 28-40.

130. La France a l'obligation de transposer les directives sauf en cas d'atteinte à l'identité constitutionnelle de la France, sauf à ce que le constituant y est consenti. V. Cons. const., déc. n°2006-540 DC du 27 juillet 2006. V. Guy CANIVET, « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les lois de transposition des directives communautaires », *European Review of Private Law* 2010, 18, n° 3.

131. Stéphane AUSTRY et Daniel GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence *Metro Holding* ? », *Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales* 2016, n° 4, pp. 418-423.

européenne et le respect du principe constitutionnel d'égalité<sup>132</sup> conduit à aligner le régime fiscal de droit interne sur le régime issu de la transposition du droit dérivé. Comme l'explique le Professeur Gauthier Blanluet, « c'est ainsi que, même dans des situations non directement régies par le droit de l'UE, la norme communautaire imprègne le droit interne et l'ajuste à sa mesure »<sup>133</sup>.

**603. L'application « corrélative » du principe d'égalité au bénéfice du contribuable.** Il résulte de l'application corrélative du principe d'égalité que les contribuables placés dans des situations purement internes doivent être traités de manière identique à ceux placés dans des situations transfrontalières, lorsque leurs situations sont considérées comme identiques, du fait de l'assimilation de l'objectif du régime fiscal européen à celui du régime fiscal interne. L'emploi « européenisé » du principe d'égalité conduit à en élargir le champ d'application, augmentant, par le biais du droit européen, la protection dont bénéficie le contribuable dans son État membre de résidence alors même qu'il n'utilise pas ses libertés de circulation. Aussi, « l'application du principe d'égalité semble ainsi repousser la ligne d'horizon des discriminations, au plus grand bénéfice des contribuables »<sup>134</sup>, puisqu'il peut, selon la jurisprudence *Metro Holding*, justifier la censure d'une discrimination à rebours.

**604. L'application « corrélative » aux dépens de l'autonomie des systèmes fiscaux nationaux.** Si comme l'explique Olivier Fouquet « cette considération était juridiquement étrangère à l'application des critères mettant en œuvre les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques »<sup>135</sup>, l'extension aux situations purement internes des régimes issus des dispositions européennes transposées, conduit parallèlement à fragiliser l'autonomie des systèmes fiscaux nationaux et le pouvoir des Parlements nationaux de lever des impôts selon des modalités juridiques qu'ils ont eux-mêmes fixées en tant que représentants des citoyens.

Le législateur n'est en principe pas tenu d'étendre les régimes fiscaux favorables applicables aux situations transfrontalières aux situations purement internes. L'exclusivité de sa

---

132. Louis NAYBERG, « Le contentieux fiscal des discriminations à rebours : un jeu de billard à trois bandes », *Revue trimestrielle de droit commercial* 2016, n° 3, p. 609 : « L'avantage fiscal de certains contribuables ne devrait pas se maintenir au détriment du respect de nos principes essentiels de droit supérieur ».

133. Gauthier BLANLUET, « Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'union européenne », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 12, pp. 21-28.

134. Louis NAYBERG, « Le contentieux fiscal des discriminations à rebours : un jeu de billard à trois bandes », *Revue trimestrielle de droit commercial* 2016, n° 3, p. 595.

135. Selon l'auteur, « l'hésitation que l'on pouvait avoir venait de ce que la sanction de la discrimination mettait en cause, au moins indirectement, l'autonomie fiscale dont jouit en principe l'État national, même au sein de l'Union européenne, pour asseoir l'impôt direct à l'intérieur de ses frontières. Mais cette considération était juridiquement étrangère à l'application des critères mettant en œuvre les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques ». V. Olivier FOUQUET, « La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 6, pp. 5-7. V. aussi Oliver FOUQUET, « La discrimination à rebours : nouvel outil de contrôle du Conseil constitutionnel ? », *Etudes-fiscales-internationales.com* 2016, p. 2.

compétence lui confère une liberté d'appréciation concernant les situations purement internes, c'est-à-dire qui n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions européennes de droit dérivé, et à travers laquelle il définit librement les objectifs qu'il fixe aux régimes fiscaux de droit interne. Comme le fait remarquer le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, si « les autorités nationales n'ont ainsi aucune obligation issue du droit de l'Union européenne d'assurer une égalité corrélative, elles en ont la faculté »<sup>136</sup>. Dès lors qu'il a pu être admis qu'au regard du régime fiscal issu de la transposition d'une directive, une discrimination à rebours puisse être contraire au principe d'égalité fiscale, la question de voir cette possibilité se transformer en impératif s'est posée. Face à l'interdiction générale des discriminations à rebours qui semblait ressortir de la jurisprudence constitutionnelle, le législateur aurait été contraint d'étendre le bénéfice des dispositions européennes afin d'échapper au risque de voir la loi fiscale nationale censurée par le Conseil constitutionnel. Dans cette hypothèse, à l'obligation constitutionnelle de transposition de la directive, se serait ajoutée une obligation implicite pour les Parlements nationaux d'exercer leur compétence fiscale en votant l'extension du régime ainsi transposé aux situations purement internes, afin d'éviter que se matérialise une discrimination à rebours, possiblement incompatible avec le principe d'égalité fiscale. L'extension systématique du régime fiscal issu de la transposition des dispositions européennes, aux situations purement internes, qu'elle soit le fait des Parlements nationaux ou qu'elle découle de la censure du régime fiscal de droit interne par le Conseil constitutionnel aurait dans les deux cas profité aux contribuables immobiliers<sup>137</sup>. Créé à partir du principe d'égalité fiscale, ce parallélisme entre la situation des contribuables mobiles et celle des contribuables immobiliers aurait permis la construction, par le bas, d'un statut européen du contribuable dépassant le champ d'application matériel et personnel du droit de l'Union européenne en matière fiscale. Cette évolution, si elle avait été suivie par l'ensemble des juridictions des États membres, aurait à terme délimité les contours d'un espace européen unifié protecteur des contribuables. Face aux risques posés par la décision *Metro Holding* sur l'exercice par le législateur national de sa

---

136. 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, pp. 28-40.

137. Le Professeur Gauthier Blanluet comparait alors cette situation à celle du « *pari de Pascal* » car le contribuable « peut espérer ressortir gagnant dans tous les cas, car soit le droit interne s'aligne sur le droit de l'UE par un effet d'interprétation, soit il est disqualifié pour cause de discrimination ». V. Gauthier BLANLUET, « Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'union européenne », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 12, pp. 21-28. *A contrario*, certains auteurs attirent l'attention sur le risque d'un effet « boomerang » issu de l'invocation croissante du principe d'égalité fiscale, puisque cela pourrait conduire le législateur à ne plus mettre en place de régimes fiscaux avantageux pour le contribuable. V. Emmanuel DINH, « Fiscalité internationale - Fiscalité internationale : chronique de l'année 2015 », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 9 et Louis NAYBERG, « Le contentieux fiscal des discriminations à rebours : un jeu de billard à trois bandes », *Revue trimestrielle de droit commercial* 2016, n° 3, p. 609.

compétence fiscale, c'est-à-dire au regard du principe du consentement de l'impôt, le Conseil constitutionnel a rapidement précisé sa jurisprudence.

## B. La position nuancée du Conseil constitutionnel

**605.** La décision *Metro Holding* en permettant de sanctionner les discriminations à rebours a renforcé, par le biais des dispositions européennes, la protection dont peut bénéficier le contribuable alors même qu'il n'exerce pas ses libertés de circulation. Toutefois, la prise en compte du droit européen qu'implique cette démarche peut nécessiter l'intervention préalable de la Cour de justice (1). Face aux difficultés soulevées par l'élimination systématique des discriminations à rebours à laquelle pouvait conduire sa jurisprudence, le Conseil constitutionnel a finalement repensé son raisonnement, limitant la portée de son contrôle dans la lutte contre les discriminations à rebours (2).

### 1. L'élimination des discriminations à rebours liée à l'intervention préalable de la Cour de justice

**606. Le contentieux des discriminations à rebours fondé sur l'utilisation de la question prioritaire de constitutionnalité.** La sanction des discriminations à rebours permise par la décision *Metro Holding*, a conduit les contribuables à demander, par le biais des Questions prioritaires de constitutionnalité, la censure, sur le fondement du principe d'égalité fiscale, de certains régimes fiscaux nationaux accordant un traitement fiscal moins favorable aux situations purement internes, qu'aux situations transfrontalières couvertes par des dispositions européennes de droit dérivé. Les affaires *Marc Jacob*<sup>138</sup>, *Société APSIS*<sup>139</sup>, *AFEP*<sup>140</sup> et *Marc Lasus*, se sont inscrites dans cette dynamique, incitant le Conseil d'État à préciser l'articulation devant être faite entre les Questions prioritaires de constitutionnalité et les Questions préjudicielles<sup>141</sup>.

Dans ces affaires, le Conseil d'État était saisi d'une demande de question prioritaire de constitutionnalité concernant la compatibilité avec le principe d'égalité fiscale de certaines dispositions du Code général des impôts, concernant respectivement la procédure de fusion-acquisition et la contribution additionnelle de 3% sur les dividendes. La particularité de ces affaires résidait dans le fait que contrairement au cas ayant donné lieu à la décision *Metro*

---

138. CE, Ass., 31 mai 2016, n°393881, *Marc Jacob*.

139. CE, 8e et 3e ch., 27 juin 2016, n°, 398585, *Société APSIS*, mentionné au Recueil Lebon.

140. CE, 8e et 3e ch., 27 juin 2016, n°399024, *Association française des entreprises privées (AFEP) et autres*.

141. Vanessa BARBE, « L'enchevêtrement des contrôles de conventionalité et de constitutionnalité », *AJDA* 2016, 43, pp. 2444-2450 et Stéphane AUSTRY et Daniel GUTMANN, « Report d'imposition et directive fusion : quel juge pour la discrimination par ricochet ? A propos de CE, Ass., 31 mai 2016, n°393881, *Marc Jacob* », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 37.



*Holding*, les requérants arguaient de l'inconstitutionnalité de régimes fiscaux généraux, s'appliquant sans distinction à l'ensemble des situations. Les législations fiscales en cause traitant de la même manière les situations purement internes comme transfrontalières, aucune discrimination à rebours ne pouvait *a priori* être constatée. Pourtant, la démarche poursuivie par les requérants avait pour effet d'y parvenir. Ils contestent, dans un premier temps, l'application des régimes fiscaux litigieux aux seules situations transfrontalières, en arguant de leur non-conformité avec les dispositions européennes de droit dérivé (directive « fusion » et directive « mère-fille »). Conformément à l'application du principe de primauté du droit de l'Union européenne<sup>142</sup>, cette étape doit conduire à faire constater par le juge la non-conformité du régime fiscal national avec les dispositions européennes de droit dérivé. De fait, le juge national est contraint d'écarter l'application du régime fiscal aux situations transfrontalières, lequel est contraire aux objectifs de la directive. Se matérialise, dans un second temps, une discrimination à rebours, puisque le régime fiscal en question continue cependant de s'appliquer aux situations purement internes, celles-ci n'étant pas couvertes par les dispositions européennes. Il s'agit de reprendre l'apport de la jurisprudence *Metro Holding* en contestant, sur le fondement du principe d'égalité fiscale, la constitutionnalité de cette discrimination à rebours, par le biais d'une question prioritaire de constitutionnalité.

**607. La question préjudicielle déterminant le caractère sérieux de la question prioritaire de constitutionnalité.** Face aux difficultés d'interprétation du droit de l'Union européenne que soulève la question de la compatibilité des régimes fiscaux en cause avec les dispositions de droit dérivé, le Conseil d'État sursoit à statuer et transmet une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne. Sans exclure l'existence d'une discrimination à rebours susceptible de faire l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité, le juge administratif conditionne sa transmission au Conseil constitutionnel à la réponse de la Cour de justice quant au fait de savoir si le régime fiscal général est incompatible avec les dispositions de la directive. En examinant le régime fiscal au regard des objectifs de la directive, la Cour de justice se prononce sur le caractère effectif d'une différence de régime juridique, dont résultera la différence de traitement entre les situations purement internes et transfrontalières à l'origine de la discrimination à rebours. La matérialisation de la différence de traitement des contribuables immobiliers dépend de l'interprétation des dispositions européennes faite par la Cour de justice. En transmettant une question préjudicielle à la Cour de justice, le Conseil d'État, tout en s'assurant que le législateur national a correctement transposé la directive, s'assure dans le même temps du caractère sérieux de la question prioritaire de constitutionnalité. Comme l'ex-

---

142. CJCE, 9 mars 1978, aff. C-106/77, *Administration des finances de l'État c/ Société anonyme Simmenthal*, Rec., p. 629.

plique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « la question de l'égalité corrélative n'est sérieuse et ne peut être renvoyée au Conseil constitutionnel que si en amont, une différence de traitement doit être opérée sur le fondement du droit de l'Union européenne. Dans le cas inverse, l'absence de différence de traitement implique l'absence de rupture d'égalité, et donc l'absence de caractère sérieux de la question prioritaire de constitutionnalité envisagée. C'est en ce sens que l'égalité revendiquée par les contribuables qui se trouvent dans des situations internes est corrélative »<sup>143</sup>.

**608. Une complémentarité discutable dans la lutte contre les discriminations à rebours.** Par l'introduction d'une question préjudicielle, la perspective européenne est clairement introduite dans le contentieux des discriminations à rebours, attestant de l'influence des dispositions européennes sur la situation du contribuable même lorsqu'il n'exerce pas ses libertés de circulation et au-delà de la protection européenne indirecte dont les contribuables immobiliers peuvent possiblement bénéficier. Malgré le champ d'application limité du droit de l'Union européenne, la jurisprudence du Conseil d'État permet d'y rattacher la problématique des discriminations à rebours, dont elle est la conséquence. Cette démarche ne va pas sans poser de difficultés. Tout d'abord, elle revient à apprécier la compatibilité d'un régime fiscal de portée générale à une directive européenne, alors même que les dispositions de celle-ci ne s'appliquent qu'aux situations transfrontalières. En suivant ce raisonnement, la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité ne repose pas, en elle-même, sur l'existence d'une différence de traitement, mais sur la non-conformité de la règle nationale aux dispositions de la directive, dont résulte l'application d'un régime juridique différent aux situations transfrontalières, à l'origine d'une discrimination à rebours. La conséquence, comme l'indique Monsieur Fabrice Pezet, « revient à lier la question de l'inégalité de traitement à celle du cadre juridique qui en est à l'origine »<sup>144</sup>. En conséquence, si l'action complémentaire des juges nationaux et européens, en s'assurant d'« une interprétation uniforme de la règle de l'Union »<sup>145</sup>, peut permettre l'élimination des discriminations à rebours, elle semble dans le même temps rappeler la possible compatibilité des discriminations à rebours avec le principe d'égalité fiscale. La jurisprudence du Conseil constitutionnel faisant suite à la décision *Metro Holding*, confirmera cette position.

---

143. 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, pp. 28-40.

144. Fabrice PEZET, « L'étrange mort de la lutte contre les discriminations à rebours en France-Vers une jurisprudence post-Metro Holding », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 4, p. 525.

145. Arnaud JAURÉGUIBERRY, « Les discriminations à rebours devant le juge national », *Revue trimestrielle de droit européen* 2017, 1, p. 46.

## 2. L'absence confirmée d'un principe d'élimination systématique des discriminations à rebours

**609. L'évolution jurisprudentielle issue de la décision *Marc S.*** Loin de s'intensifier, le contentieux des discriminations à rebours a pris une nouvelle dimension à l'occasion de la décision *Marc S.*<sup>146</sup>. Dans cette affaire, le Conseil constitutionnel valide l'existence d'une discrimination à rebours, affaiblissant considérablement l'espoir, né de la jurisprudence *Metro Holding*, de voir « poindre un mouvement profond en faveur du principe d'égalité, fragilisant toutes les lois qui ont clairement un effet discriminatoire »<sup>147</sup>.

En l'espèce, était soumise au contrôle du juge constitutionnel une discrimination à rebours née de la différence de traitement dans la taxation des plus-values réalisées lors d'échange de titres et placées en report d'imposition, selon que l'opération était effectuée dans le cadre de l'Union européenne ou non. Les premières se voyaient appliquer le régime fiscal issu de la transposition de la directive « fusion » et bénéficiaient à cet égard d'un abattement pour durée de détention au titre de la période constatée entre l'acquisition des titres et leur cession. Lorsque cette opération était pratiquée dans un cadre purement national, le régime interne, alors applicable, ne prévoyait aucun abattement pour les plus-values placées en report d'imposition lorsqu'elles avaient été réalisées avant le 1er janvier 2013. Le traitement fiscal réservé aux opérations couvertes par la directive « fusion » était plus favorable que celui réservé aux opérations purement internes. Le Conseil d'État est saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité visant à contrôler la constitutionnalité au regard du principe d'égalité de la discrimination à rebours née de la différence de traitement opérée par le Code général des impôts entre les opérations transfrontalières et les opérations purement internes. Conformément à la jurisprudence *Marc Jacob* précitée, une décision préjudicielle a préalablement été rendue par la Cour de justice<sup>148</sup>, suite à la question posée par le Conseil d'État, concernant l'interprétation des dispositions de la directive « fusion », et notamment de son article 8, au regard du régime fiscal français. Les juges européens ont considéré que les dispositions nationales en question étaient incompatibles avec la neutralité fiscale comme envisagé par l'article 8, permettant la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel. Ainsi, le Conseil constitutionnel doit se prononcer sur la contrariété au regard du principe d'égalité de la discrimination à rebours né de la non-application d'un abattement pour durée de détention aux plus-values mises en report d'imposition avant le 1er janvier 2013. Suivant la

---

146. Cons. const., déc. n°2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, *Marc S. et autre*, [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention].

147. Gilbert PARLEANI, « Le Conseil constitutionnel censure une "discrimination à rebours" contenue dans le régime fiscal des sociétés mères-filles », *Revue des sociétés, Journal des sociétés* 2016, 6, p. 392.

148. CJUE, 18 septembre 2019, aff. jointes C-662/18 et C-672/18, *AQ et DN c. Ministre de l'Action et des Comptes publics*, ECLI:EU:C:2019:750.

ligne jurisprudentielle initiée dans la décision *Metro Holding*, les requérants souhaitent, par le biais du contrôle de constitutionnalité, que le bénéfice des dispositions favorables de la directive, applicables aux seuls contribuables effectuant des opérations intra-Union, soit étendu aux contribuables effectuant des opérations purement internes.

**610. Une évolution méthodologique dans l'interprétation des objectifs des régimes fiscaux européens et nationaux.** Le Conseil constitutionnel ne sanctionne pas la discrimination à rebours née de l'application d'un régime moins favorable aux situations purement internes, mais au contraire conclut à la conformité de ces dispositions avec le principe d'égalité. En effet, selon l'analyse du Conseil constitutionnel, « les régimes juridiques de report d'imposition applicables aux plus-values d'échange de titres visent à garantir une certaine neutralité fiscale à ces opérations en évitant que le contribuable soit contraint de céder ses titres pour acquitter l'impôt. Les dispositions contestées se sont bornées à adapter certains de ces régimes aux évolutions de la législation relative à l'imposition des plus-values. Le respect du droit de l'Union européenne impose de renforcer la neutralité fiscale des opérations européennes d'échange de titres »<sup>149</sup>. Contrairement au raisonnement adopté dans la décision *Metro Holding*, le Conseil constitutionnel ne considère pas que les dispositions de droit interne et celles de droit dérivé transposé ont un objectif similaire, puisque les secondes poursuivent un objectif spécifique lié aux particularités de l'ordre juridique européen auxquelles elles se rattachent<sup>150</sup>. Pour reprendre les termes des juges constitutionnels, si le régime applicable aux opérations internes a pour but de permettre une *certaine neutralité*, celle-ci doit être « renforcée » lorsque ces opérations sont réalisées dans la cadre de l'Union européenne. Comme l'explique très clairement Monsieur Fabrice Pezet, ce raisonnement tient à ce que « les directives "mère-fille" et "fusions" s'intègrent dans ce qu'il est possible d'appeler une "fiscalité de marché", c'est-à-dire un ensemble de règles fiscales s'attachant à la participation au marché intérieur de l'Union européenne. Ces règles poursuivent des finalités spécifiques propres aux objectifs poursuivis par l'Union européenne, que ce soit l'élimination des distorsions de concurrence et l'élimination des entraves aux libertés de circulation. En conséquence, l'exigence de "neutralité fiscale", qui se retrouve dans les considérants de directive "mère-fille" et de la directive "fusions", n'est pas un but en soi. Elle entretient une dimension fonctionnelle en ce sens qu'elle n'a vocation

---

149. Cons. const., déc. n°2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, *Marc S. et autre*, [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention], considérant 13.

150. Cons. const., déc. n°2016-615 QPC du 9 mars 2017, *Époux V. (Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG)* et Cons. const., déc. n°2019-813 QPC du 15 novembre 2019, *Calogero G.*, [Exigence d'agrément pour l'exonération d'impôt sur le revenu des titres représentatifs d'un apport partiel d'actif par une société étrangère].

qu'à permettre la réalisation de ces objectifs »<sup>151</sup>. Le Conseil constitutionnel ne se borne pas à constater l'existence d'un objectif spécifique propre au régime européen. En effet, il s'assure également qu'« il ne résulte pas de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi »<sup>152</sup>. Sans les assimiler, le Conseil constitutionnel s'assure que l'objectif spécifique poursuivi par les dispositions européennes n'a pas conduit à faire évoluer l'objectif initialement poursuivi par la législation nationale. Constatant à ce titre qu'il n'existe pas d'incompatibilité entre l'objectif poursuivi par la loi interne et celui du droit dérivé transposé, le Conseil constitutionnel conclut qu'« il existe une différence de situation, tenant au cadre, européen ou non, de l'opération d'échange de titres. Par conséquent, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi »<sup>153</sup>.

**611. L'absence d'interdiction générale des discriminations à rebours confirmée.** Le Conseil constitutionnel modifie son approche quant à l'interprétation de l'objectif poursuivi par les régimes fiscaux. Il ne s'agit plus de relire l'objectif de la directive à la lumière de celui du droit interne afin de les rendre compatibles, mais de s'assurer qu'ils ne sont pas incompatibles, c'est-à-dire que l'objectif découlant du droit de l'Union européenne n'a pas dénaturé l'objet initial de la loi. Selon ce nouveau raisonnement, les dispositions de droit interne, et de droit dérivé transposé ne partagent pas le même objectif, et ces derniers ne se contredisent pas entre eux. De ce fait, une différence de traitement entre les contribuables immobiliers et les contribuables mobiles peut être justifiée. Faisant évoluer la méthodologie déployée lors du contrôle des discriminations à rebours, le Conseil constitutionnel répond ainsi clairement aux interrogations nées de la décision *Metro Holding*, en considérant que ces différences de traitement ne sont pas, par principe, contraires au principe d'égalité fiscale. En définitive, si la Cour de justice refuse de sanctionner les discriminations à rebours, le Conseil constitutionnel, même s'il en a la compétence, n'entend pas compenser cette limite de manière systématique. Il n'existe donc pas d'interdiction générale des discriminations à rebours comme avait pu le laisser à penser le raisonnement adopté de la décision *Metro Holding*.

---

151. Fabrice PEZET, « L'étrange mort de la lutte contre les discriminations à rebours en France-Vers une jurisprudence post-Metro Holding », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 4, p. 533.

152. Cons. const., déc. n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, *Marc S. et autre*, [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention], considérant 14.

153. A ce sujet Monsieur Fabrice Pezet considère que « L'intérêt de la dialectique entre « une certaine neutralité fiscale » et « la neutralité fiscale renforcée » prend alors tout son sens. En sous-entendant qu'il ne s'agit que de modalités de réalisation de la neutralité fiscale, l'interprétation « clausewitzienne » permet d'écarter, presque par anticipation, tout grief tenant à la dénaturation de l'objectif initial de la loi par le droit dérivé de l'Union tel qu'interprété par la Cour de justice. Elle permet de réduire à une différence de degré ce qui pourrait s'apparenter, à première vue, à une différence de nature ». V. Fabrice PEZET, « L'étrange mort de la lutte contre les discriminations à rebours en France-Vers une jurisprudence post-Metro Holding », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 4, p. 533.

**612.** En agissant ainsi, les juges entendent finalement préserver la liberté d'appréciation dont dispose le législateur pour définir les objectifs qu'il entend poursuivre à travers le régime fiscal « purement » interne<sup>154</sup>. De ce point de vue, cette évolution jurisprudentielle conduit à rabaisser la protection dont peut bénéficier le contribuable placé dans une situation purement interne, au profit de l'exclusivité de la compétence fiscale du législateur attachée à la citoyenneté fiscale. Se dessine un paradoxe puisque c'est le respect de la citoyenneté fiscale nationale, en tant que principe de légitimation de l'impôt, qui conduit à laisser subsister des discriminations à rebours dont sont potentiellement victimes les contribuables résidents qui n'exercent pas leur liberté de circulation, dont les citoyens nationaux sédentaires peuvent faire partie. En l'état actuel de l'intégration fiscale européenne, la portée contraignante du consentement de l'impôt ne s'affirme véritablement que sur les contribuables relevant du seul droit national. Ceci tient à ce qu'ils sont exclus du champ d'application du droit de l'Union européenne et par conséquent ne sont pas concernés par les effets que la protection européenne peut avoir sur le consentement de l'impôt.

**613.** Dès lors, deux hypothèses peuvent être envisagées pour mettre un terme à ces inégalités de traitement fondées sur l'utilisation des libertés de circulation. La première repose sur l'action du législateur national, lequel pourrait agir de manière complémentaire au droit de l'Union européenne, en prenant l'initiative d'étendre le régime fiscal issu de la directive transposée à tous les contribuables, même lorsqu'ils sont placés dans des situations purement internes. Dans ce cas, l'exercice de la compétence fiscale nationale est préservé, mais sous l'effet des dispositions de droit dérivé, la loi fiscale « s'europanise » au profit de l'ensemble des contribuables (mobiles ou sédentaires). Toutefois, dans cette hypothèse l'élimination des discriminations à rebours ne serait pas juridiquement obligatoire, mais dépendrait uniquement du consentement de l'impôt c'est-à-dire de la volonté politique exprimée collectivement par les citoyens à travers leurs représentants au Parlement, d'étendre les effets de protection européenne à l'ensemble des contribuables.

Pour être garantie, la lutte contre les discriminations à rebours doit être menée au niveau européen. Dans ce cas, le bénéfice des régimes fiscaux prévus par les dispositions européennes ne doit plus seulement se rattacher à la mobilité du contribuable (l'exercice d'une liberté de circulation), mais au statut de contribuable en lui-même (la réalisation de l'opération identifiée par les dispositions européennes qu'elle implique ou non l'exercice d'une liberté de circula-

---

154. Cette position a été confirmée dans la décision du Conseil constitutionnel, n°2022-1014 QPC du 14 octobre 2022, Société Schneider electric et autres, [Précompte mobilier]. Au regard de l'objet de la loi, telle qu'interprétée par le Conseil constitutionnel, celle-ci peut instaurer une discrimination à rebours, en imposant que les sociétés mères qui distribuent des dividendes en provenance de leurs filiales situées en France ou en dehors de l'Union européenne sont redevables d'un précompte alors que celles dont les filiales sont situées dans un autre État membre ne sont pas tenues de s'en acquitter.

tion). Le champ d'application du droit européen est étendu aux situations purement internes, justifiant ainsi la compétence de la Cour de justice pour connaître du contrôle des discriminations à rebours. Cette hypothèse se rapporte finalement à la proposition de l'Avocat général Madame Eleanor Sharpston : « la règle la plus claire serait celle qui subordonnerait la disponibilité de la protection des droits fondamentaux de l'Union européenne non pas à l'applicabilité directe d'une disposition du Traité ni à l'adoption de dispositions de droit dérivé, mais plutôt à l'existence et à l'étendue d'une compétence matérielle de l'Union européenne. En d'autres termes, la règle prévoirait que, pourvu que l'Union européenne dispose d'une compétence (qu'elle soit exclusive ou partagée) dans un domaine juridique particulier, les droits fondamentaux de l'Union européenne protègent le citoyen de l'Union européenne, même si cette compétence n'a pas encore été exercée »<sup>155</sup>. Toutefois, les prérogatives de l'Union européenne en matière fiscale étant pour le moment limitées à sa compétence d'harmonisation, une telle évolution impose, pour se concrétiser, de reconnaître une véritable compétence fiscale à l'Union européenne afin de légitimer son intervention et ses effets dans l'organisation des systèmes fiscaux nationaux, dont il pourrait également être tiré profit dans les cas de double imposition.

## **§2. L'appréciation européenne des facultés contributives par l'élimination des doubles impositions**

**614.** Si les autorités nationales et européennes rencontrent encore des difficultés à se saisir du phénomène des discriminations à rebours, le traitement européen des doubles impositions semble davantage engagé. Bien que la Cour de justice de l'Union européenne ait refusé de reconnaître une obligation générale d'élimination des doubles impositions, l'analyse de ce phénomène à l'aune des libertés de circulation n'est pas sans conséquence. Si l'élimination des doubles impositions relève exclusivement de la compétence nationale, notamment, par le biais des pratiques fiscales internationales,<sup>156</sup> cela ne signifie pas pour autant que les outils conventionnels guidant la répartition de la matière imposable échappent au droit européen

---

155. Point 163 des conclusions de l'Avocat général Madame Eleanor Sharpston, présentées le 30 septembre 2010, dans l'affaire CJCE, 8 mars 2011, aff. C-34/09, *Gerardo Ruiz Zambrano c/ Office national de l'emploi (ONEm)*, Rec., p. I-1177.

156. OCDE, « Introduction », dans *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris, n°2 p. 7 : « les pays membres de l'Organisation de Coopération et de développement économique ont pris conscience depuis longtemps de la nécessité de clarifier, unifier et garantir la situation fiscale des contribuables qui exercent des activités commerciales, industrielles, financières ou autres dans d'autres pays grâce à l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de doubles impositions identiques ».

(A). L'aspect procédural relatif aux doubles impositions est désormais aussi appréhendé par le biais de la législation européenne (B).

## **A. L'élimination conventionnelle des doubles-impositions soumise au droit européen**

**615.** Dès l'arrêt *Avoir fiscal*, la Cour de justice affirme que « les droits découlant pour les bénéficiaires d'une disposition du traité sont inconditionnels et un État membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention conclue avec un autre État membre »<sup>157</sup>, posant les contours d'un principe de compatibilité des conventions fiscales aux dispositions européennes (1). Toutefois, en raison de leur nature particulière, le contrôle européen des actes conventionnels reste équivoque (2).

### **1. Le principe de conformité des conventions fiscales aux dispositions européennes**

**616. La référence privilégiée au modèle OCDE dans l'élimination des doubles impositions.** Si l'élimination des doubles impositions reste de la compétence nationale, il ressort de la pratique fiscale internationale que le choix des États membres pour y parvenir se porte majoritairement<sup>158</sup> sur l'outil conventionnel grâce à la conclusion de conventions fiscales bilatérales permettant de répartir la matière imposable entre les États qui en sont les signataires. La Cour de justice de l'Union européenne se réfère régulièrement aux « critères de répartition suivis dans la pratique fiscale internationale »<sup>159</sup> et pour cela, fait explicitement référence aux principes de la convention-modèle OCDE<sup>160</sup>. Comme l'explique l'Avocat général Monsieur Philippe Léger ce n'est « pas déraisonnable pour les États membres de s'inspirer de la pratique internationale et du modèle de convention élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) »<sup>161</sup>, celui-ci, sans être le seul ayant vocation à s'appliquer, étant l'« objet d'imitation »<sup>162</sup> privilégié par les États membres dans la répartition de

---

157. CJCE, 28 janvier 1986, aff. C-270/83, *Commission c/ France*, Recueil CJCE p. 273, point 26.

158. Il peut également s'agir de mesures unilatérales décidées par le législateur national. V. CJCE, 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Egon Schempp c/ Finanzamt München V*, Rec., p. I-6421.

159. CJCE, 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres c/ Belgische Staat*, Rec., p. I-10967, pt. 23.

160. CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-342/00, *Lankhorst-Hohorst*, Recueil CJCE p. I-11779, point 39; CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-385/00, *De Groot*, Recueil CJCE p. I-11819, point 98; CJCE, 12 juin 2003, aff. C-234/01, *Gerritse*, Recueil CJCE p. I-5933, point 45; CJCE, 23 février 2006, aff. C-513/03, *Van Hilten-Van der Heijden*, Recueil CJCE p. I-1957, point 48.

161. Point 82 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Philippe Léger, présentées le 30 juin 2005, dans l'affaire CJCE, 23 février 2006, aff. C-513/03, *Van Hilten-Van der Heijden*, Recueil CJCE p. I-1957.

162. Manuel PIRES, « Le modèle de l'OCDE modèle pour toutes les négociations » in *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, Bruylant, Bruxelles, 2003, p. 407.



leur compétence fiscale.

**617. Les conventions fiscales internationales dans le champ d'application du droit de l'Union européenne.** Toutefois, si comme l'a affirmé l'Avocat général Madame Juliane Kokott dans ses conclusions sous l'affaire *Margaretha Bouanich*, « en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par voie conventionnelle, les doubles impositions »<sup>163</sup>, cela n'implique pas pour autant que les conventions fiscales soient tenues hors du champ d'application du droit de l'Union européenne.

**618.** Lors de l'affaire *Avoir fiscal*, la Cour de justice avait posé les contours d'un principe de conformité des conventions fiscales internationales aux dispositions européennes, en concluant qu'un État membre ne saurait se prévaloir des actes conventionnels conclus avec d'autres États à l'encontre du respect des dispositions du droit de l'Union européenne. À l'occasion de la décision *Gilly*<sup>164</sup> elle l'affirme explicitement, en examinant la conformité d'une convention fiscale bilatérale au regard des libertés de circulation. Dans cette affaire, était en cause la double imposition subit par un couple résidant en France, au titre des revenus que la femme tirait de son emploi d'enseignante en Allemagne, lesquels conformément à la convention fiscale franco-allemande applicable, étaient imposés en Allemagne et donnaient lieu en France à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Toutefois, la progressivité de l'impôt sur le revenu allemand étant plus importante que celle de l'impôt français, le crédit d'impôt accordé en France était inférieur au montant de l'impôt acquitté en Allemagne, ce qui constituait selon les époux Gilly « une taxation excessive, injustifiée et discriminatoire »<sup>165</sup> contraire à la liberté de circulation des travailleurs. Au-delà de la solution rendue par la Cour de justice, l'intérêt de cette affaire réside principalement dans la démarche mise en œuvre par les juges européens pour y parvenir. Si la Cour de justice ne considère pas qu'il s'agisse, en l'espèce, d'une entrave discriminatoire à l'exercice par le requérant de sa liberté de circulation, pour parvenir à cette conclusion, elle apprécie la compatibilité des dispositions de la convention fiscale franco-allemande au regard de la liberté de circulation des travailleurs, affirmant ainsi sa compétence pour le faire.

---

163. Point 46 des conclusions l'Avocat général Madame Juliane Kokott, présentées le 14 juillet 2005, dans l'affaire CJCE, 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Margaretha Bouanich c/ Skatteverket*, Rec., p. I-923.

164. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec., p. I-2793.

165. *Ibid.*

**619.** L'extension du contrôle de la Cour de justice aux conventions fiscales internationales sera ensuite confirmée dans l'affaire *Saint-Gobain*<sup>166</sup>. En l'espèce, le régime fiscal allemand ne permettait pas à la succursale allemande de la société française Saint-Gobain, via laquelle elle percevait des intérêts et des dividendes de différentes sociétés établies à l'étranger, de bénéficier des avantages fiscaux prévus par les conventions fiscales internationales signées par l'Allemagne avec ces pays. En revanche, les sociétés de capitaux ayant leur siège en Allemagne pouvaient se prévaloir de ces dispositions conventionnelles avantageuses. La société Saint-Gobain voyait à travers cette différence de traitement fondée sur le critère de résidence, une discrimination injustifiée. Elle souhaitait que les dispositions des conventions fiscales allemandes, normalement applicables aux seules sociétés considérées comme résidentes, soient étendues aux sociétés non-résidentes. La Cour de justice considère que « le refus d'accorder les avantages fiscaux en cause au principal aux établissements stables situés en Allemagne de sociétés non-résidentes rend moins attrayante, pour ces dernières, la détention de participations d'affiliation au travers de succursales allemandes, étant donné que, en vertu de la loi allemande et des conventions destinées à prévenir la double imposition, les allègements fiscaux en cause ne peuvent bénéficier qu'aux filiales allemandes qui, en tant que personnes morales, sont soumises à une obligation fiscale illimitée, ce qui limite ainsi la liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans un autre État membre, que l'article 52, premier alinéa, seconde phrase, du traité reconnaît expressément aux opérateurs économiques »<sup>167</sup>. Elle donne ainsi raison à la société Saint-Gobain en considérant que le fait que les succursales soient contrairement aux sociétés résidentes allemandes, soumises à une obligation fiscale limitée, ne justifie pas une différence de traitement dans l'application des conventions fiscales allemandes. Tout comme les dispositions européennes s'imposent aux législations fiscales nationales, le respect du principe de non-discrimination s'impose aux actes conventionnels conclus par les États membres en matière fiscale, ce qui justifie pour la Cour de justice d'opérer un contrôle en ce sens.

**620.** Par conséquent, si ni les dispositions du droit de l'Union européenne ni les conventions fiscales internationales<sup>168</sup> n'offrent en elles-mêmes une garantie absolue contre le phénomène de double imposition, en soumettant les secondes aux premières, il est possible d'y voir une forme de prise en compte de ce phénomène au niveau européen. Si l'élimination des doubles impositions reste de la compétence exclusive des États membres, sa mise en

166. CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161.

167. CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec., p. I-6161, pt. 43.

168. Bertrand SAVOURÉ et Yann MOREAU, « Eviter les doubles impositions », *La revue fiscale du patrimoine* 2017, n° 9.

œuvre, même lorsqu'elle repose sur des accords de droit international, doit se faire dans le cadre du respect du droit de l'Union européenne. Si la convention internationale autorise un État membre à imposer un revenu, cela ne le dispense pas de le faire selon des modalités conformes aux dispositions européennes. En d'autres termes, les États membres sont libres de ne pas éliminer la double imposition, les mesures (conventionnel ou unilatérale) qu'ils prennent à cette fin ne doivent pas être constitutives d'une discrimination <sup>169</sup>.

## 2. Le contrôle européen équivoque des actes conventionnels

**621. Contenu des dispositions conventionnelles.** Il ressort de la jurisprudence européenne que la compatibilité des actes nationaux d'élimination des doubles impositions, y compris lorsqu'ils sont de nature conventionnelle, peut être examinée au regard du droit de l'Union européenne. En l'absence d'obligation européenne d'élimination des doubles impositions, ce principe n'implique pas pour la Cour de justice de déterminer, à la place des États membres, les critères juridiques pour y parvenir. Comme l'explique l'Avocat général Monsieur Ad Geelhoed, « en droit communautaire, le pouvoir de choisir des critères et de répartir la compétence fiscale (tel qu'il est réglé par le droit fiscal international) appartient intégralement aux États membres. À l'heure actuelle, le droit communautaire n'offre pas de critère de substitution et n'offre aucune base permettant d'établir de tels critères, comme la Cour l'a admis à maintes occasions » <sup>170</sup>. Les États sont libres d'organiser leurs relations conventionnelles comme ils le souhaitent. Tout d'abord, cela signifie qu'ils ne sont pas tenus de conclure de conventions fiscales d'élimination de la double-imposition. Ensuite, cela implique que lorsqu'ils le font, le contenu des dispositions n'est pas forcément identique d'une convention fiscale à une autre puisqu'il s'adapte aux particularités de chaque négociation politique. La Cour de justice a indiqué dans l'arrêt *Orange European Smallcap* que « lorsqu'un avantage prévu par une convention fiscale bilatérale ne peut être analysé comme un avantage détachable de cette convention, mais contribue à son équilibre général, le fait que les droits et obligations réciproques issus de ladite convention ne s'appliquent qu'à des personnes résidentes de l'un des deux États membres contractants étant une conséquence inhérente aux conventions bilatérales, le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que l'avantage en question ne soit pas conféré à un résident d'un troisième État membre, dans la mesure où celui-ci ne se trouve pas dans une situation comparable à celle des résidents couverts par ladite convention » <sup>171</sup>. Dès lors, les

---

169. CJUE, 20 mai 2008, aff. C-194/06, *Staatssecretaris van Financiën c/ Orange European Smallcap Fund NV*, Rec., p. I-3747.

170. Point 52 des conclusions de l'Avocat général Monsieur Geelhoed, présentées le 23 février 2006, dans l'affaire CJCE, 12 décembre 2006, aff. C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Rec., p. I-11673.

171. Point 51 de l'arrêt *Orange European Smallcap*, précité, Rec., p. I-03747.

conventions fiscales internationales « semblent tout de même jouir d'un statut particulier, dans la mesure où elles peuvent dans certains cas être considérées comme constituant un cadre de référence propre, affectant tant la comparabilité des situations que la justification éventuelle de la différence de traitement »<sup>172</sup>.

**622.** La Cour de justice a récemment eu l'occasion de rappeler sa position au sujet du contenu des conventions fiscales internationales lors d'une affaire portant justement sur l'interprétation d'une convention fiscale au regard des dispositions relatives à la citoyenneté européenne<sup>173</sup>. En l'espèce, les requérants étaient des fonctionnaires italiens retraités ayant transféré leur résidence au Portugal. Tous deux touchaient une pension de retraite italienne à laquelle, selon les dispositions de la convention fiscale italo-portugaise, était appliqué en Italie un prélèvement à la source au titre de l'impôt sur le revenu. En application de cette même convention, les retraités italiens du secteur privé, également résidents portugais bénéficiaient quant à eux d'un régime fiscal plus avantageux puisque leurs pensions de retraite étaient imposées au Portugal. Les requérants estimaient que cette différence de traitement entre les retraités du secteur public et du secteur privé constituait une restriction contraire à la liberté de circulation des personnes attachée à la citoyenneté européenne. Mais aussi, une discrimination fondée sur la nationalité dès lors que les retraités de la fonction publique pour être imposés au Portugal devaient être de nationalité portugaise, alors que la seule condition de résidence était suffisante pour les retraités du secteur privé. Examinant, conformément à la jurisprudence *Gilly*<sup>174</sup>, la compatibilité de ces dispositions conventionnelles au droit primaire de l'Union européenne, la Cour de Justice ne conclut pas à l'existence d'une discrimination. En effet, les États membres sont libres de répartir leur compétence fiscale en fonction des critères de rattachement de la matière imposable de leur choix et notamment celui de l'« État payeur » et de la « nationalité », qui sont par ailleurs établis dans le modèle OCDE<sup>175</sup>. Ainsi, selon la solution de la Cour, « les articles 18 et 21 TFUE ne s'opposent pas à un régime fiscal résultant d'une convention préventive de la double imposition conclue entre deux États membres, en vertu de laquelle la compétence fiscale de ces États en matière d'imposition sur les pensions de retraite est répartie selon que les bénéficiaires de celles-ci exerçaient un emploi relevant du secteur privé ou du secteur public et, dans ce dernier cas, selon qu'ils ont ou non la nationalité

---

172. Edoardo TRAVERSA et Benjamin BODSON, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen* 2018, 54, n° 1, p. 191.

173. CJUE, 30 avril 2020, aff. jointes C-168/19 et C-169/19, *HB et IC c/ Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2020:338.

174. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Époux Robert Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, Rec., p. I-2793.

175. *Supra*.

de l'État membre de résidence »<sup>176</sup>. Les États membres sont libres de retenir le critère de la nationalité de l'État membre de résidence pour fonder l'imposition des pensions de retraite du secteur public. Cette position s'explique par la compétence exclusive dont disposent les États membres dans l'élimination des doubles impositions, ce qui leur garantit de pouvoir en définir librement les modalités, c'est-à-dire de pouvoir fixer le contenu des conventions fiscales.

**623.** La Cour de justice ne peut pas apprécier la pertinence des critères de répartition de la matière imposable retenus par la convention fiscale afin d'éliminer la double imposition, dès lors que leur mise en œuvre est compatible avec les dispositions européennes, c'est-à-dire n'a pas d'influence sur le bon fonctionnement du marché intérieur. Ceci tient, à ce qu'une action de la Cour de justice en ce sens impliquerait de décider à la place des États membres, de la répartition des compétences fiscales, dont dépend leur pouvoir d'imposer. La Cour de justice précise qu'« il importe de relever qu'une convention bilatérale préventive de la double imposition, telle que la convention italo-portugaise, a pour objet d'éviter que le même revenu soit imposé dans chacune des deux parties à cette convention et non pas de garantir que l'imposition à laquelle est assujéti le contribuable dans une partie contractante ne soit pas supérieure à celle à laquelle il serait assujéti dans l'autre partie contractante »<sup>177</sup>. Ce faisant, elle rappelle que les conventions fiscales bilatérales n'ont pas pour vocation de garantir au contribuable un niveau d'imposition équivalent, malgré l'utilisation de ses libertés de circulation, mais seulement d'éviter la double imposition. Ainsi, la compatibilité des mesures conventionnelles d'élimination de la double imposition avec les dispositions européennes n'implique pas une stricte égalité de traitement entre les contribuables exerçant leur liberté de circulation vis-à-vis des dispositions conventionnelles, même lorsqu'ils circulent en tant que citoyens européens, attestant du champ d'application limité du principe de non-discrimination en matière fiscale. Il ne s'agit pas de reconnaître un principe européen d'égalité fiscale par le biais de la compatibilité des conventions fiscales internationales. D'autant plus, comme l'explique la Cour de justice, que « le caractère favorable ou défavorable du traitement fiscal réservé à ces contribuables ne découle pas à proprement parler du choix du facteur de rattachement, mais du niveau d'imposition de l'État compétent, en l'absence d'harmonisation, au niveau de l'Union, des barèmes d'impôts directs »<sup>178</sup>, c'est-à-dire de l'organisation du système fiscal tel que consentie par les citoyens nationaux. L'appréciation de la faculté contributive du contribuable reste purement nationale, puisque les critères permettant de prendre en compte la capacité du contribuable de

---

176. Arrêt *HB et IC c/ Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)*, précité, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2020:338, pt. 22.

177. CJUE, aff. jointes C-168/19 et C-169/19, *HB et IC c/ Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2020:338, pt. 17.

178. Arrêt *Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)*, précité, ECLI:EU:C:2020:338, pt. 20.

payer l'impôt en question restent librement définis au niveau des États membres.

Comme l'explique Theodore Georgopoulos, « si l'idée de soulager le contribuable converge avec les objectifs de la citoyenneté fiscale européenne, il s'agit d'un système de règles distinct. La lutte contre les doubles impositions échappe au champ d'application de la citoyenneté fiscale européenne. (...) Les États restent souverains de délimiter leurs compétences par la voie conventionnelle et, à cet effet, la nationalité demeure un critère possible pour le traitement fiscal des personnes. Bien qu'il ne soit pas exclu que les champs normatifs de la citoyenneté fiscale européenne et des conventions internationales se croisent, et de multiples manières, l'arrêt du 30 avril 2020 trace les limites de ce croisement »<sup>179</sup>. L'exercice des libertés de circulation et partant la citoyenneté européenne du contribuable n'est pas prise en compte dans les modalités d'élimination de la double imposition dont dépend la détermination de l'obligation fiscale nationale. Ainsi, la charge fiscale supplémentaire à laquelle sera soumis le contribuable en tant que citoyen européen mobile, témoigne de l'absence de prise en compte des facultés contributives en tant que principe d'organisation du système fiscal européen. Ce problème renvoie plus largement à la difficulté de concilier la primauté des libertés de circulation avec la souveraineté fiscale nationale inhérente au consentement de l'impôt, dès lors qu'aucune compétence fiscale n'est reconnue à l'Union européenne. Ce constat est particulièrement problématique dès lors que la citoyenneté européenne, y compris en matière fiscale, a « vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres permettant à ceux parmi ces derniers qui se trouvent dans la même situation d'obtenir, indépendamment de leur nationalité et sans préjudice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique »<sup>180</sup>.

## **B. La réponse législative européenne face à l'élimination des doubles impositions**

**624.** Il apparaît difficile de considérer qu'une convention fiscale bilatérale est discriminatoire et incompatible avec les dispositions européennes dès lors que le droit de l'Union européenne ne pose aucun principe quant à la répartition de la compétence fiscale entre les États membres. Face aux effets de la double imposition sur le fonctionnement du marché intérieur, mais aussi sur la situation économique des contribuables, les autorités européennes ont adopté un instrument procédural contraignant visant à régler les différends fiscaux dans l'Union européenne (1), dont la portée politique et juridique sera détaillée (2).

---

179. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, pp. 471-527, p. 495-496.

180. CJUE, 20 septembre 2001, C-184/99, Rudy Grzelczyk c/ Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve, Rec., p. I-6193, pt. 31.

## 1. La directive sur le règlement des différends fiscaux comme instrument procédural

**625. La convention d'arbitrage de l'Union, instrument initial dans l'élimination des doubles impositions.** Si l'élimination des doubles impositions n'entre pas, en tant que telle, dans le champ d'application des traités européens, les autorités européennes ont entendu faciliter sa mise en œuvre en créant un mécanisme européen destiné à régler les différends nés de l'interprétation et de l'application divergentes par les États membres, de mesures conventionnelles visant à éliminer les doubles impositions. L'initiative européenne en la matière n'est pas nouvelle, puisque les États membres ont déjà adopté une convention d'arbitrage<sup>181</sup>. Toutefois, il ne s'agissait pas d'une directive, mais d'un accord intergouvernemental introduisant une procédure visant à éliminer la double imposition dans le cas spécifique de correction à la hausse des bénéficiaires d'entreprises associées<sup>182</sup>. Monsieur Bruno Gouthière indique que « les États membres (...) ont été réticents (à l'adoption d'une directive) sur le fond et sur la forme, le fait de recourir à une décision d'arbitrage obligatoire pose le problème de la souveraineté fiscale ; en outre, la question de la nature juridique d'une décision insusceptible de recours est délicate, de même que sa compatibilité avec d'éventuelles décisions juridictionnelles contraires ; sur la forme, l'article 220 du traité de Rome (article 293 TCE abrogé) prévoit que l'élimination des cas de doubles impositions à l'intérieur de la Communauté doit être réalisée, le cas échéant au moyen de conventions. On s'interrogeait donc sur la validité d'une proposition de directive sur l'article 100 du traité (article 114 TFUE) qui ne vise que le rapprochement des dispositions législatives ayant une incidence directe sur l'établissement et le fonctionnement du marché commun »<sup>183</sup>. Bien que cette procédure assure une garantie minimale au contribuable qui ne pourrait pas se prévaloir d'une convention fiscale d'élimination des doubles impositions, et une garantie supplémentaire au contribuable couvert par une convention fiscale de voir la double imposition qu'ils subissent éliminée, elle a été complétée par l'adoption par le Conseil de la directive (UE) 2017/1852 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

---

181. Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, *JOCE* L n°225 du 20 août 1990, pp. 10-16.

182. Cette procédure comprend deux étapes, une phase amiable et une phase d'arbitrage. La procédure amiable prévue par cette convention est quasiment similaire à celle prévue par le modèle de convention OCDE, bien qu'elle s'en distingue par certains aspects spécifiques notamment quant à son champ d'application territorial puisqu'elle s'étend à l'ensemble des États membres de l'Union européenne, et par son champ d'application matérielle puisqu'elle s'applique aux « entreprises associées ». Lorsque cette première phase de coopération entre administrations fiscales échoue, la phase d'arbitrage est alors engagée. Une commission consultative se réunit afin « d'émettre un avis sur la façon d'éliminer la double imposition en question ». V. COMMISSION EUROPÉENNE, Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, (90/436/CEE), *JOUE* L n°225/10, du 20 août 1990, article 7 paragraphe 1er.

183. Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 15<sup>e</sup> éd., Éditions Francis Lefebvre, Paris, 2021, p. 917.

**626. La directive sur le règlement des différends fiscaux, instrument renforcé dans l'élimination des doubles impositions.** Tout en se fondant sur la convention d'arbitrage de l'Union européenne, le champ d'application de la directive 2017/1852 se veut plus large puisqu'elle s'applique à tous les contribuables, personnes morales ou physiques, assujetties à l'impôt sur le revenu et sur la fortune et couvertes par une ou des conventions fiscales bilatérales ou par la convention d'arbitrage de l'Union européenne. Consciente des difficultés que posent les doubles impositions pour les contribuables et pour le fonctionnement du marché intérieur<sup>184</sup>, l'idée est, à défaut de prévoir directement des règles européennes de répartition de la matière imposable entre les États membres, de permettre lorsque de telles règles existent par voie conventionnelle qu'elles soient appliquées efficacement par l'instauration d'un cadre harmonisé et transparent pour régler les différends pouvant résulter de leur mise en œuvre par les États membres.

La directive établit les droits et obligations des personnes concernées par les différends liés au règlement des doubles impositions. En cas de litige, les mécanismes conventionnels d'élimination de la double imposition se combinent désormais, au niveau européen, avec une phase d'arbitrage obligatoire et contraignante conjuguée à une protection juridictionnelle permettant au contribuable de saisir les juridictions nationales afin de débloquent les situations provoquées par les retards ou les refus d'accès à la procédure qui pourraient leur être opposés par les États membres. Concrètement, la directive reprend dans un premier temps la possibilité ouverte à toute personne physique ou morale, confrontée à un différend, de le régler dans le cadre d'une procédure amiable<sup>185</sup>, en introduisant une réclamation auprès des deux autorités compétentes concernées, dans un délai de trois ans à compter de la première notification de la mesure qui donne lieu au différend. Si la double imposition n'est pas éliminée dans un délai de deux ans, la procédure d'arbitrage est engagée par le biais d'une « commission consultative », qui doit rendre un avis sur la manière de régler le différend sous six mois. Suite à cet avis, les autorités concernées ont l'obligation d'aboutir à un accord pour régler le différend. Si elles ne parviennent pas à un règlement, l'avis rendu par la commission consultative devient alors contraignant. Le contribuable dispose d'une protection supplémentaire puisqu'il peut saisir les juridictions nationales à chaque stade de la procédure d'élimination de la double imposition. Elles sont compétentes pour accepter ou refuser l'accès à un règlement par voie de

---

184. A cet égard, il est intéressant de remarquer que même si le champ d'application personnelle de la directive est élargi à l'ensemble des contribuables, ses dispositions et cela dès le premier considérant, ciblent spécifiquement les entreprises, à travers les difficultés particulières que celles-ci peuvent rencontrer dans le cadre de leurs activités transfrontières du fait des doubles impositions, susceptibles d'avoir une incidence négative sur le développement du marché intérieur.

185. Directive (UE) 2017/1852, du conseil, du 10 octobre 2017, concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *JOUE L* n°265 du 14 octobre 2017, pp 1-14, article 3.



procédure amiable et peuvent imposer le règlement comme tel si l'accès est refusé. Lorsque les autorités compétentes concernées omettent de convoquer la commission consultative ou n'y parviennent pas, le contribuable peut également demander à une juridiction nationale de la constituer. Enfin, le contribuable peut saisir les juridictions nationales pour faire exécuter l'accord obtenu.

**627. Une évolution juridique contraignante dans l'élimination des doubles impositions.** Les dispositions de la directive sont le résultat d'un subtil compromis visant à laisser une autonomie aux autorités compétentes des États membres dans le règlement des différends liés à l'élimination des doubles impositions, tout en les obligeant à mettre en œuvre ces procédures dans des délais stricts et clairement définis. Mais surtout, elle les astreint à une obligation de résultat sous peine de voir s'appliquer l'avis issu de la procédure d'arbitrage alors devenu contraignant.

## **2. La portée politique et juridique de la directive**

**628. Une ambition politique affichée à travers l'outil juridique de la directive.** L'ambition politique portée par la directive est affichée clairement dès son préambule, puisque selon les dispositions de son quatrième considérant, « afin de créer un environnement fiscal plus juste, il est nécessaire d'améliorer les règles en matière de transparence et de renforcer les mesures de lutte contre l'évasion fiscale. Dans le même temps, dans la perspective d'un système fiscal équitable, il est indispensable de veiller à ce que les mécanismes de règlement des différends soient complets, efficaces et durables. Il est essentiel également d'améliorer les mécanismes de règlement des différends afin de faire face au risque d'augmentation du nombre de différends en matière de double imposition ou d'imposition multiple portant sur des montants potentiellement élevés qui découle des pratiques plus régulières et plus ciblées mises en place par les administrations fiscales concernant les contrôles »<sup>186</sup>. Cette directive s'entend comme un outil supplémentaire s'inscrivant dans l'objectif désormais porté au niveau européen de promouvoir la justice fiscale. L'équité fiscale, auquel cet objectif se rattache, implique une double action au niveau européen. En plus de lutter contre l'évasion fiscale, c'est-à-dire contre l'utilisation abusive des libertés de circulation, l'utilisation défavorable des libertés de circulation nécessite également d'être appréhendée en limitant le phénomène de double imposition.

**629.** La nature juridique de l'instrument choisi par les États membres pour y parvenir, à savoir une directive, mérite alors d'être discutée. Conformément à la procédure définie à

---

186. Directive (UE) 2017/1852, du conseil, du 10 octobre 2017, concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *JOUE* L n°265 du 14 octobre 2017, pp. 1-14, considérant 4.

l'article 114 du TFUE, la directive 2017/1852 a pour but d'instaurer un cadre procédural harmonisé pour le règlement des différends liés au phénomène de double imposition. Aussi, cet objectif est-il désormais strictement encadré au niveau européen, en étant soumis à une procédure imposée et devant respecter des délais étroitement définis, aux termes desquels les États membres ont l'obligation de statuer définitivement sur la situation des contribuables victimes de différends dans l'élimination de la double imposition qu'ils subissent. Cette directive constitue une avancée politique notable puisqu'elle témoigne de la volonté européenne de se saisir concrètement de ce problème à travers une intervention juridique, attestant plus largement de son ambition d'appréhender les difficultés liées aux doubles impositions au niveau européen. Selon les dispositions de la directive, la procédure européenne de règlement de différends prime sur les autres procédures puisque l'introduction d'une réclamation à ce sujet, sur le fondement de la directive, met fin à toutes les autres procédures en cours<sup>187</sup>. En l'absence d'accord entre les États membres, la solution retenue par la Commission consultative ou la Commission de règlement alternatif sera retenue, incitant les autorités nationales compétentes à trouver rapidement un accord, afin que la répartition des recettes fiscales ne leur soit pas imposée. Le caractère éventuellement contraignant de l'accord rendu par ces commissions peut donc inviter les autorités compétentes à trouver un accord dès le début de la procédure et ainsi raccourcir les délais de règlement des différends. Aussi, en plus d'affirmer que le règlement des différends est nécessaire dans le cadre du bon fonctionnement du marché intérieur, elle confirme indirectement que les doubles impositions sont une entrave à l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation.

**630.** Comme le relève la doctrine<sup>188</sup>, malgré le caractère contraignant de cette directive, l'imprécision de ces dispositions accorde une certaine liberté aux autorités nationales dans leur transposition, risquant de complexifier la mise en œuvre de cette procédure aux dépens de la protection des contribuables. L'action européenne dans l'élimination des doubles impositions dépend toujours largement de l'implication des États membres pour y parvenir. À cet égard, l'outil réglementaire, ou conventionnel, aurait été de nature à résoudre une partie de ces difficultés en garantissant l'uniformité juridique de la procédure européenne de règlement des différends fiscaux, ce qui aurait profité au contribuable<sup>189</sup>.

---

187. Directive (UE) 2017/1852, du conseil, du 10 octobre 2017, concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *JOUE L* n°265 du 14 octobre 2017, pp. 1-14, Article 2, alinéa 6.

188. Isabelle RICHELLE, « Dans les arcanes de la nouvelle directive sur le règlement des différends fiscaux » in *L'Europe au présent! Liber amicorum Melchior Wathelet*, sous la dir. de Paschalis PASCHALIDIS et Jonathan WILDEMEERSCH, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 927.

189. Ainsi, le choix de la directive peut s'expliquer par la volonté de préserver la diversité et les particularités des systèmes fiscaux nationaux ; tout en permettant de garantir au citoyen l'élimination des doubles impositions résultant des différences entre les législations fiscales nationales. Cette solution présente l'avantage de pouvoir

**631.** Malgré cette limite, la directive offre indéniablement davantage de garanties aux contribuables de l'Union européenne, puisqu'« il n'est pas exclu qu'indirectement, dans le contrôle de sa mise en œuvre par les États membres, la Cour ait davantage à connaître des règles instaurant des mécanismes de résolution de situation de double imposition »<sup>190</sup>. Dans ces conditions, « sans accorder de compétence spécifique à la Cour de justice en matière d'application des conventions préventives de la double imposition »<sup>191</sup>, pourrait se dessiner la mise en œuvre d'une coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice, signe d'une appréciation européenne des facultés contributives, renforçant les obligations mutuelles des États membres en matière d'élimination de la double imposition. Au regard de sa nature juridique, la directive peut être soumise à l'interprétation de la Cour de justice<sup>192</sup>, faisant entrer, par le biais du droit dérivé, une partie du contentieux relatif à l'élimination des doubles impositions dans le champ du contrôle juridictionnel européen, élargissant ainsi la protection européenne dont peut bénéficier le contribuable. Les dispositions de la directive n'ont pas pour objet de fonder un principe européen d'élimination des doubles impositions, sur lequel la Cour de justice pourrait fonder son intervention en la matière. Elles ne s'appliquent qu'une fois la double imposition réalisée<sup>193</sup> puisqu'elles visent seulement à garantir que les différends dont elles découlent soient, au sein de l'Union européenne, correctement réglés. Néanmoins, face à l'obligation de régler les différends fiscaux, les États membres sont amenés à interpréter et appliquer les conventions fiscales au regard du fonctionnement du marché intérieur, de sorte à éviter la double imposition des contribuables exerçant leur liberté de circulation. Sans aboutir jusqu'à l'émergence d'un principe européen de répartition de la matière imposable entre les États membres, il en résulte une certaine prise en compte de la situation du contribuable au regard de l'exercice des libertés de circulation. L'utilisation des libertés de circulation devient un critère pour apprécier la situation du contribuable au regard de la double imposition,

---

s'appliquer rapidement en droit interne puisqu'elle préserve la compétence du législateur fiscal.

190. Edoardo TRAVERSA et Benjamin BODSON, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen* 2018, 54, n° 1, p. 203.

191. *Ibid.*, p. 203.

192. Cette évolution avait déjà été engagée par certains États membres au sein de leurs accords conventionnels. A ce titre, la convention germano-autrichienne relative à l'élimination des doubles impositions prévoyait que, lorsque les autorités compétentes n'étaient pas en mesure de résoudre des difficultés ou de lever des doutes concernant l'interprétation ou l'application de la convention dans un délai de deux ans, elles pouvaient à la demande du contribuable, porter l'affaire devant la CJUE, conformément à l'article 239 TCE. La Commission européenne avait d'ailleurs pris note de cette avancée et encourageait les États membres à envisager des mesures similaires.

193. En revanche, les propositions qui doivent être présentées par la Commission européenne afin d'harmoniser les règles relatives à la résidence fiscale permettront d'éviter la double imposition ou la double non-imposition des contribuables au stade de sa réalisation. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen et au Conseil, « Un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée l'appui de la stratégie de relance », 15 juillet 2020, COM(2020) 312 final.

§2. L'appréciation européenne des facultés contributives par l'élimination des doubles impositions

témoignant d'une forme d'appréciation européenne des capacités contributives.



## Conclusion du Chapitre 2

**632.** Les systèmes fiscaux nationaux sont organisés autour de la prise en compte des facultés contributives du contribuable, laquelle relève initialement de sa qualité de citoyen<sup>194</sup>. Dans le même temps, le contribuable évolue désormais au sein du marché intérieur grâce à l'utilisation de ses libertés de circulation. La prise en compte des facultés contributives doit alors se faire selon des modalités conformes aux dispositions européennes. Dès lors que le législateur national n'opère pas de discrimination injustifiée en fonction de l'utilisation d'une liberté de circulation, il est libre de déterminer les capacités contributives de son choix au regard du principe d'égalité. La protection européenne du contribuable demeure limitée à l'objectif de réalisation du marché intérieur, lequel nécessite d'éliminer les seules entraves discriminatoires aux libertés de circulation, c'est-à-dire celles où la différence de traitement est fondée sur la mobilité du contribuable.

**633.** Lorsque la différence de traitement n'est que la conséquence de la mobilité ou de la sédentarité du contribuable, elle est admise. Ce dernier demeure ainsi confronté dans l'utilisation qu'il fait ou non de ses libertés de circulation, au risque de double imposition et de discrimination à rebours. Ces situations mettent en exergue le caractère relatif de la notion d'égalité fiscale au niveau européen, puisqu'elles témoignent, dans les deux cas, de l'absence d'une prise en compte européenne des capacités contributives. Autrement dit, l'appréciation de la capacité à payer du contribuable demeure circonscrite à l'État membre et ne s'étend pas à l'Union européenne. Par conséquent, le principe de non-discrimination, à l'inverse du principe d'égalité fiscale en droit interne, n'a pas pour objet de prendre en compte les capacités contributives du contribuable au sein de l'Union européenne.

**634.** Le pouvoir des États membres d'imposer les contribuables selon des critères librement définis est inhérent au consentement de l'impôt exercé par les Parlements nationaux, en tant que représentants des citoyens. En l'absence de compétence fiscale européenne, cette distinction permet l'articulation de ces deux principes entre les ordres juridiques nationaux et

---

194. Article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

européens. Elle conduit néanmoins, à ce que la répartition de l'imposition ne soit pas appréciée globalement au regard de sa situation européenne, attestant de l'absence d'une véritable citoyenneté fiscale européenne, mais vise seulement à s'assurer que les critères nationaux permettant cette répartition au sein des États membres, sont compatibles avec les dispositions européennes. Face au traitement européen des doubles impositions et au traitement national des discriminations à rebours, la délimitation des capacités contributives évolue et s'étend. Dans le contexte européen, le concept de facultés contributives se comprend désormais comme le moyen d'une personnalisation « européanisée » du traitement fiscal national du contribuable. Les libertés de circulation deviennent un critère pour apprécier sur la base du principe de non-discrimination, la situation du contribuable au regard de l'impôt national, ce qui témoigne d'une forme d'appréciation européenne des capacités contributives. Cette évolution doit se renforcer au niveau européen. Pour cela, la protection du contribuable doit dépasser le seul objectif du marché et se recentrer sur la citoyenneté européenne, sans laquelle la notion même de facultés contributives ne peut être envisagée. La figure du contribuable ne doit plus seulement être appréhendée économiquement, par le biais du marché intérieur, mais également politiquement, par le biais de la citoyenneté européenne, recréant au niveau européen la relation entre impôt et citoyenneté à l'origine de la citoyenneté fiscale. À l'image du principe d'égalité fiscale en droit interne, la prise en compte européenne des facultés contributives permettrait de réinterpréter la protection du contribuable à partir de la citoyenneté européenne et renverrait à l'existence de droits et de devoirs dont disposerait le contribuable vis-à-vis de l'Union européenne et par ricochet des États membres. Une telle évolution n'exigerait pas un traitement fiscal uniforme des contribuables au sein de l'Union européenne, mais permettrait de s'assurer que la portée fiscale protectrice des libertés de circulation, contrôlée à partir du principe de non-discrimination soit la même pour tous les contribuables au sein de l'Union européenne, quel que soit l'utilisation qu'ils font de leur liberté de circulation. Il en ressortirait les contours d'une citoyenneté fiscale européenne, facteur de rénovation de l'appréciation des facultés contributives au sein de l'Union européenne.

## Conclusion du Titre 1

**635.** Comme l'indique leur mention aux articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, les principes de nécessité et d'égalité sont deux principes directeurs dans la création de l'obligation fiscale nationale. Ils permettent, par le biais du consentement de l'impôt, d'accorder des garanties juridiques au contribuable, garantissant la légitimité politique de l'impôt. Ces deux principes s'entendent comme l'une des modalités d'expression de la citoyenneté fiscale nationale. La citoyenneté fiscale assure un équilibre entre le caractère contraignant de l'obligation fiscale et la protection des droits et libertés du contribuable. Cet équilibre évolue sous l'influence du fonctionnement du marché intérieur et de la mobilité accrue du contribuable qu'il implique. De ce point de vue, la protection européenne dont bénéficie le contribuable national dans l'utilisation de ses libertés de circulation constitue une évolution sensible du rapport du contribuable à son devoir fiscal, dont dépend la portée politique de la citoyenneté fiscale. En effet, sans écarter la relation exclusive qui unit le contribuable à l'État à travers l'obligation fiscale, le droit de l'Union européenne en redéfinit les termes. Les principes constitutionnels constitutifs des systèmes fiscaux nationaux sont relus à la lumière des objectifs et des impératifs européens. À ce titre, l'utilisation des libertés de circulation permise par la concurrence fiscale européenne permet au contribuable de se détacher de son devoir fiscal pourtant nécessaire au financement des dépenses publiques de sa communauté. De fait, les stratégies individuelles de mobilité mise en œuvre par le contribuable national au sein du marché priment sur la solidarité entre les membres d'une même communauté, permise par l'impôt, et dont dépend le contrat social autour duquel elle s'organise. Or, « il est inutile d'insister sur l'impossibilité radicale de construire une quelconque société commune, une quelconque citoyenneté fiscale sur la base d'une logique parfaitement contraire à la solidarité qu'implique l'impôt »<sup>195</sup>.

**636.** Pour autant, le lien social entre les individus, permis par l'impôt n'est pas totalement ignoré puisque la protection européenne dont bénéficie le contribuable n'est pas absolue et

---

195. Fabrice BIN, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, p. 10.



demeure limitée à l'objectif de réalisation du marché intérieur. Aussi, ce lien trouve-t-il à se réaffirmer dans certaines situations particulières, placées hors du champ d'application du droit de l'Union européenne, pour lesquelles le contribuable ne peut se prévaloir de la portée fiscale protectrice des libertés de circulation. Il s'agit notamment du cas des situations de double imposition ou de discriminations à rebours. Dans ce cas, le devoir fiscal du contribuable n'est pas influencé par l'impératif de libre circulation né de la participation des États membres au marché intérieur. La mobilité ou à l'inverse la sédentarité du contribuable peut engendrer une différence de traitement, non constitutive d'une discrimination au sens du droit européen. Dans la perspective de la citoyenneté fiscale, ce constat contient une nouvelle difficulté au regard du principe d'égalité fiscale : cela signifie qu'il n'est pas tenu compte, au niveau européen, des capacités contributives du contribuable dans la répartition de l'impôt. Dans les deux cas, la portée fiscale des libertés de circulation conduit à modifier le rapport et la perception que le contribuable a de son devoir fiscal, affaiblissant la légitimité politique de l'impôt, normalement tirée de son consentement par les citoyens via leurs représentants.

**637.** La compensation de cet affaiblissement est rendue nécessaire au moyen d'une redéfinition européenne des principes de nécessité et d'égalité fiscale, qui doivent être réinterprétés comme un moyen de protéger le contribuable au-delà de l'exercice de ses libertés de circulation. Si cette évolution est déjà amorcée, principalement à travers l'objectif de justice fiscale portée par les institutions européennes, elle doit néanmoins être renforcée par le biais de la citoyenneté européenne, c'est-à-dire en appréhendant le contribuable non plus seulement dans le cadre du marché intérieur, mais également en tant que membre d'une même communauté politique : l'Union européenne. Les conditions de cette évolution devrait permettre, à partir de la citoyenneté européenne, la répartition équitable de l'impôt et la prise en compte des capacités contributives pour parvenir un traitement fiscal européen du contribuable, quelle que soit l'utilisation qu'il fait de ses libertés de circulation. Cette réflexion renouvelée, à partir de la citoyenneté européenne, du principe de nécessité de l'impôt et du principe d'égalité fiscale interroge l'organisation des rapports, en matière fiscale, entre les ordres juridiques nationaux et l'ordre juridique européen et au-delà la structure constitutionnelle de l'Union européenne. L'application de ces principes est inhérente à la légitimité de l'impôt portée par le consentement de l'impôt. Appliqués au niveau européen, ces principes pourraient guider l'organisation d'un ordre fiscal européen, fondé sur un impôt européen, dont la légitimité serait elle-même tirée d'un consentement européen de l'impôt exercé par les citoyens européens. Dans ces conditions, l'extension du champ d'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale conduirait à renforcer les droits et les devoirs des contribuables envers l'Union européenne et les États membres eux-mêmes.

## **Titre II**

# **L'avènement de la citoyenneté fiscale européenne**



**638. La place extensive de la fiscalité au sein de l'Union européenne.** Il ressort des développements précédents que l'affirmation selon laquelle « la compétence fiscale du parlement pourrait sembler être son pouvoir le moins susceptible d'être contrôlé »<sup>1</sup> est de plus en plus discutable dans le cadre de l'Union européenne. Le principe selon lequel le législateur national doit exercer sa compétence fiscale dans le respect du droit européen implique que la législation fiscale nationale soit soumise à des contraintes issues de la mise en œuvre des dispositions européennes. En matière fiscale, ces contraintes sont principalement justifiées par les effets de l'intégration économique liée au fonctionnement du marché intérieur auquel les États membres participent. La réalisation des objectifs européens, fixés par les traités, implique que l'Union européenne soit amenée à exercer une autorité en matière fiscale, alors même qu'elle ne dispose pas de la compétence pour agir dans ce domaine. Le fait que la fiscalité ne soit pas mentionnée à l'article 3 du traité sur l'Union européenne comme l'un des objectifs européens, ni considérée comme l'une des compétences européennes définies aux articles 3 et 4 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne en atteste. L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale repose essentiellement sur le respect des libertés de circulation et sur la compétence d'harmonisation inscrite aux articles 113 et 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

**639. Le citoyen écarté des relations fiscales entre les États membres et l'Union européenne.** Or, conformément aux fondements démocratiques des régimes parlementaires modernes, la compétence fiscale n'existe pas *ex nihilo* mais procède de la volonté politique des citoyens, ces derniers étant les seuls à même d'en légitimer le fondement et l'exercice à travers le pouvoir de consentement de l'impôt<sup>2</sup>. La compréhension du processus en cours au sein de l'Union européenne démontre que si la protection du contribuable est désormais largement européenne, la participation du citoyen à la décision fiscale demeure nationale. Cette déconnexion entre le cadre politique de la participation et le cadre juridique de la protection, conduit à affaiblir la portée de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt dont découlent les droits et les devoirs du contribuable. La situation prévalant au sein de l'Union européenne se caractérise par une apparente ambivalence s'agissant de la relation entre le droit fiscal national et le droit fiscal de l'Union européenne, mettant à l'épreuve la légitimité politique de l'impôt et par delà son acceptation par le contribuable. Les citoyens sont paradoxalement largement écartés du processus décisionnel européen parce que l'exclusivité de la compétence

---

1. J.L.M. GRIBNAU, « Equality, consistency, and impartiality in tax legislation » *in Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation*, sous la dir. de J.L.M. GRIBNAU, Netherlands : Kluwer Law International, La Haye, 2003, p. 23 : « *In theory, the legislature's power to tax might seem to be its most uncontrolled power* ». Traduction par nos soins.

2. Article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

et du pouvoir fiscal qu'exercent les États membres sur les contribuables dépend d'eux. Par conséquent, toute réflexion sur l'intégration fiscale européenne ne peut ignorer, par analogie avec la citoyenneté fiscale nationale, la question de sa légitimité politique auprès des citoyens européens, et donc celle de la création d'une citoyenneté fiscale européenne. Les citoyens nationaux ne doivent plus subir les conséquences politiques de l'intégration fiscale européenne, mais l'intégration fiscale européenne doit se fonder sur la prise en compte des intérêts des citoyens européens.

**640. L'affirmation par le fédéralisme de la place du citoyen européen face à l'impôt.** Il apparaît donc nécessaire de réfléchir au processus fiscal en cours et à son évolution dans le cadre du fonctionnement institutionnel existant. Sous l'effet du champ d'application des traités européens, une nouvelle distribution de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne s'organise implicitement, faisant coexister deux niveaux de normes fiscales selon un fonctionnement qui peut être comparé aux formes politiques fédérales. Cette analogie entre la construction européenne et le modèle fédéral n'est d'ailleurs pas nouvelle. Le fédéralisme fait partie de l'une des approches théoriques classiques, parmi l'approche néo-fonctionnaliste et l'approche intergouvernementaliste, utilisée et développée par la doctrine pour analyser et qualifier le processus d'intégration européenne. Il s'agit alors d'« une voie médiane, (...) s'oppos(ant) aux intergouvernementalistes en attribuant au niveau supranational le rôle de véritable centre de décision, mais réfut(ant) les thèses néo-fonctionnalistes en estimant qu'il n'y a pas d'effet d'engrenage entre les secteurs de l'action publique, car les intérêts et la volonté des États membres restent fondamentaux dans la progression du processus d'intégration »<sup>3</sup>. Dans sa « théorie de la fédération », le Professeur Olivier Beaud estime d'ailleurs que « c'est bien la notion de fédération (concrétisation de l'idée politique du fédéralisme) et certainement pas l'État, qui peut éclairer le mieux l'actuelle construction européenne »<sup>4</sup>. S'il affirme que la construction européenne relève du fédéralisme, dans le même temps le Professeur Olivier

---

3. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 68.

4. Olivier BEAUD, « Déficit politique ou déficit de la pensée politique ? », *Le débat* 1995, n° 87, p. 33. Pour d'autres références étudiant l'Union européenne à partir du fédéralisme, V. par exemple, Dusan SIDJANSKI, *L'avenir fédéraliste de l'Europe : la Communauté européenne, des origines au Traité de Maastricht*, PUF, Paris, 1992, 444 p. ; Maurice CROISAT et Jean-Louis QUERMONNE, *L'Europe et le fédéralisme*, 2<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 1999, 156 p. ; Michael BURGESS, « Introduction : federalism and building the European Union », *Publius : The Journal of Federalism* 1996, 26, n° 4, pp. 1-16 ; Michael BURGESS, *Federalism and the European Union : the building of Europe, 1950-2000*, 1<sup>re</sup> éd., Routledge, Londres, 2000, 304 p. ; Michael BURGESS, « Federalism » in *European Integration Theory*, sous la dir. de Antje WIENER et Thomas DIEZ, Oxford University Press, Oxford, 2009, pp. 25-43 ; Dennis C. MUELLER, « Federalism and the European Union : A constitutional perspective », *Public Choice* 1997, 90, n° 1, pp. 255-280 ; John Erik FOSSUM, « European federalism : Pitfalls and possibilities », *European Law Journal* 2017, 23, n° 5, pp. 361-379 ; John Erik FOSSUM et Markus JACHTENFUCHS, « Federal challenges and challenges to federalism. Insights from the EU and federal states », *Journal of European Public Policy* 2017, 24, n° 4, pp. 467-485.

Beaud prend soin de distinguer au sein du fédéralisme, le modèle de l'État fédéral de celui de la fédération<sup>5</sup>. Dans ces conditions, il n'est pas exclu d'étudier et d'expliquer les conséquences de l'intégration fiscale européenne à partir du modèle fédéraliste. Il s'agit, d'une part, de comprendre l'intégration fiscale à partir du fédéralisme, tout en mettant en avant, d'autre part, que l'intégration fiscale contribue réciproquement à forger les caractéristiques d'un fédéralisme spécifique à l'Union européenne. En d'autres termes, le fédéralisme est en même temps le moyen et la conséquence de la construction fiscale européenne.

**641.** La référence au fédéralisme en matière de fiscalité correspond à la situation dans laquelle la compétence fiscale est partagée entre l'entité fédérale et les entités fédérées de manière à ce que chacune dispose d'une autonomie financière, à laquelle est attaché le droit de percevoir l'impôt. L'Union européenne dispose déjà d'une autonomie financière grâce au mécanisme des ressources propres. En revanche, en l'absence de compétence fiscale générale, elle ne dispose pas du pouvoir de lever un impôt européen dont les recettes alimenteraient le budget européen. À l'inverse des modèles fédéraux classiques, l'autonomie financière de l'Union européenne demeure limitée au regard de l'étendue de ses compétences et de ses objectifs. Dans ces conditions, en garantissant le partage de la compétence fiscale entre plusieurs niveaux décisionnels, le fédéralisme peut constituer une méthode idéale vers la création d'un impôt européen (Chapitre 1). Au-delà de l'enjeu financier que revêt l'impôt en tant que principale source de financement des dépenses publiques, le lien qui unit le citoyen à l'État, à travers le principe du consentement de l'impôt, c'est-à-dire la dimension politique de l'impôt, ne doit pas être négligé. La place du citoyen européen dans l'attribution d'une compétence fiscale aux autorités européennes doit être discutée, afin que l'impôt européen soutienne une évolution politique globale de l'Union européenne affirmant l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne (Chapitre 2). Ainsi, le sentiment d'appartenance des citoyens européens à l'Union européenne serait renforcé grâce à la légitimation d'un devoir fiscal s'imposant au contribuable européen.

---

5. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 69 et suiv.



# Chapitre 1

## Le fédéralisme comme méthode vers l'impôt européen

642. Le fédéralisme est une référence classique dans l'analyse doctrinale de la nature juridique de l'Union européenne. D'avant la création de l'Union européenne, jusque dans les années 1970, le fédéralisme est régulièrement présent dans les débats sur la construction européenne, notamment à travers les idées politiques portées par Altiero Spinelli<sup>1</sup>, Walter Lipgens ou encore Jean Monnet<sup>2</sup>. Les rapports entre le fédéralisme et la construction européenne demeurent complexes et hétérogènes<sup>3</sup>. Ils dépendent largement de la définition attribuée au fédéralisme et aux différentes notions qui s'y rattachent. Le fédéralisme ne se résume pas uniquement à l'identification constitutionnelle d'une certaine forme étatique, mais correspond également à un système de gouvernement à plusieurs niveaux, caractérisé par une répartition des compétences entre les différents ordres juridiques fondée sur la participation des ordres fédérés à l'ordre fédéral, et dont dépend l'autonomie de chacun des ordres. Appliqué à la fiscalité, le fédéralisme correspond à la répartition de la compétence fiscale entre différents niveaux de gouvernement, afin que chacun puisse exercer un consentement de l'impôt, lui donnant le

---

1. Bertrand VAYSSIÈRE, « Le Manifeste de Ventotene (1941) : acte de naissance du fédéralisme européen », *Guerres mondiales et conflits contemporains* 2005, n° 1, pp. 69-76; Bertrand VAYSSIÈRE, « Les origines italiennes du fédéralisme européen pensant la seconde guerre mondiale », *Revue d'Intégration Européenne* 2002, 8, n° 1, pp. 37-60.

2. Sigfrido M. RAMÍREZ PÉREZ, « Le principe fédéral à l'épreuve de l'histoire de l'intégration européenne », *Politique européenne* 2016, n° 3, pp. 110-129.

3. Sur cette idée, V. John Erik FOSSUM et Markus JACHTENFUCHS, « Federal challenges and challenges to federalism. Insights from the EU and federal states », *Journal of European Public Policy* 2017, 24, n° 4, p. 467. Aujourd'hui, le fédéralisme est, sur le plan analytique, davantage envisagé comme une alternative possible au modèle européen existant, voire comme l'explique le Professeur Edouard Dubout comme une position militante, « au sens où son emploi viserait à faire croire que l'Union a déjà atteint un stade fédéral pour en légitimer l'existence ». V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 253.



pouvoir de lever l'impôt pour lui assurer une autonomie financière. On parle de fédéralisme fiscal au sens strict du terme<sup>4</sup>.

**643.** L'intégration européenne peut se définir comme un processus par lequel les États membres transfèrent des compétences à une entité centrale, dotée de pouvoirs normatifs, en vue de la réalisation d'un but commun. Dans ce contexte, l'approfondissement de ce processus repose sur un élargissement progressif des compétences attribuées à l'Union européenne pour, à partir de la construction d'un marché intérieur, évoluer vers l'unification politique. Si l'extension des domaines de compétences de l'Union européenne produit des effets en matière fiscale, ce processus n'a pas conduit à la reconnaissance d'une compétence fiscale à l'Union européenne à laquelle serait rattaché le pouvoir de lever l'impôt à partir de son consentement. Le niveau d'intégration fiscale dans l'Union européenne ne coïncide donc pas avec l'étendue de ses compétences, perturbant l'approfondissement politique de l'Union européenne à travers l'établissement d'une « union sans cesse plus étroite entre les peuples européens »<sup>5</sup>. Afin de justifier l'étude de l'intégration fiscale à partir du fédéralisme, il convient, tout d'abord, d'étudier les conséquences fiscales de la construction de l'Union européenne à l'aune du fédéralisme (Section I), et d'envisager la concrétisation nécessaire d'un fédéralisme fiscal européen

---

4. L'approche du fédéralisme fiscal que nous retenons ici correspond finalement à la réunion de deux conditions : l'existence d'un mécanisme de consentement de l'impôt et une autonomie financière permise par la fiscalité. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 291. Elle ne coïncide pas exactement à la notion anglo-saxonne de « *fiscal federalism* », selon laquelle il s'agit d'étudier plus largement l'organisation des relations financières entre les différents niveaux de pouvoir, lesquelles comprennent la fiscalité. A ce titre, Manuel Tirard explique que « les Anglo-Saxons parlent de Fiscal Federalism, que l'on traduirait mécaniquement en français par " fédéralisme fiscal ". Or, il apparaît que les questions abordent certes les aspects fiscaux, mais d'abord et plus largement ceux liés au budget. Ce faisant la meilleure traduction française semble être celle de " fédéralisme financier ", de telle sorte à englober tous ces sujets, i.e. de mener une étude sur le droit public financier ». V. Manuel TIRARD, « Le fédéralisme financier au chevet de l'Europe », *Revue française de finances publiques* 2013, n° 124, p. 132. En ce sens, V. aussi Vlad CONSTANTINESCO, « Conclusions générales - Fédéralisme économique et fédéralisme politique » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 440. Le « *fiscal federalism* » est également assimilé par certains auteurs à la notion de fédéralisme budgétaire. V. Franck LIRZIN, « Le fédéralisme budgétaire : un projet politique », *Commentaire* 2010, n° 3, pp. 807-810. V. aussi Frédérique DENIL, Michel MIGNOLET et Marie-Ève MULQUIN, « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Supérieur, 2005, p. 12. et Cécile BATISSE et Michel MIGNOLET, « Chapitre 6. Éléments de synthèse » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 136. Enfin, une partie de la doctrine semble, sans les distinguer, assimiler l'ensemble de ces notions puisque « la théorie du fédéralisme se décline dans la recherche de la répartition optimale des pouvoirs et moyens financiers entre l'État et les entités fédérées induisant le partage des compétences et des ressources budgétaires entre les différentes strates de l'architecture administrative du pays. L'autonomie fiscale constitue à cet effet la toile de fond de telles aspirations ». V. Philippe DE ROCCA SERRA, *L'approche constitutionnelle de l'autonomie financière locale en France*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 21.

5. Le préambule du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

(Section II).

## **Section I La construction européenne à l'aune du fédéralisme**

**644.** Les théories de l'intégration européenne et du fédéralisme sont particulièrement liées, la doctrine s'étant, depuis le début de la construction européenne, largement saisie des rapports qu'elles entretiennent afin de déterminer la nature juridique de l'Union européenne. La construction européenne se caractérise principalement par la mise en œuvre d'une intégration économique et politique dans un contexte de souverainetés nationales déjà établies. De l'analyse de certains auteurs, le rapport entre fédéralisme et Union européenne n'est que la conséquence d'un phénomène *d'action idéologique*<sup>6</sup> destinée à promouvoir l'intégration européenne et la réalisation du projet européen auprès des États membres et des citoyens. À l'évidence, la reconnaissance d'un ordre politique fédéral européen demeure controversée (§1). Malgré cette difficulté, l'Union européenne peut correspondre à une certaine idée politique du fédéralisme, comme en témoigne l'identification d'un fédéralisme fiscal latent à partir de l'ordre économique européen (§2).

### **§1. La reconnaissance controversée d'un ordre politique fédéral européen**

**645.** Dès l'origine de la construction européenne, les pères fondateurs, tels que Robert Schuman et Jean Monnet, affichent leurs ambitions fédérales pour l'Union européenne. L'intérêt pour la thèse fédérale soulève des réticences et n'est pas partagé par tous. Comme le remarque le Professeur Olivier Beaud, « toute étude sur le fédéralisme doit partir du constat initial et indiscutable qu'un tel arrangement institutionnel suppose l'existence, sur le même territoire et concernant la même population, de deux niveaux de "pouvoirs", l'instance fédérale et l'instance fédérée »<sup>7</sup>. La question du rapport entre souveraineté et fédéralisme a nécessairement fait partie des débats sur la construction européenne, puisque la volonté politique de s'engager dans un processus fédéral impose que l'Union européenne exerce un pouvoir tiré

---

6. Différents auteurs ont notamment soutenu cette thèse comme Altiero Spinelli ou Denis De Rougemont. V. Denis DE ROUGEMONT, *L'Europe en jeu*, Éditions La Baconnière, Neuchâtel, 1948, 179 p.

7. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 39.

des compétences dont elle dispose, ce qui suppose la limitation de la souveraineté étatique associée à l'exercice de la citoyenneté. La construction européenne est marquée par l'opposition traditionnelle entre les doctrines souverainistes et fédérales (A). Les difficultés à concevoir la souveraineté dans un cadre supranational, s'illustrant principalement en matière fiscale (B).

## A. L'opposition traditionnelle entre les doctrines souverainistes et fédérales

646. Si la « vocation fédérale »<sup>8</sup> de l'Union européenne est perceptible, l'incertitude téléologique des traités ne permet pas l'identification d'un processus fédéral européen qui serait clairement défini et accepté des États membres (1). Au contraire, le risque de démembrement de la souveraineté nationale, que fait peser l'évolution fédérale européenne, demeure le principal argument pour s'y opposer. Malgré l'unicité du pouvoir imposé par le respect de la souveraineté, il n'est pas exclu de dépasser le caractère *a priori* antinomique de ces deux notions<sup>9</sup> afin de penser le fédéralisme comme la possibilité de concilier le partage de compétence entre deux niveaux de pouvoirs dans le cadre d'une souveraineté nationale préservée (2).

### 1. La vocation fédérale incertaine de l'Union européenne

647. **Une incertitude téléologique liée aux difficultés conceptuelles du fédéralisme.** La question de la nature juridique de l'Union européenne doit être abordée à partir de la lecture des Traités. Les dispositions européennes ne donnent aucune qualification précise de la nature politique de l'Union européenne, malgré quelques indications juridiques<sup>10</sup>. « Le problème de l'Union tient à ce qu'elle s'est affirmée comme une méthode d'intégration, puis comme un

---

8. Cette formule trouve ses origines dès la création de la Communauté européenne du charbon et de l'acier. Elle fait référence à la déclaration de Robert Schuman du 9 mai 1950 dans laquelle il appelle de ses vœux à la réalisation des « premières assises concrètes d'une Fédération européenne indispensable à la préservation de la paix ». Sur ce point, V. par exemple, Pierre-Yves MONJAL, « La nature juridique de l'Union européenne : en attendant Godot (ou le droit institutionnel de l'Union à la recherche de son objet) », *Les Petites affiches* 1995, n° 57, pp. 16-20; François SAINT-OUEN, *L'Avenir fédéraliste de l'Europe II. Du traité de Maastricht à celui de Lisbonne. Sur les traces de Dusan Sidjanski*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2011; Christian FRANCK, « Positions belges et institutions de l'Union : quel fédéralisme européen? », *Revue des affaires européennes* 2013, n° 1, pp. 21-35; Soazig LE GOAS, « Le rôle de Cour de justice, de l'Union à la Fédération européenne » in *L'Union européenne, une Fédération plurinationale en devenir?*, sous la dir. de Jean-Christophe BARBATO et Yves PETIT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 275-296; Gaëtane RICARD-NIHOUL, *Pour une Fédération européenne d'États-nations. La vision de Jacques Delors revisitée*, Larcier, Bruxelles, 2012, 208 p. et Marc BLANQUET, *Droit général de l'Union européenne*, 11<sup>e</sup> éd., Sirey, Paris, 2018, 1036 p., spé. p. 1 à 38. Désormais cette expression est employée pour faire référence à la finalité politique du processus européen d'intégration.

9. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 43.

10. Articles 4 et 5 du traité sur l'Union européenne.

système politique à part entière sans théorisation préalable et sans énonciation d'un modèle clair a posteriori »<sup>11</sup>. Si « l'Europe fédérale a pu pendant longtemps présenter un caractère mystique »<sup>12</sup>, cet objectif n'a jamais été clairement affiché dans les Traités. La possibilité d'assimiler explicitement l'Union européenne à un « processus graduel menant à une union à vocation fédérale », un temps débattu lors de la rédaction du traité de Maastricht, fut abandonné face à l'opposition des gouvernements britanniques et danois lesquels souhaitaient éviter que le devenir européen soit explicitement associé au fédéralisme<sup>13</sup>. Si l'idée apparaissait davantage comme permettant de « concilier ce qui apparaît comme inconciliable : l'émergence de l'Europe unie et la fidélité à notre nation, à notre patrie »<sup>14</sup>, la référence au fédéralisme apparaissait, de l'avis de certains États membres, trop ambiguë. Elle portait en elle le risque que le processus d'intégration européenne ait pour vocation d'aboutir à la création d'un État fédéral souverain impliquant que les États membres soient dépossédés de leur souveraineté politique<sup>15</sup>. Aussi, faut-il y voir à travers ce refus une manière d'affirmer le caractère inaltérable de la souveraineté étatique face à la construction européenne<sup>16</sup>. Le devenir européen sera abordé comme un « processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe, dans laquelle les décisions sont prises le plus près possible des citoyens »<sup>17</sup>, faisant surgir

---

11. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 344. et 345.

12. Patrice FERRAIUOLO, « Vers un État fédéral européen face aux défis majeurs en Europe aujourd'hui », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2017, n° 612, p. 559.

13. Si les explications sont multiples, le rejet du traité établissant une constitution pour l'Europe, par les électeurs français et néerlandais lors des référendums du 29 mai et du 1er juin 2005 illustre, en partie le refus de la construction d'une Europe fédérale.

14. Cette citation est tirée de l'intervention de Jacques Delors à l'occasion des quarante ans du collège de Bruges le 17 octobre 1989 cité par Gaëtane RICARD-NIHOUL, *Pour une Fédération européenne d'États-nations. La vision de Jacques Delors revisitée*, Larcier, Bruxelles, 2012, p. 29.

15. Cette crainte est la conséquence de l'assimilation du fédéralisme à l'Etat fédéral. Or, dès les débuts de la construction européenne c'est davantage l'idée d'une mise en commun ou délégation partielle des souverainetés nationales à la Communauté qui est mise en avant par les pères fondateurs, et non celle d'un transfert de la souveraineté nationale à la Communauté européenne. C'est cette difficulté que la théorie de la fédération du Professeur Olivier Beaud met en lumière et tente de dépasser. En ce sens, « bien qu'elle se présente vis-à-vis de l'extérieur comme un tout, comme un bloc, la Fédération, vue de l'intérieur, est composée de deux personnes : la fédération et les États membres, la première étant le résultat de la volonté des seconds de s'unir dans un ensemble plus grand. La coexistence de ces deux corps politiques dans un même ensemble fédéral pose des problèmes redoutables à l'observateur : d'une part, des problèmes d'ordre sémantique pour arriver à les décrire correctement ; des problèmes conceptuels car il lui faut penser la dualité des deux pouvoirs sur un même territoire et sur les mêmes individus ». V. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 30.

16. Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, spé. p. 10.

17. Le Préambule du Traité sur l'Union européenne. Cette formule est une actualisation, suite à l'arrêt *Van Gend & Loos* du premier paragraphe du Traité instituant la Communauté Économique Européenne lequel visait « à établir les fondements d'une union sans cesse plus étroite entre les peuples européens ». La Cour de justice avait considéré que cet objectif visait « au delà des gouvernements, (...) les peuples, et de façon plus concrète par la création d'organes qui institutionnalisent des droits souverains dont l'exercice affecte aussi bien les États

le principe de subsidiarité<sup>18</sup>, comme modalité juridique d'accommodement des souverainetés nationales dans le cadre de l'intégration européenne. Aussi, « l'irrépressible propension des Européens à toujours problématiser le devenir communautaire les ont amenés à se débarrasser d'une qualification claire susceptible de préciser les débats sur la nature de l'Union - la vocation fédérale - pour en définitive se doter d'une notion complexe - la subsidiarité - dont l'orientation fédérale ne fait finalement pas de doute »<sup>19</sup>.

**648.** L'impossibilité de s'accorder sur la nature fédérale de l'Union européenne et l'incertitude téléologique qui en ressort tiennent principalement à deux raisons. La première s'explique par l'ambiguïté attachée au terme « fédéral », qui « désigne, sans grande rigueur, tantôt une insupportable centralisation quand, par exemple, on veut critiquer la construction européenne, tantôt l'idée de subsidiarité quand, par exemple, on veut au contraire justifier la même construction européenne, tantôt enfin un type d'État, l'État fédéral, qu'on identifie très hâtivement à la fédération »<sup>20</sup>. La référence au fédéralisme, du fait des divergences doctrinales qu'elle implique, ne permet pas de définir avec certitude la nature politique de l'Union européenne<sup>21</sup>. La seconde tient à la particularité du processus européen d'intégration par rapport aux modèles fédéraux existants. Classiquement, l'unité économique attachée à l'existence d'un marché intérieur est la conséquence de l'existence préalable d'une union politique. De ce point de vue, « aux États-Unis, en Suisse, au Canada et en Australie, la décision historique de créer une fédération à partir d'entités distinctes a été au moins partiellement motivée par le désir de créer un espace économique élargi et uni »<sup>22</sup>. Selon cette démarche, l'intégration politique préexiste à l'intégration économique, l'ordre économique prenant appui sur les caractéristiques fédérales de l'ordre politique. À l'inverse, conformément à l'approche néo-

---

membres que leurs citoyens ». V. CJCE, 5 février 1963, Aff. C- 26/62, Van Gend en Loos c/ Administration fiscale néerlandaise, Rec., p. I-3.

18. Article 5 du traité sur l'Union européenne.

19. Pierre-Yves MONJAL, « La nature juridique de l'Union européenne : en attendant Godot (ou le droit institutionnel de l'Union à la recherche de son objet) », *Les Petites affiches* 1995, n° 57, p. 17.

20. Olivier BEAUD, « Fédération écrit ton nom », *Libération* 1995, p. 6.

21. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 70 et suiv.

22. George ANDERSON, *Internal markets and multi-level governance : the experience of the European Union, Australia, Canada, Switzerland, and the United States*, Oxford University Press, Oxford, 2012, p. 1.

fonctionnaliste<sup>23</sup> aux fondements de la construction européenne<sup>24</sup>, l'approfondissement de l'intégration économique implique et impliquera nécessairement une évolution politique de l'Union européenne<sup>25</sup>, ces deux aspects étant intrinsèquement liés. En effet, « selon les néofonctionnalistes, l'intégration économique sectorielle produisait des solidarités de fait entre les États, qui nécessitaient en retour une capacité régulatrice supranationale plus importante et, in fine, une intégration politique »<sup>26</sup>. Comme l'explique le Professeur Paul Magnette, « les coopérations sectorielles devaient s'étendre " à petits pas ", jusqu'à couvrir l'essentiel des politiques publiques nationales ; il apparaîtrait vite nécessaire d'augmenter le budget de l'Union et d'augmenter les impôts européens ; les élites prendraient conscience – dans le milieu des affaires, les syndicats et les partis politiques – que les lieux réels du pouvoir se sont déplacés vers Bruxelles et se réorganiserait à cette échelle ; les opinions suivraient, s'europaniseraient à leur tour sous l'effet de la circulation des biens, des personnes et des idées et de l'homogénéisation des modes de vie »<sup>27</sup>.

---

23. Cette théorie fût principalement développée par les auteurs Ernest B. Haas, Leon Lindberg et Stuart Scheingold. Elle s'articule autour du concept dit de *spillover*, compris comme un mécanisme d'engrenage par lequel l'intégration initiale d'un secteur modeste et déterminé du fait d'une nécessité fonctionnelle, enclenche un processus similaire sur d'autres domaines permettant à terme la mise en place d'une intégration de plus en plus étendue. Elle permet, à partir d'un processus d'intégration sectorielle, d'appréhender la construction européenne dans un processus d'ensemble. V. Ernest B HAAS, *The Uniting of Europe : Political, Social and Economic forces, 1950-1957*, Stevens, 1958, 592 p. ; Stuart A SCHEINGOLD, *The Rule of Law in European Integration*, 6, Yale University Press, New Haven, 1965, 331 p. ; Leon LINDGBERG et Stuart A SCHEINGOLD, *Regional integration. Theory and research*, Harvard University Press, Cambridge, 1971, 427 p. Pour quelques études sur cette théories, V. notamment, Philippe C. SCHMITTER, « Ernst B. Haas and the legacy of neofunctionalism », *Journal of European Public Policy* 2005, 12, n° 2, pp. 255-272 ; Thomas RISSE, « Neofunctionalism, European identity, and the puzzles of European integration », *Journal of European Public Policy* 2005, 12, n° 2, pp. 291-309 ; Ben ROSAMOND, « The uniting of Europe and the foundation of EU studies : revisiting the neofunctionalism of Ernst B. Haas », *Journal of European public policy* 2005, 12, n° 2, pp. 237-254 ; Sabine SAURUGGER, *Théories et concepts de l'intégration européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Presses de sciences Po, Paris, 2010, p. 67. à 92, Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, 384 p., p. 63-65. V. aussi Stuart A SCHEINGOLD, *The Rule of Law in European Integration*, 6, Yale University Press, New Haven, 1965, 331 p. ; Leon LINDGBERG et Stuart A SCHEINGOLD, *Regional integration. Theory and research*, Harvard University Press, Cambridge, 1971, 427 p.

24. Selon Pathé Diop, « les principes de l'approche néofonctionnaliste auxquels les pères fondateurs ont eu recours afin de construire l'Europe sont pour eux un compromis efficace pour éluder l'usage ou la référence au fédéralisme, bien qu'ils eussent en vue ce dernier », V. Pathé DIOP, « La souveraineté, pierre d'achoppement pour une fédération politique européenne », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, p. 65.

25. Comme le résume le Professeur Alain Buzelay : « le traité de Maastricht fut dicté par l'idée que l'on ne pourrait davantage progresser dans l'union économique et monétaire sans un minimum d'union politique ». V. Alain BUZELAY, « La solidarité économique et financière en Europe : une valeur devenue précaire ? » in *Les valeurs communes dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, p. 265.

26. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 64.

27. Paul MAGNETTE, *Le régime politique de l'Union européenne*, 4<sup>e</sup> éd., Presses de sciences po, Paris, 2017, 298 p.

**649. L'identification du fédéralisme à travers les conséquences de l'intégration européenne.**

En conséquence, « les quatre libertés et le régime de concurrence forment la base du marché intérieur »<sup>28</sup>, dont l'édification témoigne de la particularité de l'intégration européenne par rapport aux processus fédéraux classiques. Ceci tient à ce que « dans l'UE, la centralisation des compétences économiques est intervenue plus tôt que celle des fonctions "classiques" de l'Etat nation »<sup>29</sup>. Ce n'est que par la suite que l'ordre économique européen fut complété par des mécanismes démocratiques de participation et de représentation politique, permettant à l'Union européenne d'acquérir une autonomie institutionnelle. Le processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe s'est accéléré avec la création d'une citoyenneté européenne, la reconnaissance d'une personnalité juridique autonome à l'Union européenne<sup>30</sup>, mais aussi la référence explicite à un intérêt public européen et à un bien commun européen. Loin d'éloigner le spectre politique du fédéralisme, l'ambiguïté s'est accentuée à mesure que l'intégration européenne s'est approfondie, faisant « surgir une nouvelle forme politique cumulant certaines prérogatives jadis imparties aux souverainetés étatiques »<sup>31</sup>. Dès lors, « certains auteurs voient l'UE comme une confédération, certains comme une organisation internationale ou supranationale, d'autres comme une fédération et d'autres encore y voient une maison à mi-chemin entre une confédération et une fédération, entre un Staatenbund et un Bundesstaat »<sup>32</sup>. Si la logique souverainiste guidant l'organisation des ordres juridiques nationaux complique la reconnaissance d'une vocation fédérale à l'Union européenne, il est possible d'identifier, à travers le processus d'intégration européenne, la mise en œuvre

---

28. René BARENTS et Laurens Jan BRINKHORST, *Grondlijnen van internationaal recht*, 13<sup>e</sup> éd., Kluwer, Deventer, 2012, p. 363 : « *De vrier vrijheden en het concurrentieregime vormen daarom het fundament van de interne markt* ». Traduction par nos soins.

29. Sean MUELLER, « Federalism and the Concept of Political Territoriality », *L'Europe en Formation* 2012, n° 1, p. 109 : « *In the EU, the centralisation of economic competencies took place earlier than that of 'classic' nation-state (...)* ». Traduction par nos soins.

30. Article 47 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. V. aussi Olivier BLIN, « La personnalité juridique de l'Union européenne après Lisbonne : véritable acquisition ou simple reconnaissance ? » in *La personnalité juridique*, sous la dir. de Xavier BIOY, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, LGDJ-Lextenso Editions, 2013.

31. Céline SPECTOR, *No demos? Souveraineté et démocratie à l'épreuve de l'Europe*, Éditions du Seuil, Paris, 2021, p. 19.

32. Alexander TRECHSEL, « How to federalize the European Union... and why bother », *Journal of European Public Policy* 2005, 12, n° 3, p. 403 : « *Some authors see the EU as a confederation, some as an international or supranational organization, others as a federation and yet others see it as a half-way house between a confederation and a federation, between a Staatenbund and a Bundesstaat* ». Traduction par nos soins. V. aussi Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 83. Après avoir identifié chacune de ces possibilités, Olivier Costa et Nathalie Brack considèrent quant à eux que l'Union européenne répond à « une quatrième modalité d'accommodement international des souverainetés nationales. ». Il s'agit « d'un système politique qui prend des décisions contraignantes pour les États et leurs citoyens, sans que les autorités ou les élus nationaux soient forcément d'accord avec celles-ci ». V. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 344.

d'un « phénomène fédératif »<sup>33</sup> dont les effets se déploient en matière économique, mais aussi politique.

## 2. Le fédéralisme européen dans le cadre d'une souveraineté nationale préservée

**650. La suprématie de la souveraineté nationale.** Il est coutumier d'opposer le respect des souverainetés nationales à la fédéralisation de l'Union européenne<sup>34</sup>. Bien que le modèle européen contourne cette incompatibilité théorique au prix de quelques « contorsions sémantiques et conceptuelles dont la supranationalité est le produit morgantique »<sup>35</sup>, le respect de la souveraineté nationale entendue comme « principe de suprématie politique et juridique (s'inscrivant notamment dans le pouvoir constituant), mais aussi comme principe d'omnicompétence ou d'indivisibilité des prérogatives régaliennes »<sup>36</sup> reste le principal argument s'opposant à l'ambition fédérale européenne<sup>37</sup>. L'article 54 de la Constitution est révélateur de la suprématie de la souveraineté nationale face à l'application du droit international aux dépens de tout processus à caractère fédéral puisque si « un engagement international comporte une clause contraire à la Constitution, l'autorisation de ratifier ou d'approuver l'engagement international en cause ne peut intervenir qu'après la révision de la Constitution »<sup>38</sup>.

En effet, « un des traits caractéristiques de cette souveraineté est la fameuse indivisibilité qui est ici la pierre de touche de l'opposition avec le fédéralisme pour deux raisons. D'une

---

33. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, 521 p. Le Professeur Stéphane Rials emploie l'expression de « phénomène fédéraliste », de part l'aspect « flou » qu'elle revêt, permettant d'embrasser l'ensemble des organisations de nature fédérale quelque soit leur forme. V. Stéphane RIALS, *Destin du fédéralisme*, LGDJ, Paris, 1985, 98 p.

34. V. par exemple, Vlad CONSTANTINESCO et Stéphane PIERRE-CAPS, *Droit constitutionnel*, 7<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 2016, 576 p.; Richard BELLAMY, « Sovereignty, post-sovereignty and pre-sovereignty : three models of the state, democracy and rights within the EU » in *Constitutionalism and democracy*, sous la dir. de Richard BELLAMY, 1<sup>re</sup> éd., Routledge, Londres, 2016, pp. 547-570; Neil WALKER, « Surface and Depth : The EU's Resilient Sovereignty Question » in *Political Theory of the European Union*, sous la dir. de Jurgen NEYER et Antje WIENER, Oxford University Press, Oxford, 2010; Dieter GRIMM, « Sovereignty in the European Union » in *Constitutional Sovereignty and Social Solidarity in Europe*, sous la dir. de Johan VAN DER WALT et Jeffrey ELLSWORTH, Nomos, Baden-Baden, 2015, pp. 39-54.

35. Claude NIGOUL, « Essai sur le fédéralisme et les fédéralistes face à la souveraineté », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 33 : « Alors, seulement, pourra-t-on tenter de mieux comprendre l'incompatibilité entre la souveraineté et le fédéralisme, union de la carpe et du lapin, dont l'actuelle construction européenne illustre les embarras, au travers des contorsions sémantiques et conceptuelles dont la supranationalité est le produit morgantique ». En ce sens V. aussi Brunessen BERTRAND, « Intégration politique et intégration économique : la dialectique des intégrations » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 119-138, spé., p. 120.

36. Olivier BEAUD, *La puissance de l'Etat*, PUF, Paris, 1994, 512 p.

37. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 73 et suiv.

38. Sur ce point, V. Vincent COUSSIRAT-COUSTÈRE, « Le Conseil constitutionnel et l'élection au suffrage universel direct de l'Assemblée européenne », *Annuaire Français de droit international* 1976, 22, n° 1, pp. 805-821.



part, parce que cette indivisibilité signifie que l'entité abstraite qui la détient, l'État, détient la prérogative de s'emparer de tout problème politique qui surgit en vertu d'un principe d'omni-compétence. D'autre part, cette indivisibilité se réfère aussi au titulaire du pouvoir souverain, qui est le peuple, dans une démocratie, ce qui n'est pas évidemment sans poser de difficulté dans une fédération où ce sont des États et peuples qui s'unissent »<sup>39</sup>. L'approfondissement de l'intégration européenne se heurte principalement au risque d'un démembrement de la souveraineté nationale qui procéderait de son transfert à l'Union européenne : la reconnaissance d'une souveraineté politique européenne<sup>40</sup>.

L'Union européenne ne dispose pas de certains pouvoirs régaliens, comme le pouvoir de lever l'impôt pour se financer. Aucune compétence qui justifierait la mise en œuvre matérielle de ce pouvoir n'a été reconnue aux autorités européennes<sup>41</sup>. Néanmoins, l'Union européenne possède des compétences exclusives ou partagées dans de nombreux autres domaines, dont l'exercice conduit à des « incursions de la compétence communautaire dans les souverainetés nationales »<sup>42</sup>, dont le titulaire est, selon les théories démocratiques modernes, le peuple. Sous l'effet de l'intégration européenne, l'exercice de la souveraineté nationale se trouve désormais limité<sup>43</sup>, sans qu'une « souveraineté européenne » se soit, pour autant, reconstituée. Ce qui complique l'identification de son véritable titulaire<sup>44</sup>. Dans ces conditions, « la souve-

---

39. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 40.

40. Jean-Paul FITOUSSI, « L'avenir de l'Europe : l'ambition d'un autre contrat social », *Revue de l'OFCE* 2000, n° 75, p. 165. V. aussi Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 344. et 345. En revanche, le Professeur Olivier Beaud contourne cette difficulté en considérant que le concept de souveraineté est « inadéquat pour penser le phénomène fédéral », ce qui ferait de l'Union européenne « un ordre politique sans souveraineté ». V. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, 456 p. Ce n'est pas l'analyse retenue par Olivier Costa et Nathalie Brack pour qui, bien au contraire, la fédération est « une union d'États qui abandonnent l'essentiel de leur souveraineté à un système politique répondant lui-même aux canons de la démocratie parlementaire. Dans une fédération, la souveraineté des États n'est pas préservée mais change de niveau d'exercice en vertu d'un accord des citoyens sur le fait qu'il existe à cette échelle un territoire ou un groupe de population suffisamment homogène pour y appliquer les principes démocratiques ». V. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 344.

41. Compris ainsi le pouvoir correspond à la mise en œuvre matérielle de la compétence, c'est-à-dire de l'ensemble des actes licites pris sur son fondement. V. Vlad CONSTANTINESCO, *Compétences et pouvoirs dans les communautés européennes : contribution à l'étude de la nature juridique des communautés*, LXXIV, LGDJ, Paris, 1973, p. 83.

42. CJCE, 23 février 1961, aff. C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c/ Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier*, Rec., p. 3, pt. 46. V. aussi V. CJCE, 5 février 1963, aff. C-26/62, *Van Gend en Loos*, Rec., p. 3 ; CJCE, 15 juillet 1964, aff. C-6/64, *Costa c/ ENEL*, Rec., p. 1141.

43. Pour une analyse sur l'évolution des souverainetés nationales dans le cadre de la construction européenne, V. Paul MAGNETTE, *Le régime politique de l'Union européenne*, 4<sup>e</sup> éd., Presses de sciences po, Paris, 2017, 298 p.

44. Théoriquement cette difficulté peut être contournée en considérant la souveraineté comme divisible. De ce fait elle pourrait être partagée entre différents niveaux de pouvoir, c'est-à-dire entre l'Union européenne et les États membres. Selon le professeur Edouard Dubout « il devient alors nécessaire d'entendre la souveraineté comme une capacité (potentia) et non comme une autorité ultime ». V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel*

raineté est aujourd'hui partagée : mi-européenne, mi-nationale, ou si l'on préfère ni vraiment européenne, ni vraiment nationale. L'Europe est une curieuse construction dans l'ordre du politique : les souverainetés nationales sont limitées par des règles politiques contraignantes adoptées de concert, mais c'est au nom de leur préservation que l'on empêche une souveraineté fédérale d'émerger »<sup>45</sup>.

**651. Le rôle antinomique discutable de la souveraineté dans le fédéralisme européen.** La souveraineté des États membres ne paralyse pas complètement le processus fédéral européen. Au contraire, elle œuvre à son développement, puisque comme l'indique la Cour de justice « la Communauté constitue un nouvel ordre juridique de droit international, au profit duquel les États ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains »<sup>46</sup>, et doit permettre d'en concevoir l'avenir dans le cadre d'un approfondissement de l'intégration européenne sur une « base consensuelle »<sup>47</sup>. Suivant la définition de Friedrich August Hayek, « le principe fédéraliste est la seule forme d'association capable de maintenir l'ordre international tout en sauvegardant l'aspiration légitime de chaque société à l'indépendance »<sup>48</sup>. L'étymologie du terme « foedus », signifiant pacte, alliance ou encore accord conclu volontairement impliquant un degré de confiance mutuelle entre les partis, et dont découle le mot « fédéral », l'indique également. Cette approche est confirmée, par la définition du fédéralisme conceptualisée par le Professeur Olivier Beaud, comme se rapportant « à l'idée d'association de plusieurs entités étatiques qui cherchent à conserver leur existence politique en rejoignant un ensemble plus vaste bénéficiant d'une autonomie institutionnelle »<sup>49</sup>, autrement dit « une union volontaire et libre d'entités politiques dont le prodige est d'unifier ses États membres sans les absorber »<sup>50</sup>. L'exercice de la souveraineté nationale ne doit pas être entendu de manière absolue, mais peut au contraire être limité sur la base du consentement du souverain lui-même, c'est-à-dire du peuple. Le souverain s'autolimité en excluant certaines matières de sa compétence. Dans ce cas, la souveraineté politique reste du monopole des États membres, c'est seulement l'exercice de certaines des compétences comprises en son sein qui est transféré ou partagé. Le peuple, en tant que titulaire de la souveraineté, doit volontairement renoncer

---

de l'Union Européenne, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 84.

45. Jean-Paul FITOUSSI, « L'avenir de l'Europe : l'ambition d'un autre contrat social », *Revue de l'OFCE* 2000, n° 75, p. 179.

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

47. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 110, citant Carl Friedrich.

48. Friedrich August HAYEK, *The road to serfdom*, Routledge, Londres, 1944, p. 233. V. aussi Carl SCHIMTT, *Théorie de la Constitution*, Préface de Olivier Beaud, PUF, Paris, 2013, 576 p.

49. Thierry CHOPIN, « OLIVIER BEAUD *Théorie de la Fédération* Paris, PUF, 2007 (2e édition mai 2009), 425 pages. », *Critique internationale* 2010, n° 46, p. 188.

50. Olivier BEAUD, « Fédération écrit ton nom », *Libération* 1995, p. 6. V. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 110 et suiv.

à exercer certaines compétences au niveau national, au profit d'un exercice en commun au niveau européen. La souveraineté nationale en tant que « compétence de la compétence » est ainsi préservée, ce « qui leur garantit de rester maître de l'étendue de leur engagement volontaire à intégrer l'ensemble fédératif »<sup>51</sup>. De cette manière, « par leur participation au processus fondateur, les peuples européens veillent à ce que leurs États respectifs soient maintenus au sein de la politique fédérale dans leur fonction de garantie de la liberté d'un État constitutionnel »<sup>52</sup>. Ainsi, par analogie au fédéralisme, l'articulation des différents niveaux de gouvernements au sein de l'Union européenne et l'organisation des relations qu'ils entretiennent entre eux repose conjointement sur la participation des États membres à l'Union européenne dans le cadre du respect de leur autonomie.

**652. La nature juridique fédérale incertaine.** Si l'Union européenne répond de ce point de vue aux caractéristiques d'un processus fédéral, l'enjeu relatif à sa qualification juridique persiste, puisque la théorie du fédéralisme englobe différentes formes politiques. Sur ce point, « les partisans d'une consolidation politique, les fédéralistes, et ceux défendant une Europe lâche, les souverainistes, se divisent en se référant au cadre très rigide de la classification établie par le paradigme juridique du fédéralisme entre l'État fédéral et la confédération d'États »<sup>53</sup>. Selon cette approche, « ou bien (le) pouvoir appartient à l'État fédérateur, ce qui fait que les membres ne sont plus des États, ou bien ledit pouvoir est détenu par les États membres, ce qui fait que la confédération n'est pas un État »<sup>54</sup>. Les États membres conservant leur souveraineté politique, il est dans un premier temps possible d'affirmer que l'Union européenne ne répond pas à la qualification d'État fédéral. En effet, même si « la construction européenne elle-même est de fait prise dans une tension existentielle entre la voie fédérale et la voie étatique, entre l'horizon de la Fédération au sens d'Olivier Beaud et celui de l'État (fédéral) »<sup>55</sup>, une évolution en ce sens impliquerait, pour surmonter le dilemme de l'indivisibilité de la souveraineté politique, que l'Union européenne dispose d'une souveraineté aux dépens de celle des États membres. La qualification de confédération n'apparaît pas non plus adéquate au vu de l'étendue des compétences européennes et de l'élargissement des domaines où est admis le vote à la majorité qualifiée. C'est finalement cette difficulté qu'appréhende le

---

51. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 76.

52. Jürgen HABERMAS, « The crisis of the European Union in the light of a constitutionalization of international law », *European Journal of International Law* 2012, 23, n° 2, p. 344 : « instead, through their participation in the founding process, the European peoples ensure that their respective states are maintained within the federal polity in their freedom-guaranteeing function of a constitutional state ». Traduction par nos soins.

53. Pathé DIOP, « La souveraineté, pierre d'achoppement pour une fédération politique européenne », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, p. 70.

54. Thomas FLEINER-GERSTER, *Théorie générale de l'État*, PUF, Paris, 1986, p. 212.

55. Julien BARROCHE, « Théories fédéralistes et Union européenne », *Civitas Europa* 2017, n° 38, pp. 337-367.

Professeur Olivier Beaud à travers sa « théorie de la fédération »<sup>56</sup>, qui appliquée à l'Union européenne permet d'envisager l'originalité de cette organisation, comme une union d'États moins solidaires que dans un État fédéral, mais plus que dans une confédération d'État<sup>57</sup>. En définitive, l'Union européenne relève en quelque sorte d'un régime juridique hybride, dont la particularité est de « promouvoir l'idée fédérale sans l'institution fédérale, le fédéralisme sans l'État fédéral »<sup>58</sup>. Dès lors, la nature particulière du phénomène fédératif européen implique le respect de la souveraineté des États membres tout en permettant l'accroissement des compétences européennes, ce qui a des conséquences ambivalentes en matière fiscale.

## **B. Les conséquences fiscales de l'indétermination politique de l'Union européenne**

**653.** La nature politique spécifique de l'Union européenne conduit à ce que les transferts de compétences réalisés par les États membres à l'Union européenne ne concernent pas la fiscalité qui, du fait de son caractère régalien, reste de la compétence exclusive des États membres (1). Dans les faits, le processus d'intégration économique sur lequel repose l'objectif de réalisation du marché intérieur produit des effets fiscaux. L'organisation européenne se singularise par le fait que l'Union européenne peut agir dans le domaine fiscal en dehors de l'attribution explicite d'une compétence fiscale par les États membres (2).

### **1. La non-attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne**

**654. L'absence de compétence fiscale européenne d'attribution.** Le processus fédéral européen se reflète à travers les traités européens puisqu'ils organisent l'attribution et la répartition des compétences entre les différents ordres juridiques, reflétant ainsi la participation des États membres à l'Union européenne dans le respect de leur autonomie. À ce titre, les compétences exclusives ou partagées qui ont été attribuées à l'Union européenne figurent respectivement aux articles 3 et 4 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, mais la fiscalité n'y apparaît pas. Seul le chapitre 2, inséré dans le titre VII établissant « les règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations », contient les

---

56. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, 456 p.

57. A ce titre le Professeur Edouard Dubout indique que « dire que l'Union revêt une forme constitutionnelle fédérale implique de soigneusement distinguer le modèle dominant du fédéralisme qu'est l'"Etat fédéral" du modèle alternatif, et moins fréquent, qu'est la "Fédération" ». V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 69.

58. Michel CLAPIÉ, *Manuel d'institutions européennes*, 3<sup>e</sup> éd., Flammarion, Paris, 2010, p. 116. Guy Braibant parle quant à lui d'« un super État quasi fédéral ». V. Guy BRAIBANT, « L'avenir de l'Etat » in *Études en l'honneur de Georges Dupuis*, LGDJ, Paris, 1997, p. 39. V. aussi Paul MAGNETTE, *Le régime politique de l'Union européenne*, 4<sup>e</sup> éd., Presses de sciences po, Paris, 2017, 298 p.

quelques articles faisant expressément référence à ce domaine. Toutefois, « le chapitre sur les dispositions fiscales est formulé dans un langage des plus limités (...) et ne contient que le plus timide des points de départ »<sup>59</sup>. Seule l'harmonisation de la fiscalité indirecte<sup>60</sup> y est abordée étant donné que la politique fiscale de l'Union se limite à assurer le fonctionnement du marché intérieur<sup>61</sup>. Cet objectif justifie également l'intervention de l'Union européenne en matière de fiscalité directe, mais cette fois-ci de manière implicite à travers le rapprochement des législations qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur<sup>62</sup>. Dans ces conditions, « les traités européens reposent sur un équilibre entre subsidiarité et intervention communautaire : il entérine la compétence fiscale des États membres, mais il charge les autorités européennes d'en proposer l'harmonisation »<sup>63</sup>. Si la compétence fiscale nationale est préservée, elle doit être exercée dans le respect des objectifs européens<sup>64</sup>, ce qui justifie que cette compétence puisse dans certains cas être exercée en commun.

**655.** La politique fiscale européenne ne repose pas sur l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne, mais sur le contrôle et la convergence des législations fiscales nationales dans le cadre du marché intérieur. À ce sujet, Jean-François Boudet parle de « compétences d'harmonisation concernant tant les impôts indirects que directs »<sup>65</sup>. Cela implique d'une part que les États membres soient contraints d'adapter leurs systèmes fiscaux aux exigences du marché intérieur et d'autre part qu'ils soient incités à harmoniser leurs législations fiscales au profit du fonctionnement du marché intérieur. L'intégration fiscale européenne est la conséquence de la réalisation des objectifs liés au fonctionnement du marché intérieur, domaine dans lequel l'Union européenne dispose d'une compétence<sup>66</sup>. En définitive, le champ

---

59. Walter HALLSTEIN, *Europe in the Making*, Allen & Unwin, New York, 1973, p. 156. et 157 : « *in terms of the common market, the chapter on fiscal provisions is formulated in the most limiting kind of language [...] [the Treaty] contains only the most timid of starting points* ». Traduction par nos soins.

60. Article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

61. Selon les termes du troisième alinéa de l'article 3 du traité sur l'Union européenne, « l'Union établit un marché intérieur. Elle œuvre pour le développement durable de l'Europe fondé sur une croissance économique équilibrée et sur la stabilité des prix, une économie sociale de marché hautement compétitive, qui tend au plein emploi et au progrès social, et un niveau élevé de protection et d'amélioration de la qualité de l'environnement. Elle promeut le progrès scientifique et technique. Elle combat l'exclusion sociale et les discriminations, et promeut la justice et la protection sociales, l'égalité entre les femmes et les hommes, la solidarité entre les générations et la protection des droits de l'enfant. Elle promeut la cohésion économique, sociale et territoriale, et la solidarité entre les États membres. Elle respecte la richesse de sa diversité culturelle et linguistique, et veille à la sauvegarde et au développement du patrimoine culturel européen ».

62. Article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

63. V. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 190.

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

65. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 189.

66. Article 4 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

d'application du droit de l'Union européenne et par conséquent ses effets sont plus vastes que les compétences qui ont été attribuées à l'Union européenne<sup>67</sup>. Cette même idée est exprimée par Monsieur Andréas Kallergis, selon qui « l'ensemble de l'autorité de l'Union européenne en matière fiscale, (qui) déborde sa compétence fiscale et comprend notamment des compétences, attribuées ou reconstituées à partir des traités, permettant à l'Union d'harmoniser, de coordonner ou d'encadrer les systèmes fiscaux étatiques »<sup>68</sup>.

**656. Un répartition implicite de la compétence fiscale.** Chaque État membre peut librement choisir le système d'imposition qu'il juge le plus approprié, pour autant qu'il respecte le droit européen. L'Union européenne peut intervenir en matière fiscale lorsque cela est justifié par les traités et les États membres doivent, quant à eux, s'abstenir d'intervenir lorsque cela est susceptible de nuire aux exigences européennes. Il apparaît alors qu'« un procédé juridique d'organisation de la coexistence de deux niveaux de normes fiscales est d'ores et déjà à l'œuvre à l'échelle européenne »<sup>69</sup>. Certes, en l'absence de compétence fiscale européenne, ce procédé ne peut pas être assimilé à l'existence d'un fédéralisme fiscal européen puisqu'il ne permet pas à l'Union européenne de pouvoir lever l'impôt après qu'il ait été consenti en son nom. Le maintien de la règle de l'unanimité accordant un droit de veto aux États membres en matière fiscale le confirme. Il est néanmoins possible de tirer de cette organisation fiscale les contours d'un processus fédéral impliquant une répartition implicite de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne<sup>70</sup>. D'une part, la compétence fiscale est conservée au niveau national, d'autre part, elle peut être exercée en commun au niveau européen lorsque cela est nécessaire au fonctionnement de marché intérieur. Il en ressort l'existence d'une sorte de « compétence fiscale dérivée » des objectifs européens, au-delà de laquelle les États membres ne sont plus libres d'élaborer leur législation fiscale et disposer des recettes tirées des impôts qu'ils ont institués. Différent du fédéralisme fiscal au sens strict du terme,

---

67. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 63.

68. Andreas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale infra-étatique », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 587.

69. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 345.

70. A ce sujet, Julien Barroche indique que « le partage, au sens d'europanisation, dépasse de loin la catégorie juridique, au sens strict, des compétences partagées. Il touche également nombre de compétences réservées aux États (fiscalité, protection sociale, par exemple) subissant, de fait, un encadrement européen, via notamment les différents procédés contraignants qui affectent la gestion nationale des finances publiques) » V. Julien BARROCHE, « La subsidiarité : quelle contribution à la construction européenne ? », *Revue Projet* 2014, n° 3, p. 350.

ce processus fonde l'existence d'un ensemble fiscal cohérent à deux niveaux<sup>71</sup>, garantissant l'autonomie fiscale des ordres nationaux, tout en justifiant que l'ordre supranational (auquel les États membres participent) puisse limiter l'autonomie fiscale nationale. Dès lors, sans correspondre aux caractéristiques du fédéralisme fiscal, l'Union européenne remplit néanmoins les critères d'une forme de fédéralisme en matière fiscale<sup>72</sup>.

## 2. Les effets ambivalents de l'absence de compétence fiscale européenne

**657. Une déséquilibre entre autonomie des ordres nationaux et participation à l'ordre européen.** L'application des dispositions européennes permet à l'Union européenne, en l'absence de compétence fiscale, d'encadrer le consentement national de l'impôt dont l'exercice n'est plus libre. Au regard du respect de la souveraineté nationale, la question de la participation des États membres, et plus spécifiquement des citoyens, à la mise en œuvre de la politique fiscale européenne se pose réciproquement. Le pouvoir de lever l'impôt et d'en déterminer les modalités est l'un des principaux attributs de la souveraineté, justifiant que le consentement de l'impôt soit dans les démocraties modernes exercé par l'organe qui représente les citoyens. Suivant cette logique, l'exercice de cette compétence ne peut être limité que sur la base du consentement du souverain lui-même, c'est-à-dire des citoyens nationaux. Cela implique une réorganisation de l'exercice de l'autorité fiscale sur les bases d'un accord librement consenti.

**658.** Contrairement aux modèles fédéraux classiques, la répartition de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne ne relève d'aucun « arrangement institutionnel »<sup>73</sup> dont il pourrait être tiré l'existence d'une participation des États membres, et par delà des citoyens nationaux, la reconnaissance d'une compétence fiscale européenne.

**659.** Aux États-Unis, la *spending clause* constitutionnalise cette répartition en déterminant le champ d'application de la compétence fiscale fédérale. Elle indique que « le Congrès aura le pouvoir de lever et de percevoir des taxes, droits, impôts et accises, de payer les dettes et pourvoir à la défense commune et à la prospérité générale des États-Unis ; mais lesdits

---

71. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 345.

72. Michael EMERSON, « The finances of the European Community : A case study in embryonic fiscal federalism » in *The political economic of fiscal federalism*, sous la dir. de Wallace E. OATES, Lexington, Washington DC, 1977, pp. 129-169.

73. R Daniel KELEMEN et Isabelle RICHET, « Une gouvernance fédérale : mort et résurrection », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 137 : « le fédéralisme est un arrangement institutionnel dans lequel l'autorité publique est divisée entre les gouvernements des États et un gouvernement central, chaque niveau de gouvernement s'occupant d'un certain nombre de questions sur lesquelles il prend les décisions finales, et une cour suprême fédérale (dans notre cas, la Cour de justice de l'Union européenne) qui règle les conflits concernant la répartition des pouvoirs ».

droits, impôts et accises seront uniformes dans toute l'étendue des États-Unis »<sup>74</sup>. Elle est complétée par le seizième amendement qui accorde de manière permanente au Congrès « le pouvoir d'établir et de percevoir des impôts sur les revenus, de quelque source qu'ils dérivent, sans répartition parmi les divers États, et indépendamment d'aucun recensement ou énumération »<sup>75</sup>. En Allemagne, l'article 105 de la loi fondamentale dispose que « la Fédération a la compétence législative exclusive en matière de droits de douane et de monopoles fiscaux »<sup>76</sup> et que « la Fédération a la compétence législative concurrente pour les autres impôts lorsque tout ou partie de leur produit lui revient ou lorsque les conditions prévues à l'article 72, al. 2 sont réunies »<sup>77</sup>. En Suisse, l'article 128 de la Constitution fédérale dispose que « la Confédération peut percevoir des impôts directs ». Dans le cas helvétique, cet article est complété par l'article 129 portant sur l'harmonisation fiscale et précisant que « la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes ; elle prend en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation »<sup>78</sup>.

**660.** Si dans les modèles fédéraux classiques « l'aspect décisif n'est autre que la participation des États membres à la volonté de l'État fédérateur »<sup>79</sup>, cette caractéristique fait défaut au niveau européen, les États membres n'ayant pas manifesté leur volonté d'attribuer une compétence fiscale à l'Union européenne. Le processus d'harmonisation fiscale relève d'une certaine manière de choix collectifs formés à l'unanimité par les États membres au sein du Conseil. Il peut en être déduit, la reconnaissance indirectement consentie par les citoyens nationaux à travers les représentants des États membres au Conseil, d'une compétence fiscale exercée en commun par cette autorité et à partir de laquelle il est possible d'identifier les contours d'une forme de volonté fédérale en matière fiscale. Les conséquences politiques de l'intégration fiscale européenne, qu'elle soit négative ou positive, restent importantes. La com-

---

74. Article 1, Section 8, de la Constitution des États-Unis : « *the Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States ; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States* ». Traduction par nos soins.

75. Constitution des États-Unis : *The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration*. Traduction par nos soins.

76. *Der Bund hat die ausschließliche Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole*. Traduction par nos soins.

77. *Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Er hat die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen*. Traduction par nos soins.

78. Pour une étude comparée des ces différentes organisations, V. Alexandre DESRAMEAUX, « Quelques remarques politico-juridiques sur la théorie du fédéralisme fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, pp. 28-40, spé. p. 29-35.

79. Thomas FLEINER-GERSTER, *Théorie générale de l'État*, PUF, Paris, 1986, p. 219.



pétence fiscale nationale demeure susceptible d'être encadrée, voire limitée par les effets de l'application du droit de l'Union européenne à un domaine dans lequel les citoyens nationaux n'ont, en principe, attribué aucun pouvoir à l'Union européenne, dans le cadre de la répartition des compétences entre les deux ordres juridiques.

Dans ces conditions, le monopole que tire le législateur fiscal du consentement de l'impôt et sur lequel repose l'indépendance fiscale nationale, et partant l'indépendance politique, se trouve concurrencé par les dispositions européennes. Cet écueil n'est pas compensé à l'échelle européenne, les citoyens ne participant pas à l'élaboration de la politique fiscale européenne, puisque « les Parlements nationaux ont été dépossédés de leurs prérogatives sans que le Parlement européen ait été en mesure de prendre le relais »<sup>80</sup>. Cela se traduit concrètement par les difficultés de plus en plus importantes de mener au niveau national des politiques familiales, sociales ou environnementales à l'aide d'instruments fiscaux, sans que ces politiques puissent être financées et mises en œuvre à l'échelle européenne. Les préférences des citoyens ne sont plus prises en compte au niveau national, accentuant le risque d'un déficit démocratique. Ainsi, « le contribuable ne perçoit plus le véritable décideur, les responsabilités et l'imputation de la décision fiscale étant diluées »<sup>81</sup>, perturbant le rapport du contribuable à son devoir fiscal.

**661.** Du fait que les citoyens n'ont pas souverainement consenti à limiter l'exercice, au niveau national, de la compétence fiscale au profit de l'exercice de cette compétence au niveau européen, que l'application du droit de l'Union européenne conduit à l'abaissement de la légitimité démocratique de la norme fiscale<sup>82</sup>, voire selon l'analyse du Professeur Alexandre Maitrot de la Motte à sa disparition<sup>83</sup>. En matière fiscale, il en ressort une perte d'indépendance et non l'affirmation de deux autonomies.

Face à ces difficultés, il convient de dépasser le paradoxe selon lequel le respect de la souveraineté nationale imposerait le maintien de l'exclusivité de la compétence fiscale au niveau des États membres. Au contraire, les effets de l'intégration économique s'étendant à la fiscalité, le respect de la souveraineté nationale impose de repenser la distribution de la compétence fiscale au sein de l'Union européenne, sur la base du modèle fédéral, à travers un partage vertical de celle-ci. Les citoyens doivent être impliqués à travers leur rôle de citoyens des États membres dans l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne, puis im-

---

80. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 167.

81. Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 236.

82. Sijbren CNOSSEN, « Tax policy in the European Union : a review of issues and options », *FinanzArchiv/Public Finance Analysis* 2001, 58, n° 4, p. 476. et *supra*

83. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, pp. 60-68.

pliqués à travers leur rôle de citoyen européen dans l'exercice de celle-ci au niveau européen. Ce partage pourrait faire naître un consentement européen de l'impôt, fondant l'existence d'un fédéralisme fiscal européen, dont la mise en œuvre permettrait « une recherche d'efficacité et de transparence dans l'attribution des responsabilités pour mieux répondre aux besoins et aux préférences des citoyens et répondre efficacement au déficit dit démocratique »<sup>84</sup>.

## **§2. L'identification d'un fédéralisme fiscal européen inachevé**

**662.** L'application du droit de l'Union européenne à la fiscalité, combinée au maintien de la compétence fiscale nationale, conduit à faire coexister, au sein de l'Union européenne, deux niveaux de normes fiscales. Il est possible de considérer que l'organisation fiscale européenne procède de la mise en œuvre sous-jacente d'un phénomène fédéral, amorcé par l'intégration économique (A), puis complété par l'approfondissement de l'intégration politique (B), et dont il est possible de tirer les contours de l'existence d'un fédéralisme fiscal européen inachevé .

### **A. Une dynamique fédérale amorcée par la création d'un espace économique européen**

**663.** La réalisation du marché intérieur européen implique la création d'un nouvel ordre juridique fondé sur l'association des États membres. Ce marché est rattaché à l'ordre juridique européen, par le biais duquel l'Union européenne exerce un rôle économique et financier. Les enjeux que posent la réalisation et le fonctionnement du marché intérieur européen du fait de la superposition de l'ordre juridique européen sur les ordres juridiques nationaux présentent certaines des caractéristiques communes aux modèles fédéraux (1). Dès lors, dans un contexte institutionnel où le consentement de l'impôt relève encore de la compétence exclusive des Parlements nationaux, les effets que produit la construction de marché intérieur sur la fiscalité peuvent aussi être appréhendés sous le prisme du fédéralisme (2).

---

84. Elisabeth ALBER et Alice VALDESCALICI, « Reforming fiscal federalism in Europe : where does the pendulum swing ? », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, p. 326 : « moreover, there is a quest for more efficiency and transparency in allocating responsibilities to better match citizen' needs and preferences, and effectively respond to the so-called democratic deficit ». Traduction par nos soins. V. aussi Sean MUELLER, « Federalism and the Concept of Political Territoriality », *L'Europe en Formation* 2012, n° 1, p. 111.

## 1. Les caractéristiques fédérales de la réalisation du marché intérieur

**664. La finalité économique de l'Union européenne.** La construction européenne s'est fondée sur l'unification économique, c'est-à-dire sur la création d'un espace économique ouvert permettant la réalisation d'un marché intérieur à partir d'une union douanière<sup>85</sup>. Le cadre juridique initial tendait d'ailleurs exclusivement à la réalisation de cet objectif économique spécifique. La décision *Gaston Schul* rappelle que les dispositions européennes devaient être interprétées comme correspondantes à « la nécessité de tenir compte des finalités du traité, telles qu'énoncées aux articles 2 et 3 du traité, parmi lesquelles figurent, en premier lieu, l'établissement d'un marché commun. La notion de marché commun telle que la Cour l'a dégagée dans une jurisprudence constante, vise à l'élimination de toutes les entraves aux échanges intracommunautaires en vue de la fusion des marchés nationaux dans un marché unique réalisant des conditions aussi proches que possible de celles d'un véritable marché intérieur »<sup>86</sup>. Dans un premier temps, la Cour affirme ainsi la finalité économique spécifique de l'Union européenne. Puis, dans un second temps, la Cour précise que la vocation des dispositions européennes n'est autre que la protection du « marché commun » afin de garantir les conditions pour que celui-ci puisse à terme se transformer en un véritable « marché intérieur ». Ce processus évolutif peut par certains aspects être comparé aux processus d'intégration économique des modèles politiques fédéraux.

**665.** Tout marché intérieur nécessite pour fonctionner d'être encadré et soutenu par des règles juridiques. Dans cette optique, il est nécessaire que l'organisation économique repose sur un ordre juridique clairement établi. Classiquement, l'organisation économique intérieure des modèles fédéraux découle de l'organisation politique préalablement établie. La constitution politique des États fédéraux contient les règles juridiques permettant l'organisation d'un marché intérieur. Au sujet des États-Unis, Monsieur Olivier Clerc et le Professeur Pascal Kaufmann indiquent que « les États américains ont ainsi immédiatement réalisé une union politique, donc organique, et donné naissance aux États-Unis d'Amérique qu'ils ont dotés d'institutions centrales fortes et notamment d'un Président (G. Washington), d'un Secrétaire d'État au Trésor (A. Hamilton) exerçant un gouvernement politique fondé sur la mise en commun des souverainetés nationales. Une fois le cadre institutionnel et l'objectif politique établis, un fédéralisme économique a pu progressivement se développer »<sup>87</sup>. En pratique, est inscrite

---

85. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 99. à 103

86. CJCE, 5 mai 1982, aff. C- 15/81, *Gaston Schul Douane Expéditeur BV c/ Inspecteur des droits d'importation et des accises, de Roosendaal*, Rec., p. 1409, point 33.

87. Olivier CLERC, « La genèse du fédéralisme économique américain. Quel enseignement pour l'Europe contemporaine ? » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA,

dans la constitution américaine, la commerce clause qui autorise le congrès à « régler le commerce (...) entre les divers États (...) »<sup>88</sup>.

En Suisse, l'article 95 de la Constitution fédérale dispose que « la Confédération peut légiférer sur l'exercice des activités économiques lucratives privées », mais aussi qu'« elle veille à créer un espace économique suisse unique ». La législation fédérale peut contraindre les législations économiques des États membres dans l'optique de préserver le bon fonctionnement du marché intérieur, ce qui implique l'exercice de certaines compétences exclusivement au niveau fédéral. Même s'ils peuvent être de nature différente<sup>89</sup>, le fédéralisme économique (compris au sens large) découle du fédéralisme politique, puisque ce dernier sert de prétexte au décloisonnement des marchés. Dans ces conditions, « la répartition des compétences et des ressources (...) est au cœur des constitutions des États fédéraux qui, pour cette raison comportent des dispositions assez détaillées sur les finances publiques »<sup>90</sup>.

**666. Une logique fédérale inversée.** Bien qu'entrepris de façon inverse<sup>91</sup>, ce processus est identifiable au niveau européen à partir de « la dialectique des intégrations » économiques et politiques<sup>92</sup>. En effet, si la création de l'Union européenne repose avant tout sur la création d'un marché commun, son évolution en un marché intérieur autonome « fusionnant les marchés nationaux »<sup>93</sup> et dont le fonctionnement devait être garanti à nécessité, dans un second temps, de construire un cadre juridique approprié. Cet ensemble est composé de règles inhérentes à l'organisation économique et notamment relatives à l'Union douanière (tarif douanier commun et élimination des droits de douane au sein de l'Union européenne)<sup>94</sup>, et à la concurrence<sup>95</sup>. Dans ces domaines, l'Union européenne dispose d'une compétence exclusive<sup>96</sup>, ces

---

Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2013, p. 83.

88. Article 1, Section 8, clause 3 de la Constitution américaine : « [The Congress shall have Power] To regulate Commerce with foreign Nations, and among the several States, and with the Indian Tribes ». Traduction par nos soins. Pour une étude détaillée et comparative du fédéralisme économique entre les États-Unis et l'Union européenne, V. *Ibid.*

89. Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 237.

90. Robert HERTZOG, « Finances publiques et fédéralisme » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, p. 472.

91. Cette logique fait référence à la notion doctrinale de « fédéralisme inversé ». V. Olivier BEAUD, « L'Europe vue sous l'angle de la Fédération. Le regard paradoxal de Paul Reuter », *Droits* 2007, n° 1, pp. 47-72, spé, p. 65.

92. Brunessen BERTRAND, « Intégration politique et intégration économique : la dialectique des intégrations » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 119-138.

93. Edouard DUBOUT, « Propos introductifs - Pour la transfiguration de l'Europe – Ordo ab chaos? » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 21.

94. Article 28 et suivants du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

95. Articles 101 à 109 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

96. Article 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

dernières étant exercées uniquement à ce niveau de décision. Elles sont complétées par la reconnaissance de quatre libertés de circulation (marchandises, personnes, services, capitaux)<sup>97</sup> afin de permettre l'élimination des entraves dans les échanges économiques au sein du marché intérieur. Comme c'est le cas dans les modèles de fédéralisme politique, le traité fonde et organise un environnement juridique nécessaire au bon fonctionnement du marché intérieur à travers la délégation de certaines compétences aux autorités européennes, à laquelle se combine un processus d'harmonisation de dispositions législatives, notamment fiscales<sup>98</sup>. Ceci tient à ce que dans la vision fondatrice européenne l'intégration économique a toujours été conçue comme un préalable au fédéralisme politique<sup>99</sup>. Comme l'écrivait Paul Reuter dès 1942, « il y a des besoins économiques inéluctables qui ne peuvent être satisfaits que par des échanges intenses et une vaste collaboration. À cet égard, les différents États ne sont pas du tout sur un plan d'égalité. Certains, comme les États-Unis d'Amérique ou la Russie, peuvent centrer leur organisation économique sur des bases purement nationales ou presque. La plupart des États européens sont absolument incapables de se suffire à eux-mêmes, et demandent une unification économique indispensable à leur prospérité. Cette unification économique doit se faire en tenant compte des exigences d'une économie intégralement humaine. Elle suppose donc entre ces États un début de fédéralisme politique. Il faut une législation commune sur un grand nombre de points. Pratiquement on s'aperçoit à la réflexion que les choses possèdent ici une logique rigoureuse et que ce fédéralisme politique doit rapidement aller en se resserrant parce qu'il faudra que les forces politiques unitaires soient aussi fortes et même un peu plus fortes que les forces économiques de concentration »<sup>100</sup>.

**667.** Il est possible d'identifier à travers les modalités de la construction européenne du marché intérieur, les caractéristiques d'un processus fédéral spécifique à l'Union européenne, puisque « le marché intérieur implique avant tout l'intégration économique des États membres »<sup>101</sup>. Le fédéralisme européen passe par l'économie et, pour l'instant, se limite à l'économie. Ce serait pour le moment principalement la dimension économique d'un fédéra-

---

97. V. respectivement les articles 26, 21, 56 et 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

98. Vlad CONSTANTINESCO, « Conclusions générales - Fédéralisme économique et fédéralisme politique » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 441.

99. Brunessen BERTRAND, « Intégration politique et intégration économique : la dialectique des intégrations » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 119-138, spé., p. 122.

100. Paul REUTER, *Les trusts*, Uriage, École nationale des cadres d'Uriage, pp. 75-76, cité par Antonin COHEN, « Le plan Schuman de Paul Reuter entre communauté nationale et fédération européenne », *Revue française de science politique* 1998, n° 5, p. 657. et 658.

101. René BARENTS et Laurens Jan BRINKHORST, *Grondlijnen van internationaal recht*, 13<sup>e</sup> éd., Kluwer, Deventer, 2012, p. 361 : « *De interne markt behelst vooral de economische integratie van de lidstaten* ». Traduction par nos soins.

lisme politique européen qui s'exprimerait <sup>102</sup>.

**668.** La création d'une Union économique et monétaire, de la compétence exclusive de l'Union européenne <sup>103</sup>, le confirme. Au-delà du marché intérieur, le processus fédéral européen s'intensifie autour des États membres engagés dans cette union. L'exercice européen de cette compétence traditionnellement régaliennne marque un peu plus le passage d'un fédéralisme économique à un fédéralisme politique.

## 2. L'intégration fiscale européenne sous le prisme du fédéralisme

**669. Le spectre d'un fédéralisme fiscal européen.** Si l'intégration fiscale européenne ne se rattache pas directement à l'existence d'un fédéralisme politique européen, en étant l'une des conditions du fonctionnement du marché intérieur, elle est l'une des conséquences économiques du processus fédéral sur lequel repose la réalisation de cet objectif. L'application du droit de marché intérieur à la fiscalité conduit à la coexistence de règles fiscales européennes et nationales. Comme l'écrivent les Professeurs Alexandre Maitrot de la Motte et Edoardo Traversa, « selon une logique classique en matière de rapports de systèmes, le droit fiscal de l'Union européenne et les droits fiscaux des États membres entretiennent alors des relations qui sont empreintes de fédéralisme économique » <sup>104</sup>.

**670. Un analogie possible entre les modalités particulières de l'intégration fiscale et les caractéristiques du fédéralisme.** L'étude de l'intégration fiscale européenne sous le prisme du fédéralisme révèle alors deux particularités. Tout d'abord, l'intégration, qui selon la définition du Professeur Maitrot de la Motte « laisse les États membres élaborer librement leurs systèmes

---

102. En ce sens, V. Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT (dir.) *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, 472 p. V. spécialement la contribution conclusive du Professeur Vlad Constantinesco dans laquelle il indique que l'« on peut en effet envisager cette notion d'une manière plus large : des réalisations comme le marché intérieur, les politiques communes (politique agricole commune, cohésion économique et sociale, règles de concurrence, etc.) ne seraient-elles pas, elles aussi, l'expression de ce fédéralisme économique européen ? Bref, ne peut-on pas considérer que la structure économique qu'organisent les traités constitutifs – la constitution économique de l'Union européenne – révèle un agencement qui justifierait qu'on qualifiât cette Union, dans son ensemble et sous cet angle, de fédéralisme économique ? ». Puis il conclut en indiquant que « le fédéralisme économique (...) est pour l'instant, un substitut du fédéralisme politique, il n'en est pas l'accoucheur ». V. Vlad CONSTANTINESCO, « Conclusions générales - Fédéralisme économique et fédéralisme politique » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 441. et 444

103. Article 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

104. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 343.

fiscaux, sous réserve qu'ils respectent certaines prohibitions »<sup>105</sup>, garantit aux États membres une forme d'autonomie par rapport à l'Union européenne. Ensuite, l'intégration positive qui toujours selon la définition proposée par le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « repose sur l'instauration d'un système institutionnel d'encadrement des politiques ou actions communes, l'objectif étant de permettre à des économies intégrées de fonctionner selon des conditions égales »<sup>106</sup>, permet aux États membres de participer à la prise de décision politique au niveau européen. Il est possible d'identifier une correspondance entre le processus d'intégration fiscale actuellement à l'œuvre au niveau européen, et les principes d'autonomie et participation inhérents au fédéralisme, faisant de l'intégration fiscale l'une des composantes économiques du processus fédéral européen.

**671.** Dans les conditions politiques actuelles, le processus fédéral à l'œuvre en matière fiscale se limite à l'objectif économique de décloisonnement des marchés nationaux<sup>107</sup>. Certes, comme le relève le Professeur Robert Hertzog, « l'architecture financière d'un État entretient un rapport profond, mais souvent conflictuel, avec les principes politiques qui fondent son système constitutionnel »<sup>108</sup>. Malgré tout, l'adéquation entre l'organisation politique de l'Union européenne et son organisation fiscale nécessite d'être discutée. La portée du processus fédéral à l'œuvre en matière fiscale doit être questionnée. En effet, « les institutions et les compétences financières ne coïncident pas nécessairement avec celles politiques et juridiques ce qui pose un problème de gouvernance comme cela est de plus en plus mis en avant concernant l'Union européenne »<sup>109</sup>. Comme le constate le Professeur Brunessen Bertrand, « l'intégration économique conduit à développer de nouvelles solutions juridiques qui sont difficiles à qualifier juridiquement. L'exemple du droit fiscal et financier illustre cette difficulté à qualifier l'état du droit »<sup>110</sup>.

Cette difficulté s'illustre particulièrement dans les rapports entretenus, en matière fiscale, entre l'Union européenne et les États membres. Ces derniers soucieux de préserver l'exclusi-

---

105. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 46.

106. *Ibid.*, p. 46.

107. Ce processus se confond avec le « fédéralisme économique européen » identifié par la doctrine. L'intégration fiscale participe est une des modalités d'accomplissement du fédéralisme économique. V. Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT (dir.) *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, 472 p.

108. Robert HERTZOG, « Réflexions sur le fédéralisme financier : modèle ou méthode pour les systèmes composés ? », *Revue française de finances publiques* 2002, n° 80, p. 90.

109. Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 238.

110. Brunessen BERTRAND, « Intégration politique et intégration économique : la dialectique des intégrations » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 135.

tivité nationale du consentement l'impôt et ainsi le pouvoir de lever l'impôt et d'en définir les modalités participent à la décision fiscale principalement dans le cadre d'une coopération intergouvernementale fondée sur le principe de l'unanimité<sup>111</sup>. Malgré l'aspect fédéral que revêt le processus européen d'intégration fiscale, le droit de veto dont disposent les États membres, représente un frein majeur à l'approfondissement de l'intégration fiscale européenne, puisque l'opposition d'un seul État membre suffit à bloquer toute tentative législative européenne dans le domaine de la fiscalité. Cette situation conduit à déséquilibrer les effets de l'intégration fiscale européenne : en limitant volontairement le versant « positif » de l'intégration, c'est-à-dire le rapprochement des législations fiscales nationales, l'intégration négative prévaut. Il en résulte « de croissantes obligations de ne pas faire et, parfois, une standardisation des systèmes fiscaux : lorsque le droit de l'Union comporte un nombre important d'interdictions, peu de mesures positives restent autorisées »<sup>112</sup>.

**672. Un fédéralisme fiscal inachevé.** Ces rapports déséquilibrés entre les ordres juridiques nationaux et l'ordre juridique européen sont la conséquence de la répartition ambiguë de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne. Si l'intégration fiscale est l'une des modalités du processus fédéral européen, sa mise en œuvre ne répond pas à la répartition de compétences fiscales définies selon les exigences du fédéralisme. Ceci tient, à ce que l'intégration fiscale se fait en dehors de l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne ne laissant aucune place à l'autonomie fiscale de l'ordre européen. En définitive, s'il est exagéré d'affirmer qu'il n'existe aucun processus fédéral en matière fiscale sa portée, pour se concrétiser, demande son achèvement. Les modalités juridiques de l'intégration fiscale doivent être rééquilibrées à partir d'une répartition de la compétence fiscale, souverainement consentie par les citoyens, dont l'exercice au niveau européen devrait reposer sur un consentement de l'impôt européen. Au-delà de la concrétisation d'un fédéralisme fiscal, il ressortirait de la transposition de ce mécanisme démocratique au niveau européen, l'illustration d'un fédéralisme politique européen dont les effets se déploient en matière économique.

---

111. La compatibilité d'une logique intergouvernementaliste avec le fédéralisme peut être discutée, notamment à partir de la notion doctrinale de « fédéralisme coopératif ». V. notamment, Robert SCHÜTZE, *From dual to cooperative federalism : the changing structure of European law*, Oxford University Press, Oxford, 2009, 430 p. Toutefois, il apparaît qu'en matière fiscale la règle de l'unanimité limite considérablement la possibilité que l'Union européenne devienne, dès que cela est nécessaire, le centre de décision, caractéristique pourtant indispensable à la concrétisation d'un fédéralisme fiscal.

112. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 349.



## **B. Une dynamique fédérale accélérée par la création d'un espace politique européen**

**673.** L'intégration des économies nationales au sein du marché intérieur européen conduit à subordonner les politiques économiques nationales à un ordre juridique doté de principes supérieurs aux droits nationaux. Les effets de la construction du marché européen vont au-delà de l'intégration économique et fondent une correspondance juridique, de type fédéral, entre une union économique et une union politique, dont témoignent l'application du principe de subsidiarité (1) et la création d'une citoyenneté européenne (2).

### **1. L'application « fédéraliste » du principe de subsidiarité**

**674. Le principe de subsidiarité comme modalité de mise en oeuvre du fédéralisme.** S'il est encore difficile de qualifier expressément l'Union européenne d'organisation fédérale, il n'en demeure pas moins que son organisation juridique présente certaines caractéristiques essentielles du fédéralisme, notamment en matière économique. La construction européenne a conduit les États membres à transférer et partager certaines de leurs compétences dans le cadre d'une répartition des pouvoirs avec l'Union européenne. L'approfondissement de l'intégration européenne a conduit à la reconnaissance d'un principe de subsidiarité dont l'existence peut se comprendre comme l'expression du phénomène fédératif européen.

Le principe de subsidiarité est un élément déterminant dans l'organisation du pouvoir politique et la répartition des compétences entre les différents niveaux de gouvernement au sein des modèles fédéraux<sup>113</sup>. Comme l'explique Monsieur Alain Buzelay, « le fédéralisme repose sur le principe de subsidiarité, qui nous informe sur l'étendue des pouvoirs devant aller à l'échelon décisionnel immédiatement supérieur (de l'individu en priorité, au local, au régional, au national, au communautaire - mais à titre subsidiaire) »<sup>114</sup>. Le principe de subsidiarité est une des modalités d'organisation du fédéralisme, conditionnant l'attribution et l'exercice des compétences entre les entités fédérées et l'entité fédérale. Monsieur Michael Burgess explique que « la clé pour comprendre le lien entre la subsidiarité et le fédéralisme réside donc dans l'approche uniquement chrétienne-démocrate du pouvoir et de l'autorité. Il s'agit essentiellement d'une conception pluraliste qui favorise la dispersion du pouvoir sur le plan territorial que fonctionnel »<sup>115</sup>. Le concept de subsidiarité est un principe politique fondateur

---

113. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 143.

114. Alain BUZELAY, « La solidarité économique et financière en Europe : une valeur devenue précaire ? » in *Les valeurs communes dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, p. 290.

115. Michael BURGESS, *Comparative federalism : Theory and practice*, Routledge, Londres, 2006, 364 p., cité par Sean MUELLER, « Federalism and the Concept of Political Territoriality », *L'Europe en Formation* 2012, n° 1,

du fédéralisme, dont la reconnaissance juridique par les États est plus ou moins formelle. Si la constitution suisse consacre explicitement ce principe aux articles 5a et 43a en tant que principe de répartition des compétences entre la Confédération et les cantons<sup>116</sup>, les articles 30 et 72 de la loi fondamentale allemande s'y réfèrent de manière implicite en ce qui concerne les rapports entre le *Bund* et les *lander*. Enfin, « au sein de l'Union européenne, cela se traduit par le "principe de subsidiarité" inscrit comme principe fondamental dans le traité de Maastricht, alors qu'ailleurs, il est poursuivi de manière plus informelle comme un contrepoids "taille unique" »<sup>117</sup>.

675. À l'inverse, le principe de subsidiarité comme défini au troisième alinéa de l'article 5 du TUE n'a pas pour vocation de répartir objectivement les compétences entre l'Union européenne et les États membres, mais implique seulement que « dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union ». L'application du principe de subsidiarité ne permet pas de distinguer les compétences qui devraient s'exercer uniquement au niveau européen de celles dont l'exercice devrait rester purement national. Il permet seulement de réguler les rapports entre l'Union européenne et les États membres dans l'exercice des compétences qu'elles partagent afin de s'assurer que l'intervention de l'Union européenne est réellement justifiée<sup>118</sup>. Comme l'indique le Professeur Alain Buzelay, « cette précision traduit le peu d'enthousiasme que rencontre actuellement la perspective d'extension du fédéralisme à l'ensemble de la sphère politique »<sup>119</sup>.

---

p. 110 : « *the key to understanding the link between subsidiarity and federalism, then, lies in the uniquely Christian democratic approach to power and authority. There is essentially a pluralist conception that favours the dispersion of power both territorially and functionally* ». Traduction par nos soins.

116. La constitution Suisse fait une référence explicite à ce principe dans son article 5a qui dispose que « l'attribution et l'accomplissement des tâches étatiques se fondent sur le principe de subsidiarité », lui-même complété par l'article 43a selon lequel « la Confédération n'assume que les tâches qui excèdent les possibilités des cantons ou qui nécessitent une réglementation uniforme pour la Confédération ».

117. Elisabeth ALBER et Alice VALDESCALICI, « Reforming fiscal federalism in Europe : where does the pendulum swing? », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, p. 326 : « *Within the European Union it translates in the "principle of subsidiarity", enshrined as a fundamental principle in the Maastricht Treaty, while elsewhere it is pursued more informally as the counterweight to the "one size fits all" approach* ». Traduction par nos soins.

118. À ce sujet le Professeur Alain Buzelay considère que « si le traité de Maastricht consacre le principe de subsidiarité dans son article 5, le traité de Lisbonne le réaffirme, certes, mais en précisant qu'il faudra démontrer que l'intervention à l'échelon supérieur est réellement justifiée. Cette précision traduit le peu d'enthousiasme que rencontre actuellement la perspective d'extension du fédéralisme à l'ensemble de la sphère politique ». V. ALAIN BUZELAY, « L'Union européenne aux prises avec la fragilité de sa gouvernance », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2011, n° 552, pp. 565-569.

119. ALAIN BUZELAY, « De la fragilité de l'État à celle de l'union sous l'angle de la politique économique », *Civitas Europa* 2012, n° 1, p. 117.

Placé au sommet de la hiérarchie des normes européennes, « le principe (de subsidiarité) porte aussi en lui une promesse, plus ou moins explicite, d'intégration fédérale »<sup>120</sup>. Le rapport du Sénat paru en 1996 sur l'application du principe de subsidiarité le confirme en faisant remarquer que « l'introduction du principe de subsidiarité était cohérente avec l'affirmation, dans le projet de traité, de la " vocation fédérale " de l'Union, affirmation que le Conseil européen de Maastricht a décidé de retirer »<sup>121</sup>. Aussi n'est-il pas déraisonnable de considérer que le principe de subsidiarité entretient un lien avec le processus fédéral à l'œuvre au niveau européen, à travers l'idée selon laquelle l'Union européenne soutiendrait les États membres dans la réalisation de certaines tâches<sup>122</sup>. Le Parlement européen a déjà considéré que le « fédéralisme n'implique pas la création d'un super-État unitaire, mais l'établissement d'une fédération d'États et de peuples, chacun conservant son identité et ayant des pouvoirs conférés conformément au principe de subsidiarité »<sup>123</sup>.

**676.** Le principe de subsidiarité ne s'oppose pas à une fédéralisation européenne, mais permet d'en concevoir l'évolution. La finalité générale du principe de subsidiarité va au-delà de la lettre de l'article 5 du TUE, et donne une indication générale sur la manière dont les compétences doivent être réparties et exercées entre l'ordre européen et les ordres nationaux. Julien Barroche considère que le principe de subsidiarité agit d'une certaine manière comme un principe de répartition des compétences. Selon lui, « le principe de subsidiarité met en lumière une dynamique souterraine – entérinée par le traité de Lisbonne – qui tend à faire fonctionner la répartition des compétences sur le mode de la mobilité et de la perméabilité. Les compétences sont toujours plus ou moins communes, et non plus exclusives à l'Union ou aux États. C'est en cet endroit précis que la subsidiarité se donne à voir comme une alternative, plus ou moins latérale, au principe de souveraineté ». Par conséquent, le principe de subsidiarité n'appréhende pas la compétence à partir de son titulaire, mais à partir de son exercice, contournant ainsi les difficultés politiques liées à l'attribution de certaines compétences à l'Union européenne du fait de l'opposition classique entre les défenseurs de la souveraineté nationale<sup>124</sup> et ceux

---

120. Julien BARROCHE, « La subsidiarité : quelle contribution à la construction européenne ? », *Revue Projet* 2014, n° 3, p. 66.

121. Christian DE LA MALÈNE, « l'application du principe de subsidiarité », Rapport, Sénat, n°46, 23 octobre 1996.

122. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte rappelle que « d'un point de vue historique la subsidiarité contient l'idée d'un soutien des collectivités supérieures aux collectivités inférieures dans la réalisation de leurs tâches ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 264. .

123. Résolution du Parlement européen, du 10 juillet 1991, sur la réunion du Conseil européen à Luxembourg les 28 et 29 juin 1991, *JOCE* C n°240 du 16 septembre 1991.

124. Il existe une conception souverainiste de la subsidiarité justifiant au nom du respect de la souveraineté de ne pas transférer certaines compétences à l'Union européenne. A ce titre, selon le juriste Antonio Padoa Schioppa « l'obstacle politique fondamental consiste en l'opposition féroce, bien que souvent non déclarée, des

d'une Europe fédérale<sup>125</sup>. En ce sens, le principe de subsidiarité détermine le juste niveau de pouvoir dans l'exercice des compétences à travers une double finalité : protéger l'exercice national d'une compétence, tout en permettant son exercice au niveau européen lorsque cela est plus efficace<sup>126</sup>. Au niveau de l'Union européenne, le principe de subsidiarité repose sur la recherche de l'efficacité dans l'exercice des compétences afin de répondre correctement aux préférences des citoyens.

**677. La principe de subsidiarité repensé dans le cadre du consentement européen de l'impôt.** Au regard du principe de subsidiarité, le respect du principe du consentement de l'impôt justifie l'exercice exclusivement national de la compétence fiscale puisqu'elle est inhérente à la volonté collective des citoyens, tout en créant les conditions de son exercice au niveau européen dans la mesure où cela est nécessaire pour atteindre les objectifs européens. Ainsi, conformément à l'idée selon laquelle le principe de subsidiarité est « un principe trop général et trop souple pour être incompatible avec le fédéralisme fiscal »<sup>127</sup>, il ressort de son application en matière fiscale qu'il organise déjà une forme de relation entre l'Union européenne et les États membres empreinte de fédéralisme. La volonté collective des citoyens en matière fiscale s'exprime prioritairement au niveau des États membres<sup>128</sup> sauf lorsque ses effets dépassent le cadre national justifiant une intervention des autorités européennes<sup>129</sup>.

Se contenter de justifier ainsi l'exercice d'une compétence fiscale au niveau européen « laisse en effet subsister de graves carences sur le plan de la légitimité et de la représentation, lesquelles sont inconciliables avec le socle de la tradition constitutionnelle des États membres en matière fiscale »<sup>130</sup>, alimentant les difficultés attachées à l'absence de participation des citoyens nationaux dans la reconnaissance d'une compétence fiscale européenne. Mesdames Elisabeth Alber et Alice Valdescalici rappellent qu' « en ce qui concerne les pou-

---

classes politiques nationales de droite et de gauche, presque sans exceptions, vers le transfert des pouvoirs de décision au niveau supranational, même lorsque ce transfert serait cohérent avec le principe de subsidiarité ». V. Antonio PADOA-SCHIOPPA, « Europe, objectifs et obstacles : la question de la souveraineté », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 113.

125. *supra*.

126. Alain BUZELAY, « La solidarité économique et financière en Europe : une valeur devenue précaire ? » in *Les valeurs communes dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, p. 262.

127. Dominique BUREAU et Paul CHAMPSAUR, « Fédéralisme budgétaire et unification économique européenne », *Revue de l'OFCE* 1992, 40, n° 40, p. 92 : « *It is too general and flexible a principle to be incompatible with fiscal federalism* ». Traduction par nos soins.

128. Les choix collectifs des citoyens en matière fiscale font alors apparaître ce que la doctrine nomme des « externalités ».

129. L'intervention européenne peut alors être justifiée pour limiter les effets de ces « externalités ».

130. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 372.

voirs fiscaux fédéraux et les relations fiscales, Ron Watts dans ses travaux souligne que dans la plupart des fédérations, la juridiction appropriée pour allouer les dépenses tend à être celle qui est la plus proche du peuple, donc les niveaux inférieurs, mais que la juridiction appropriée pour percevoir les recettes se situe généralement au niveau intermédiaire et supérieur »<sup>131</sup>. Dès lors, l'évolution du processus fédéral en matière fiscale doit passer par une réinterprétation du principe de subsidiarité, dont l'application devrait désormais fonder l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne, justifiant qu'elle exerce un pouvoir normatif dans un domaine relevant désormais de ses compétences partagées et partant légitimant son pouvoir fiscal au-delà de l'objectif attaché au fonctionnement du marché<sup>132</sup>. En effet, « le principe de subsidiarité, qui est à la base de l'Union, impose de promouvoir au niveau européen la mise en œuvre des biens publics qu'on ne peut pas obtenir de façon optimale au niveau national, tel que la protection de l'environnement, les énergies renouvelables et alternatives, les grandes infrastructures physiques et télématiques, la recherche fondamentale et les technologies nouvelles, qui requièrent des investissements publics importants qui dépassent les ressources d'un seul État »<sup>133</sup>. Suivant la logique d'efficacité portée par le principe de subsidiarité, la compétence fiscale serait alors exercée au niveau européen lorsque cela répond de manière plus efficace aux besoins des citoyens. Il en résulterait la capacité politique de l'Union européenne de lever et percevoir un impôt. De cette évolution naîtrait une proximité politique entre l'Union européenne et les citoyens européens fondée sur un consentement européen de l'impôt. En définitive, loin de s'opposer à une fédéralisation de l'Union européenne, le principe de subsidiarité doit permettre sa concrétisation en matière fiscale. Derrière l'application du principe de subsidiarité en matière fiscale se trouve la finalité même du processus fédéral européen : créer « une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe, dans laquelle les décisions sont prises [...] le plus près possible des citoyens »<sup>134</sup>.

---

131. Elisabeth ALBER et Alice VALDESCALICI, « Reforming fiscal federalism in Europe : where does the pendulum swing ? », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, p. 345 : « With regard to federal fiscal powers and fiscal relations, Ron Watts in his works points out that most federations the jurisdiction appropriate for allocating expenditures tends to be the one closest to the people, thus the lower levels, but that the appropriate jurisdiction for raising revenue tends to be at intermediate and higher levels ». Traduction par nos soins.

132. A ce sujet, Katia Blairon indique que « une corrélation s'établit donc entre pouvoir normatif et pouvoir fiscal. À ce titre, l'inscription constitutionnelle des compétences est une garantie supplémentaire de l'autonomie fiscale des entités fédérées ». Katia BLAIRON, « De l'autonomie fiscale des entités fédérées à la théorie du fédéralisme fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 13.

133. Antonio PADOA-SCHIOPPA, « Europe, objectifs et obstacles : la question de la souveraineté », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 111.

134. Article premier du traité sur l'Union européenne.

## 2. La citoyenneté européenne comme symbole d'un fédéralisme fiscal embryonnaire

**678. De la liberté de circuler sur le marché à la citoyenneté européenne.** Au-delà de l'application européenne du principe de subsidiarité, il est possible d'identifier un processus fédéral européen à partir des libertés et droits supranationaux reconnus aux ressortissants des États membres de l'Union européenne. En tant que marché intérieur, l'Union européenne fut dès son origine structurée autour de certains principes politiques aux enjeux économiques décisifs comme la reconnaissance de liberté de circulation. Cette dernière est reconnue comme nécessaire afin de supprimer les frontières économiques entre les États membres dans le cadre de l'établissement d'un marché intérieur unique.

À l'origine, le principe de liberté de circulation revêt une signification principalement économique et permet la circulation des marchandises, mais aussi des travailleurs qui peuvent s'établir sur le territoire d'un autre État membre. La mise en œuvre de ces libertés impose l'application d'un principe de non-discrimination fondé sur l'égalité de traitement dans l'exercice de ces libertés et dont la Cour de justice de l'Union contrôle le respect. À cet égard, l'arrêt *Van Gend & Loos*<sup>135</sup> marque un tournant décisif en reconnaissant que la Communauté européenne constitue un nouvel ordre juridique au profit duquel les États ont limité leur souveraineté et dont les sujets sont non seulement les États membres, mais également leurs ressortissants. Ce faisant, la Cour de justice place les citoyens au centre de la construction européenne<sup>136</sup> et en déduit l'effet direct du droit communautaire, dont elle est chargée d'assurer le respect<sup>137</sup>. L'utilisation de terme « ressortissants » peut alors être mise en perspective avec la notion de « ressortissance fédérale » développée par le Professeur Olivier Beaud et qui permettrait selon lui de désigner l'appartenance d'un individu à une fédération sans passer par le concept stato-centré de la nationalité<sup>138</sup>.

---

135. CJCE, 5 février 1963, aff. C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos c/ Administration fiscale néerlandaise*, Rec., p. 3.

136. A ce titre il est indiqué dans la décision *Van Gend & Loos* « que l'objectif du traité C.E.E. qui est d'instituer un marché commun dont le fonctionnement concerne directement les justiciables de la Communauté, implique que ce traité constitue plus qu'un accord qui ne créerait que des obligations mutuelles entre les États contractants ; que cette conception se trouve confirmée par le préambule du traité qui, au delà des gouvernements, vise les peuples, et de façon plus concrète par la création d'organes qui institutionnalisent des droits souverains dont l'exercice affecte aussi bien les États membres que leurs citoyens ». V. CJCE, 5 février 1963, aff. C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos c/ Administration fiscale néerlandaise*, Rec., p. 3, p. 23.

137. Pour Julien Barroche, cette évolution conduit à constitutionnaliser le principe de liberté de circulation puisqu'en « plaçant d'emblée les individus au centre du jeu européen, la Cour de justice confère une fonction proprement constitutionnelle aux libertés de circulation, lesquelles ne manquent pas de créer un puissant faisceau de contraintes sur le fonctionnement et l'action des États. Ceux-ci sont de fait invités à prendre en compte des situations individuelles juridiquement constituées en dehors de leurs frontières » V. Julien BARROCHE, « Théories fédéralistes et Union européenne », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 258.

138. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, p. 218.

679. La reconnaissance, en 1992, d'une citoyenneté européenne et sa consécration aux articles 9 du traité sur l'Union européenne, 20 et 21 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne le confirment. Est désormais attaché à la citoyenneté européenne un certain nombre de droits concrétisant l'existence d'un statut juridique et politique du ressortissant européen. Dès lors, le ressortissant européen bénéficie en tant que national d'un État membre de l'Union européenne de droits spécifiques, notamment celui de circuler et de séjourner librement dans n'importe quel État membre de l'Union européenne et d'y être traité de façon identique aux nationaux de cet État, créant les conditions d'une double appartenance, au sens de « l'intercitoyenneté fédérative » décrite par le Professeur Olivier Beaud<sup>139</sup>. Pour reprendre l'analyse du Professeur Elisabeth Zoller, c'est « par les libertés et les droits individuels que le fédéralisme européen a progressé »<sup>140</sup>. L'article 9 du TUE précise d'ailleurs que « la citoyenneté de l'Union s'ajoute à la citoyenneté nationale et ne la remplace pas », ce qui implique qu'elle coexiste avec les citoyennetés nationales<sup>141</sup>. Dès lors, il existe « une citoyenneté duale pour un même individu à deux niveaux »<sup>142</sup>, fondée sur la reconnaissance au sein de l'Union européenne d'une égalité entre tous les citoyens nationaux. Cette égalité est également au cœur de la conception fédérale de la citoyenneté qui assure, en Allemagne, aux États-Unis ou encore en Suisse, l'égalité des droits civiques.

Dans le cas de l'Union européenne, cette égalité n'implique pas la disparition de la nationalité puisque la citoyenneté européenne dépend de celle-ci, mais la disparition de la distinction entre national et étranger dans les relations entre un citoyen européen et un État membre autre que celui de sa nationalité. En effet, la nationalité d'un État membre implique l'acquisition de la citoyenneté européenne. Dès lors, « la reconnaissance du fait que les ressortissants des États membres de l'UE sont citoyens d'une Union commune, affaiblit les prétentions des États membres à défendre leurs identités locales et renforce les demandes des citoyens d'être trai-

---

139. Cette intercitoyenneté fédérative appelle un statut autonome qui correspond à différents types de droits et de devoirs, dont certains sont habituellement référés à l'État (par exemple le droit à la protection diplomatique), ou d'autres sont considérés comme des droits politiques et d'autres enfin conduisent à protéger le ressortissant fédéré de l'expulsion car l'État d'accueil (État membre), ne peut plus le considérer comme un étranger. Olivier Beaud parle de « droits fédératifs », V. Olivier BEAUD, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, 456 p., p. 225-226. Elisabeth Zoller parle également de « droits fédératifs individuels », V. Elisabeth ZOLLER, « Aspects internationaux du droit constitutionnel : contribution à la théorie de la fédération d'États » in *Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye*, t. 294, Brill, 2002, p. 149.

140. *Ibid.*, p. 153. En ce sens, V. aussi Julien BARROCHE, « Théories fédéralistes et Union européenne », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 358.

141. Christoph Schönberger rappelle néanmoins que « certains États fédéraux – comme le Canada ou l'Inde – n'instituent certes pas de citoyenneté au niveau infranational ». V. Christoph SCHÖNBERGER, « La citoyenneté européenne en tant que citoyenneté fédérale. Quelques leçons sur la citoyenneté à tirer du fédéralisme comparatif », *Annuaire de l'Institut Michel Villey* 2009, 1, p. 260.

142. *Ibid.*, p. 259. V. aussi Anastasia ILIOPOULOU, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2007, 795 p. et Myriam BENLOLO-CARABOT, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2006, 810 p.

tés plus équitablement »<sup>143</sup>. La citoyenneté européenne repose à la fois sur la réciprocité du traitement accordé par les États membres aux citoyens d'autres États membres et la protection accordée par l'Union européenne. Cette logique témoigne selon Monsieur Christoph Schönberger de la nature fédérale de la citoyenneté européenne puisque « de manière générale, la citoyenneté fédérale a deux dimensions : une horizontale et une verticale. La dimension horizontale correspond à la relation juridique entre le citoyen fédéral et les autres États frères. Les droits de libre circulation et d'égalité de traitement relèvent de cette dimension horizontale. La dimension verticale décrit la relation juridique du citoyen fédéral avec la puissance publique fédérale. Parmi les droits issus de cette dimension verticale de la citoyenneté, on peut relever le droit d'élire un parlement fédéral ou celui de disposer d'un recours auprès des institutions fédérales »<sup>144</sup>. Par conséquent, si « le sens profond de l'aventure fédérale est de transformer en communauté politique l'ensemble des composantes fédérées différentes, tout en sauvegardant l'allégeance initiale des individus membres à l'égard de l'État membre »<sup>145</sup>, la citoyenneté européenne permet, à travers « le statut d'égalité transnationale entre citoyens de l'Union »<sup>146</sup>, de conceptualiser au sein d'États-nations, une forme de fédéralisme dont les effets se déclinent y compris en matière fiscale.

**680. La citoyenneté européenne, élément de l'intensification du processus fédéral en matière fiscale.** Appliquée à la fiscalité, la citoyenneté européenne détermine, à partir de l'individu, les contours d'un fédéralisme fiscal. Désormais titulaire de droits politiques et sociaux du fait de sa citoyenneté européenne, l'individu n'est plus uniquement envisagé comme un agent économique. En matière fiscale, cette évolution a pour conséquence d'étendre la protection dont peut bénéficier le contribuable au sein du marché, puisque sa situation peut être appréhendée économiquement par l'intermédiaire des libertés économiques de circulation et politiquement par l'intermédiaire de la citoyenneté européenne. La liberté de circulation des citoyens n'est qu'un fondement subsidiaire aux yeux de la Cour de justice de l'Union européenne. Toutefois, la reconnaissance de la portée fiscale protectrice de la citoyenneté européenne témoigne

---

143. Federico FABBRINI, « The political side of EU citizenship in the context of EU federalism » in *EU Citizenship Rights Shaping EU Federalism*, sous la dir. de Dimitry KOCHENOV, Oxford University Press, Oxford, 2015, pp. 216-221 : « The recognition that nationals of the EU Member States are citizens of a common Union, weakens the claims of the Member States to defend their local identities, and strengthens the demands by the citizens to be treated more equally ». Traduction par nos soins.

144. Christoph SCHÖNBERGER, « La citoyenneté européenne en tant que citoyenneté fédérale. Quelques leçons sur la citoyenneté à tirer du fédéralisme comparatif », *Annuaire de l'Institut Michel Villey* 2009, 1, p. 273. V. aussi Marianne DONY, « La citoyenneté européenne à la croisée entre les États membres et l'Union européenne » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 51 et suiv.

145. Olivier BEAUD, « Une question négligée dans le droit de la nationalité : la question de la nationalité dans une Fédération », *Jus Politicum* 2014, n° 12, p. 7.

146. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 96.



d'un changement de paradigme dans la manière d'appréhender le contribuable. Il ne s'agit plus seulement de garantir le bon fonctionnement du marché à travers la protection du contribuable (par le biais des libertés économiques), mais de protéger les droits du contribuable au sein du marché (par le biais de la citoyenneté européenne). Sauf exception, le citoyen ne doit pas être traité différemment en raison de son déplacement vers un autre État membre, ce qui implique que l'Union européenne protège le citoyen européen face aux États membres dans l'exercice de ses libertés de circulation, y compris en matière fiscale. Cette dynamique relève, au sens de la définition de la citoyenneté fédérale donnée par le Professeur Christoph Schönberger, de la dimension horizontale de la citoyenneté européenne, c'est-à-dire de la relation juridique qui se noue entre le citoyen européen et les États membres en matière fiscale dont il peut être déduit l'existence d'un phénomène fédéral en matière fiscale. Pour être complète, la citoyenneté fédérale impose également une relation juridique entre le citoyen et l'entité fédérale. À ce titre, « le droit de vote et d'éligibilité du citoyen européen est probablement l'un des plus symptomatiques de l'existence d'une structure fédérale au sens d'un double niveau de gouvernement à l'égard d'une même population »<sup>147</sup>. Pour révéler toute sa portée fédérale en matière fiscale, la citoyenneté européenne doit être complétée dans sa dimension horizontale, c'est-à-dire permettre aux citoyens européens de participer à la détermination de la politique fiscale européenne par le biais de leurs représentants européens. Il s'agit en plus de la protection fiscale accordée au citoyen européen de reconnaître un consentement européen de l'impôt permettant d'associer l'ensemble des citoyens européens à la détermination de la volonté européenne en matière fiscale. Compris ainsi, la citoyenneté fédérale dont bénéficient les ressortissants européens permettrait de façonner une allocation horizontale du pouvoir fiscal, c'est-à-dire entre les États membres eux-mêmes (égalisation du traitement fiscal), mais aussi une allocation verticale du pouvoir fiscal entre l'Union européenne et les États membres<sup>148</sup>. La portée fiscale de la citoyenneté européenne ainsi élargie permettrait l'identification d'un véritable fédéralisme fiscal européen, organisé autour de la double appartenance des citoyens.

---

147. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 93.

148. Sur la question de la citoyenneté fédérale et de l'allocation des pouvoirs, V. Peter H. SCHUCK, « Citizenship in federal systems », *The American Journal of Comparative Law* 2000, 48, n° 2, pp. 195-226, spé. p. 213.

## Section II L'achèvement du fédéralisme fiscal européen

**681.** L'organisation européenne dispose déjà de certaines des caractéristiques économiques et politiques des modèles fédéraux, dont les effets s'étendent à la fiscalité. Le fédéralisme implique que chaque échelon dispose d'une autonomie financière afin d'exercer les compétences qui lui sont constitutionnellement attribuées. L'autonomie financière des entités fédérées et de l'entité fédérale, et les relations financières qu'elles entretiennent entre elles reposent principalement sur les modalités de répartition des compétences et des ressources<sup>149</sup>. En l'absence de compétence fiscale, l'Union européenne ne peut pas créer d'impôt, dont elle aurait librement consenti les modalités, et de bénéficier de son produit. L'autonomie financière de l'Union européenne, et la coopération financière qu'elle implique entre les différents niveaux politiques ne sont pas de nature fiscale<sup>150</sup>. Toutefois, l'autorité fiscale dont dispose l'Union européenne dans le cadre des objectifs qui lui sont assignés par les Traités permet d'étudier l'organisation de ces relations financières sous le prisme du fédéralisme fiscal (§1) et d'envisager l'évolution fédérale du budget européen via la fiscalité (§2).

### §1. L'organisation financière européenne sous le prisme du fédéralisme fiscal

**682.** L'autonomie financière d'une collectivité est classiquement attachée à l'exercice par celle-ci d'une compétence fiscale. Le fédéralisme fiscal en fonction de l'équilibre entre l'autonomie financière et la coopération financière sur lequel il repose<sup>151</sup>, organise le partage de cette compétence entre les différentes entités selon des modalités particulières, déjà perceptibles au niveau européen (A). Il résulterait de l'approfondissement de cette organisation, la

149. Robert HERTZOG, « Finances publiques et fédéralisme » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, p. 472.

150. Ces caractéristiques permettent néanmoins d'identifier selon la définition du Professeur Alexandre Maitrot de la Motte l'existence d'un fédéralisme financier européen distinct du fédéralisme fiscal. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p., spé., p. 291. Sur cette question, V. aussi Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 232.

151. Le professeur Robert Hertzog parle de « fédéralisme plus autonomiste » face à un « fédéralisme coopératif ». V. Robert HERTZOG, « Finances publiques et fédéralisme » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, p. 471. V. aussi Cécile BATISSE et Michel MIGNOLET, « Chapitre 6. Eléments de synthèse » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 136.

concrétisation d'un fédéralisme fiscal européen (B).

## A. Les modalités du fédéralisme fiscal identifiables au niveau européen

**683.** En matière fiscale, l'organisation fédérale des rapports institutionnels conduit à concilier l'existence d'une concurrence fiscale entre les entités fédérées avec la nécessité de partager les ressources fiscales au moyen de leur redistribution. En fonction de chaque organisation, cette conciliation peut se faire selon des proportions différentes. Si, au regard de l'objectif de fonctionnement du marché intérieur, l'identification de la concurrence fiscale est évidente au niveau européen (1), les valeurs fondamentales qui fondent l'intégration européenne rendent également possible l'identification d'une logique de redistribution (2).

### 1. La concurrence fiscale identifiée au niveau européen

**684. L'autonomie fiscale des entités fédérées garantie par le fédéralisme concurrentiel.** On entend par fédéralisme de type concurrentiel « une séparation des niveaux de gouvernement par paquets de compétences, dont chaque échelon garde une réserve de responsabilité exclusive (ce qu'impliquent normalement législation, exécution, et souvent financement) »<sup>152</sup>. Ainsi, « les pouvoirs de dépenser découlent des compétences reconnues aux échelons des pouvoirs par le texte constitutionnel (surtout entre les niveaux fédéral et fédéré). Celles-ci sont divisées et chacun est censé rester dans sa sphère, sans que le niveau fédéral soit supérieur aux échelons inférieurs. Pour assurer ses compétences, chaque niveau a des ressources provenant d'abord de l'exercice d'un pouvoir fiscal propre »<sup>153</sup>. Cela suppose une répartition verticale de la compétence fiscale entre les différents niveaux de pouvoir, assurant ainsi l'autonomie financière, mais aussi fiscale des entités fédérées. Dès lors, elles ont le pouvoir, via leurs citoyens, de prélever leurs propres recettes fiscales à partir d'impôts pour lesquels elles ont la compétence de fixer les modalités d'assiette et de taux, au regard de leur besoin de financement à l'exception, le plus souvent, des droits de douane et de la TVA, conformément au fonctionnement du marché intérieur généralement attaché au fédéralisme.

Dans ce contexte, les contribuables choisissent leur lieu d'établissement en fonction de l'équilibre entre la pression fiscale et les biens et services publics disponibles. L'autonomie

---

152. Kristian ORSINI, « Chapitre 8. Fiscalité et sécurité sociale entre fédéralisme et décentralisation : Quelles organisations ? Quelles solidarités ? » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, de Boeck, Bruxelles, 2005, p. 173.

153. Manuel TIRARD, « Le fédéralisme financier au chevet de l'Europe », *Revue française de finances publiques* 2013, n° 124, pp. 131-154. En ce sens, V. aussi Robert HERTZOG, « Finances publiques et fédéralisme » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, p. 471 et suiv.

fiscale des entités implique l'existence d'une concurrence fiscale au sein de la fédération dont la mise en œuvre repose sur la distinction doctrinale développée par Albert Otto Hirschman, entre l'« *exit* » et le « *voice* »<sup>154</sup>. Selon cette théorie, « c'est la mobilité des ressources (l'*exit* selon l'expression de Hirschman), plutôt que l'action politique (le *voice*) qui sert d'instrument à la disposition des individus pour révéler leurs préférences, pour discipliner les gouvernements »<sup>155</sup>. Les individus sont considérés comme mobiles et se déplacent d'une entité fédérée à une autre en fonction de leurs préférences individuelles<sup>156</sup>. Face à ces déplacements, les entités sont en concurrence et logiquement contraintes de mettre en œuvre les politiques publiques les plus efficaces possibles. « Les effets d'une telle concurrence sont dès lors considérés positifs »<sup>157</sup>. Les effets concurrentiels du fédéralisme reposent sur la mise en œuvre d'une compétition mutuelle entre les entités fédérées, de sorte que celle-ci produit des effets financiers bénéfiques pour les citoyens. Dans ces conditions, le consentement collectif de l'impôt par les citoyens dépend des choix individuels des contribuables puisque « les choix collectifs sont déterminés à partir des utilités individuelles »<sup>158</sup>. Cette logique conduit à admettre, au sein d'un même système fédéral, l'existence de politiques fiscales concurrentes, chacune reposant sur des principes et objectifs qui leur sont propres. La proportion d'impôts levés de manière autonome par chacun des ordres fédérés devient alors une indication du niveau de la concurrence fiscale au sein de la fédération.

**685. La nécessité d'une intervention fédérale régulatrice.** Toutefois, la concurrence entre les ordres fédérés n'est pas exclusive de toutes « interventions fédérales en matière de fiscalité, dépenses, politique commerciale extérieure et bien sûr de politique monétaire et fi-

---

154. Albert Otto HIRSCHMAN, *Voice, Exit and Loyalty, Responses to Decline in Firms, Organizations and States*, Harvard University Press, Cambridge, 1972, 162 p. Pour une introduction sur la théorie d'Albert Hirschman, V. Ludovic FROBERT et Cyrille FERRATON, « Albert Otto Hirschman : les fondements d'une société démocratique de marché », *L'Economie politique* 2003, n° 4, pp. 89-99.

155. Jean-Luc MIGUÉ, « Le Fédéralisme par le Libre-Echange », *Revue Française de Finances Publiques* 1994, n° 45, p. 225. Cette théorie rejoint celle du « vote avec les pieds » de Charles Tiebout. V. Charles M. TIEBOUT, « A pure theory of local expenditures », *Journal of political economy* 1956, 64, n° 5, pp. 416-424. Une partie de la doctrine tend néanmoins à nuancer les effets de la mobilité des individus en considérant qu'elle est n'est pas seulement dictée par des confédérations fiscales. V. Wallace E OATES, « An essay on fiscal federalism », *Journal of economic literature* 1999, 37, n° 3, pp. 1120-1149.

156. Laurent GUIHÉRY, *Fédéralisme fiscal et redistribution : fondements et enseignements du fédéralisme allemand*, thèse de doct., Université Lumière Lyon 2, 1997.

157. Frédérique DENIL, Michel MIGNOLET et Marie-Ève MULQUIN, « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Supérieur, 2005, p. 17.

158. Cécile BATISSE et Michel MIGNOLET, « Chapitre 6. Eléments de synthèse » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 137.

nancière »<sup>159</sup>. Au-delà de la concurrence horizontale, l'organisation concurrentielle du fédéralisme repose principalement sur l'interaction verticale entre les entités fédérées et l'entité fédérale. Elle oblige les deux niveaux à se doter de compétences complémentaires. La prévalence du libre-échange au sein des espaces fédéraux impose, malgré l'autonomie concurrentielle des échelons inférieurs, une discipline budgétaire à l'échelle fédérale, qui peut être plus ou moins stricte<sup>160</sup> et qui ne peut être réglemantée efficacement que par la loi fédérale. Dès lors, « le taux d'impôt prélevé par une collectivité infra-étatique donné dépend à la fois du taux de prélèvement du gouvernement national ou fédéral et des taux d'impôts choisis par les autres collectivités infra-étatique »<sup>161</sup>. Afin de limiter les effets de la mobilité individuelle des contribuables, les citoyens des entités fédérées sont amenés à exercer collectivement leur compétence fiscale au niveau fédéral, c'est-à-dire à travers l'exercice d'un consentement de l'impôt par une chambre haute, qui doit être approuvé par la seconde chambre parlementaire où siègent les représentants des entités fédérées. Il en ressort un exercice en commun de la compétence fiscale au niveau fédéral dont les effets sont supérieurs et contraignants face à la somme des compétences fiscales nationales.

**686. Un modèle concurrentiel transposable à l'Union européenne.** Il est envisageable de transposer cette méthodologie à l'Union européenne. Actuellement, l'exclusivité de la compétence fiscale nationale conduit les États membres à exercer de manière autonome leur pouvoir fiscal. Ils prélèvent leurs propres recettes fiscales à partir d'impôts pour lesquels les Parlements nationaux, en tant que représentant des citoyens, conservent la compétence exclusive de fixer l'assiette et les taux. Mise en œuvre au sein du marché intérieur, l'autonomie fiscale des États membres permet ainsi le développement au niveau européen d'un phénomène de concurrence fiscale, assimilable à certains des effets économiques du fédéralisme concurrentiel et dont les citoyens européens mobiles sont les principaux bénéficiaires. Si le fonctionnement du marché intérieur permet à l'Union européenne d'exercer sa compétence d'harmonisation en matière d'impôt indirect et direct<sup>162</sup>, comme c'est le cas en matière de TVA, sa mise en œuvre est faci-

---

159. Robert BOYER, « Réforme des procédures européennes et croissance », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 73.

160. Par exemple le Canada fonctionne également sur un modèle concurrentiel tout en adoptant une stricte discipline budgétaire. Comme l'explique certains auteurs, « le fédéralisme canadien est confronté, en externe comme en interne, à une discipline budgétaire forte, à un environnement compétitif intense, (...), ce qui l'oblige à une contrainte budgétaire forte. En interne, la forte mobilité des bases fiscales, la concurrence pour l'attractivité des implantations industrielles et du capital amènent là aussi une grande rigueur budgétaire » V. Frédéric CHABELLARD et Laurent GUIHÉRY, « Chapitre 19. Contrainte budgétaire forte ou relâchée : revue théorique et expériences fédérales au Canada et en Allemagne » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 369.

161. Katia BLAIRON, « De l'autonomie fiscale des entités fédérées à la théorie du fédéralisme fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 17.

162. Articles 113 à 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

lement mise en échec par le principe de l'unanimité. Dès lors, à l'inverse des modèles fédéraux classiques, en l'absence de compétence fiscale générale, l'Union européenne ne peut pas intervenir de manière contraignante afin de limiter les effets de la concurrence fiscale au-delà de ce qui est nécessaire dans le cadre du fonctionnement du marché<sup>163</sup>. Dans ces conditions, l'allocation des ressources entre les États membres de l'Union européenne est perturbée par les effets dommageables de la concurrence fiscale, favorisant le développement des inégalités entre les citoyens européens.

## 2. Une redistribution des revenus identifiable au niveau européen

**687. La répartition équitable des ressources fiscales entre les entités fédérées.** Le partage équilibré des compétences et des ressources budgétaires impose de limiter les effets de l'autonomie fiscale des entités fédérées. Le fédéralisme fiscal intègre une logique de redistribution des revenus, c'est-à-dire un transfert de ressources via le système fiscal, « qui a pour mission de modifier leur position relative en termes de revenu et de bien-être »<sup>164</sup>. Pour cela, « il organise, à des degrés divers, une solidarité dans l'espace fédéral et entre entités fédérées. Divers mécanismes sont mis en place : partage, moyennant redistribution, des recettes fiscales et de certaines charges »<sup>165</sup>. Le fédéralisme fiscal implique une fonction de redistribution aussi bien horizontale, c'est-à-dire entre les entités fédérées, que verticale c'est-à-dire entre l'entité fédérale et les entités fédérées<sup>166</sup>. Il s'agit de mettre en place des transferts des ressources publiques dont l'objectif est de compenser les externalités fiscales au sein de la fédération afin de parvenir à une allocation optimale des ressources. Cette solidarité s'organise à des degrés divers en fonction des modèles fédéraux « de sorte que, en fonctionnement réel, chacun est

---

163. L'Union européenne contrôle les politiques fiscales des États membres au nom de la concurrence fiscale dommageable notamment sous l'impulsion de la Commission européenne, par le biais du droit dérivé mais aussi du régime des aides d'Etat. V. 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, *JOUE* L n° 193 du 19 juillet 2016, pp. 1–14 et 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, *JOUE* L n° 144 du 7 juin 2017, pp. 1–11. Toutefois, si la portée contraignante de ces régimes n'est pas discutable, l'efficacité des méthodes de *soft law* dont relève la coopération reste relative, puisque si d'un côté, une certaine souplesse est permise ; de l'autre, elle ne permet pas nécessairement un contrôle effectif sur les politiques fiscales, la mise en oeuvre des prescriptions dépendant du bon vouloir des États car n'ayant aucune portée contraignante.

164. Frédérique DENIL, Michel MIGNOLET et Marie-Ève MULQUIN, « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Supérieur, 2005, p. 19.

165. Cécile BATISSE et Michel MIGNOLET, « Chapitre 6. Éléments de synthèse » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 137.

166. Kristian ORSINI, « Chapitre 8. Fiscalité et sécurité sociale entre fédéralisme et décentralisation : Quelles organisations ? Quelles solidarités ? » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, de Boeck, Bruxelles, 2005, p. 173.

un modèle original »<sup>167</sup>. L'organisation de la redistribution reste un élément essentiel dans le fonctionnement de systèmes fédéraux. Elle permet de corriger les distorsions et les inégalités afin de garantir l'unité des intérêts politiques et économiques des citoyens à l'échelle fédérale. Dès lors, les choix individuels des citoyens, et plus largement des contribuables, peuvent être compensés par la mise en place d'une solidarité économique au sein de la fédération.

**688.** Cette solidarité repose sur un principe de « distribution équitable des revenus »<sup>168</sup> entre les citoyens. La mise en œuvre de cette redistribution prend la forme d'une péréquation financière, entendue comme « un mécanisme de redistribution qui vise à réduire les écarts de richesse, et donc les inégalités, entre les différentes collectivités territoriales »<sup>169</sup>. La péréquation peut être horizontale, c'est-à-dire entre entités régionales de même niveau, ou verticale, c'est-à-dire entre entités régionales d'échelons différents. En définitive, il s'agit de compenser la répartition interpersonnelle des richesses inhérentes à la liberté de circulation et au libre-échange, par une redistribution interrégionale des ressources publiques, notamment des recettes fiscales. « Pour certains économistes, celle-ci n'est réellement efficace que si elle est centralisée. S'opère ainsi un glissement de l'harmonisation fiscale à la centralisation, caractérisant d'ailleurs un " nouveau " fédéralisme fiscal »<sup>170</sup>. Cette logique implique que la redistribution soit supervisée par un organe centralisé comme une administration fiscale fédérale. En Allemagne, la « *Finanzausgleichstheorie* », c'est-à-dire la « théorie de la péréquation financière » repose sur « une forte redistribution interrégionale fondée sur une administration fiscale

---

167. Robert HERTZOG, « Finances publiques et fédéralisme » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, p. 473.

168. Frédérique DENIL, Michel MIGNOLET et Marie-Ève MULQUIN, « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Supérieur, 2005, p. 20. L'auteur développe cette théorie et propose deux types d'équité : « le principe d'équité horizontale pose que les personnes dans des positions égales doivent être traitées de manière égale. Le principe d'équité verticale met quant à lui en évidence la préoccupation d'une redistribution entre les personnes de positions différentes ».

169. Thierry MADIÈS, « La concurrence fiscale entre collectivités territoriales. Concurrence fiscale et externalités horizontales et verticales : une grille de lecture des comportements stratégiques entre collectivités territoriales », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, p. 226, cité par Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 113.

170. Katia BLAIRON, « De l'autonomie fiscale des entités fédérées à la théorie du fédéralisme fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 17. L'auteur fait référence à la théorie du « *New federalism fiscal* », fondé sur l'idée que « la décentralisation des activités peut mener à des déséquilibres et des distorsions lorsqu'elle met en œuvre une contrainte budgétaire souple pour les entités fédérées et un mécanisme de soutien financier ex-post de la part du gouvernement fédéral. ». V. Frédérique DENIL, Michel MIGNOLET et Marie-Ève MULQUIN, « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Supérieur, 2005, p. 15. Elle parle également d'« unification du droit (notamment fiscal) ». V. Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 237.

nationale. La péréquation prend en considération les recettes et les dépenses des Länder »<sup>171</sup>. La solidarité associée au fédéralisme fiscal impose que les mécanismes de péréquation et les décisions qui s'y rattachent soient centralisés à l'échelon supérieur afin de limiter les disparités économiques liées aux spécificités territoriales. Les systèmes de péréquation doivent garantir l'égalité et la solidarité au nom de la fédération dans son ensemble<sup>172</sup>. Cela implique la participation politique des citoyens au niveau fédéral.

**689. La transposition possible d'un modèle solidaire à l'Union européenne.** Cette logique redistributive est également identifiable au niveau européen à travers les transferts financiers de l'Union européenne vers les États membres dans le cadre de la mise en œuvre nationale de certaines politiques européennes. Le Professeur Katerina Pantazatou considère d'ailleurs qu'« à l'heure actuelle, cette "idée redistributive" est intégrée dans la politique de "cohésion de l'UE", qui découle de l'hypothèse intuitivement raisonnable selon laquelle les régions "moins favorisées" ont besoin d'un "financement de l'UE" pour être en mesure de rivaliser dans le marché commun avec les régions les plus favorisées »<sup>173</sup>. La solidarité est une valeur fondamentale de la construction européenne, inscrite au sommet de la hiérarchie des normes européennes. Il est énoncé à l'article 3 du TFUE que l'Union européenne « promeut la cohésion économique, sociale et territoriale, et la solidarité entre les États membres ». En l'absence de ressources fiscales alimentant directement le budget européen, cette redistribution financière repose principalement sur les contributions des États membres alimentant le budget européen. Monsieur Manuel Tirard rappelle que le concept européen de solidarité « a été mis à mal dans les années 1980 à partir du " I want my money back " britannique, au terme duquel est apparue l'idée d'une contrepartie directe et proportionnée entre ce que les gouvernements versaient au budget européen et les " bénéfiques " qu'ils pouvaient en tirer, loin de la rationalité de la solidarité dans les fédérations »<sup>174</sup>. Les contributions financières des États membres sur lesquelles reposent les ressources propres de l'Union européenne correspondent essentiellement à des transferts depuis les budgets nationaux, eux-mêmes principalement alimentés par

---

171. Cécile BATISSE et Michel MIGNOLET, « Chapitre 6. Eléments de synthèse » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 240.

172. Elisabeth ALBER et Alice VALDESCALICI, « Reforming fiscal federalism in Europe : where does the pendulum swing ? », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, p. 326.

173. Katerina PANTAZATOU, « 'No taxation without representation' or 'No representation without taxation' ? In search of democratic legitimacy for taxation in the post-crisis EU », *Revue critique trimestrielle de jurisprudence et de législation* 2018, 101, n° 3, p. 261 : « currently, this "redistributive idea" is embedded in the 'EU cohesion' policy which stems from the intuitively reasonable assumption that the "less favoured" regions are in need of 'EU funding' in order to be able to compete in the common market against the more favoured ones ». Traduction par nos soins.

174. Manuel TIRARD, « Le fédéralisme financier au chevet de l'Europe », *Revue française de finances publiques* 2013, n° 124, p. 137.



les recettes fiscales nationales. Il est possible d'en voir, à travers ces politiques, une forme de redistribution des recettes fiscales nationales, entre les États membres eux-mêmes, par le biais du budget européen. Le plan de relance européen décidé en juillet 2020 par les États membres, en plus d'augmenter les financements alloués à certaines politiques européennes et notamment à la politique de cohésion, prévoit une évolution significative du financement du budget européen<sup>175</sup>. La solidarité s'impose à l'Union européenne comme un objectif moral et politique dont l'accomplissement passe par la mise en œuvre d'une redistribution financière européenne, dessinant indirectement les contours d'un fédéralisme fiscal au niveau européen.

## **B. La concrétisation d'un fédéralisme fiscal européen**

**690.** Le fédéralisme fiscal permet de rendre compte de l'équilibre entre l'autonomie fiscale et la répartition des ressources entre les différents ordres juridiques. L'identification de ces caractéristiques au niveau européen peut servir de fondement à l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne (1), dont l'exercice se fera selon des modalités spécifiques (2).

### **1. L'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne**

**691. La conciliation des caractéristiques fédérales concurrentielles et solidaires.** L'Union européenne partage avec les systèmes fédéraux le caractère d'une organisation à plusieurs niveaux décisionnels, dont les conséquences se traduisent en matière fiscale. Il ne s'agit pas de se résoudre à considérer l'Union européenne « comme une sorte de République fédérale imparfaite »<sup>176</sup>, mais plutôt d'envisager comment un modèle fédéral européen pourrait se concrétiser à partir de caractéristiques fédérales fiscales déjà existantes. Comme le font remarquer les Professeurs Dieter Grimm et Olivier Beaud, « une claire répartition des compétences est en effet indispensable aujourd'hui. (Mais) c'est précisément ce que permet une organisation fédérale qui précise "qui fait quoi" »<sup>177</sup>. Monsieur Michael Burgess considère que « le fédéralisme budgétaire, (donc), est à bien des égards une fonction de l'économie politique nationale

---

175. *infra*.

176. Jürgen HABERMAS, « The crisis of the European Union in the light of a constitutionalization of international law », *European Journal of International Law* 2012, 23, n° 2, p. 344 : « *Although this division explains why the European Union shares with federal states the character of a multilevel system, the EU must not be understood as a kind of imperfect federal republic* ». Traduction par nos soins.

177. Dieter GRIMM et Olivier BEAUD, « Démocratie européenne : les raisons de la défiance », *Esprit* 2015, n° 7, p. 89. Cette idée était déjà celle de Jacques Delors pour qui « l'approche fédérale permet mieux de dire qui fait quoi, donc de rendre responsables ceux qui décident et agissent et de bien distinguer entre les niveaux de décision » V. Jacques DELORS, *L'Europe tragique et magnifique. Les grands enjeux européens*, Éditions Saint-Simon, Paris, 2006, p. 79, cité par Jean-Louis QUERMONNE, « La «Fédération d'États Nations» : concept ou contradiction ? », *Revue française de droit constitutionnel* 2010, n° 84, p. 686.

et il sert à mettre en évidence plusieurs caractéristiques fondamentales de la fédération qui valent plus qu'un simple coup d'œil. En effet, pour ceux qui s'intéressent à l'évolution et au développement de la fédération, ou plus précisément à la manière dont les différentes fédérations présentent des tendances centralisatrices et/ou décentralisatrices, l'étude du fédéralisme budgétaire est éclairante au point d'être un véritable test décisif de ce que nous pourrions appeler la fédéralité »<sup>178</sup>. Il est clair que l'absence de compétence fiscale européenne à une incidence directe sur le fonctionnement de celle-ci, non seulement en terme économique, mais aussi en terme politique, et de donc de gouvernance. Ainsi, l'évolution fédérale de l'Union européenne permet, autant qu'elle l'impose, de préciser la répartition de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne. Ses modalités emprunteraient les caractéristiques des fédéralismes concurrentiels et solidaires déjà présentes au niveau européen, permettant la concrétisation d'un fédéralisme fiscal européen de type mixte, aidant à affirmer la légitimité politique de l'Union européenne.

**692. Le partage concurrentiel de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne.** Selon le Professeur Olivier Beaud, « il ne peut pas y avoir de construction fédérale sans à la fois un transfert important de compétences prévues par le pacte constitutionnel fédératif (quel que soit le nom de celui-ci) et une suprématie du droit fédéral par rapport au droit fédéré en ce qui concerne certaines sphères »<sup>179</sup>. Ce propos est mis en œuvre dans une logique de « retournement conceptuel »<sup>180</sup>. Dans la pensée du Professeur Olivier Beaud, la fédération, c'est-à-dire le niveau fédéral, est appréciée à partir des États nations et non de l'Union européenne. Cela implique un transfert des compétences des États membres, vers l'Union européenne et un pouvoir fort des États membres. En matière fiscale, ce processus, réinterprété dans une logique où le niveau fédéral doit être l'Union européenne, implique dans un premier temps de reconnaître explicitement une compétence fiscale à l'Union européenne. Cette logique se distingue de celle d'un transfert de compétence, mais elle justifie que les États membres en tant qu'entités fédérées disposent d'une compétence fiscale, c'est-à-dire qu'ils conservent leur compétence fiscale.

Prenant exemple sur le modèle fédéral américain, le Professeur Dominique Berlin démontre que l'attribution d'une compétence fiscale générale à l'Union européenne n'implique pas pour autant la disparition de la compétence fiscale nationale, puisque « la compétence fiscale fédérale peut très bien se satisfaire de l'existence de compétence de même nature, mais de portée plus restreinte, au profit des États fédérés »<sup>181</sup>. Dans ces conditions, l'exercice désor-

---

178. Michael BURGESS, *Comparative federalism : Theory and practice*, Routledge, Londres, 2006, p. 148.

179. Olivier BEAUD, « Déficit politique ou déficit de la pensée politique ? », *Le débat* 1995, n° 87, p. 34.

180. *Ibid.*, p. 34.

181. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 22.

mais limité de la compétence fiscale nationale par le droit de l'Union européenne exige corrélativement d'être compensé par l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne. Compris ainsi, la compétence fiscale européenne se superpose aux compétences fiscales nationales sans les remplacer, son champ d'application étant distinct de celui de la compétence fiscale nationale, puisqu'il s'étendrait à l'ensemble de l'Union européenne. L'Union européenne pourrait ainsi « récupérer au niveau européen (mais aussi au niveau régional et local, selon le schéma typique des structures fédérales) les parties de la souveraineté déjà perdues au niveau national »<sup>182</sup>. L'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne n'a pas pour but de déposséder les États membres de leur compétence fiscale, mais seulement de compenser, dans certains domaines, les effets de sa disparation au niveau national du fait de l'application du droit de l'Union européenne. Apparaît ici l'idée développée par le Professeur Maitrot de la Motte selon laquelle le champ d'application du droit de l'Union européenne, désormais plus large que les compétences transférées par les États membres, justifie, pour protéger la compétence fiscale nationale, l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne<sup>183</sup>. Les États membres resteraient libres d'exercer leur compétence fiscale au sein de l'ordre juridique national de manière prépondérante<sup>184</sup>, et pourraient continuer de décider de manière indépendante de créer des impôts, de déterminer leurs modalités techniques ou encore de leurs finalités politiques<sup>185</sup>.

**693. Le partage solidaire de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne.** Dans un second temps, le processus fédéral décrit par le Professeur Olivier Beaud implique que le droit fédéral soit, dans certains domaines, supérieur aux droits fédérés. L'émergence d'un fédéralisme fiscal européen implique l'exercice de la compétence fiscale nationale, soit compatible avec l'exercice de la compétence fiscale européenne. Cette condition n'est pas inédite, mais peut, au contraire, être interprétée comme l'application dans le cadre du proces-

---

182. Raimondo CAGIANO DE AZEVEDO, Angela PAPARUSSO et Mauro VACCARO, « Sovereignty and acquis communautaire : the new borders of the European Union », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 195 : « A key objective for the European Union should be today to recover at the European level (but also at a regional and local level, according to the typical scheme of federal structures) those parts of sovereignty already lost at the national levels : in this way, we will fill the so-called 'democratic deficit' often unfortunately affecting some areas of the European action, and we would allow Europe to make that leap forward that is now an urgent need to break the deadlock in which is the European project nowadays ». Traduction par nos soins.

183. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, pp. 60-68.

184. R Daniel KELEMEN et Isabelle RICHET, « Une gouvernance fédérale : mort et résurrection », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 137 : « il ne faut pas oublier que dans nombre de systèmes fédéraux le contrôle sur l'usage de la force, de la fiscalité et de l'administration publique est partagé entre le niveau fédéral et le niveau des États, ces derniers jouant parfois un rôle prépondérant ».

185. En ce sens, V. Damian CHALMERS, « The European redistributive state and a European law of struggle », *European Law Journal* 2012, 18, n° 5, pp. 667-693.

sus fédéral européen, du principe de primauté du droit de l'Union européenne selon lequel la compétence fiscale nationale doit être exercée dans le respect du droit de l'Union européenne. Les États membres seraient libres de se concurrencer dans les limites des règles fiscales issues de l'exercice par l'Union européenne de sa compétence fiscale. Cette logique est décrite par le Professeur Dominique Berlin qui explique que « les compétences de la Communauté sont par nature exclusives des compétences des États membres. Dans leur domaine - c'est-à-dire l'ordre juridique communautaire - elles ne souffrent aucune concurrence. D'ailleurs aucun État membre n'a jamais prétendu étendre ses compétences fiscales aux domaines des compétences communautaires. En retour, l'exclusivité des compétences communautaires, dans l'ordre juridique communautaire, est exigée par la disparition des compétences nationales dans leur propre domaine de compétence : c'est-à-dire les ordres juridiques nationaux. Il en découle la nécessaire compatibilité des dernières aux premières, en raison du principe de primauté de l'ordre juridique communautaire sur les ordres juridiques nationaux qui lui seraient contraires »<sup>186</sup>. Le Professeur Vanistendael a également développé cette idée selon laquelle, « l'Union devrait acquérir le pouvoir de fixer des normes minimales concernant les taux et les règles d'assiette fiscale. Dans ces limites, les États membres devraient être libres de se faire concurrence et de faire ce qu'ils veulent. C'est la différence entre la souveraineté fiscale et l'autonomie fiscale. Alors qu'une union économique et monétaire intégrée peut facilement permettre un large degré d'autonomie budgétaire, elle est incompatible avec la pleine souveraineté budgétaire des États membres telle qu'elle existe aujourd'hui »<sup>187</sup>. La reconnaissance d'une compétence fiscale européenne conduirait à étendre l'harmonisation fiscale au-delà de l'objectif économique liée au fonctionnement du marché intérieur, en lui reconnaissant un objectif purement politique, fondant l'existence d'une véritable politique fiscale européenne commune. Au-delà de permettre aux autorités européennes d'encadrer le pouvoir fiscal national, la reconnaissance d'une compétence fiscale européenne implique, pour être véritablement complète et permettre l'achèvement du fédéralisme fiscal européen, la possibilité pour l'Union européenne des créer des impositions européennes, c'est-à-dire « l'exercice d'un pouvoir de consentement de l'impôt »<sup>188</sup>. À partir de ces recettes fiscales, une véritable politique euro-

---

186. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 22.

187. Frans VANISTENDAEL, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, n° 3, p. 143 : « Many federal states have solved this question by imposing taxes at the federal level. That is not the solution for the European Union. But the Union should acquire the power to set minimal standards for rates and rules on the tax basis. Within these limits member states should be free to compete with each other and to do as they like. That is the difference between fiscal sovereignty and fiscal autonomy. While an integrated economic and monetary union can easily accommodate a large degree of fiscal autonomy, it is incompatible with full fiscal sovereignty of the member states as it exists today ». Traduction par nos soins. V. aussi Roger H. GORDON, « An optimal taxation approach to fiscal federalism », *The Quarterly Journal of Economics* 1983, 98, n° 4, p. 584.

188. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 291.

péenne de péréquation financière, fondée sur une redistribution des richesses au niveau européen<sup>189</sup>, pourra se mettre en œuvre, consacrant la solidarité européenne comme « un principe fédératif qui cimente l'ordre juridique de l'Union européenne »<sup>190</sup>. Ainsi, les déséquilibres fiscaux qui résisteraient à l'harmonisation fiscale européenne seraient compensés par un système de péréquation européen devant garantir, au nom de l'Union européenne, l'équité et la solidarité entre les États membres, mais surtout les citoyens européens. La création d'un impôt européen participerait à la démocratisation du système fiscal européen à travers « une citoyenneté fiscale européenne proclamée »<sup>191</sup>.

## 2. La mise en oeuvre spécifique de la compétence fiscale européenne

**694. Repenser la politique fiscale européenne selon le fédéralisme.** Le fédéralisme constitue un moyen idéal pour permettre à l'Union européenne d'obtenir une autonomie fiscale, puisqu'il « requiert une extension des compétences politiques de l'Union qui devrait inclure une plus grande autorité sur la politique fiscale, économique (...) et d'autres domaines sensibles »<sup>192</sup>. Toutefois, si « une forme de fédéralisme budgétaire, " antichambre du fédéralisme politique " est en train de s'installer très progressivement grâce aux dispositifs juridiques et techniques adoptés »<sup>193</sup>, sa concrétisation en matière fiscale exige des garanties de légitimité afin de justifier le déplacement d'une partie du pouvoir décisionnel en matière fiscale, des États membres, c'est-à-dire des citoyens nationaux, vers l'Union européenne.

La « réparation idéale des compétences fiscales (qui) a été tracée par les économistes à partir des principes généraux d'attribution du pouvoir fiscal définis par R. Musgrave »<sup>194</sup>, peut servir de point de départ à cette évolution. Le pouvoir de lever l'impôt doit être réparti en fonction de la mobilité des bases imposables. Plus la base d'imposition sera soumise à la mo-

---

189. En définitive, il s'agit alors « d'établir une péréquation des recettes fiscales, c'est-à-dire une forme de fédéralisme budgétaire comme en Allemagne, aux États-Unis, en Australie... permettant aux sous-ensembles nationaux de s'entraider ». V. Alain BUZELAY, « La solidarité économique et financière en Europe : une valeur devenue précaire ? » in *Les valeurs communes dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, p. 266.

190. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 7.

191. Andreas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale infra-étatique », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 594.

192. R Daniel KELEMEN et Isabelle RICHET, « Une gouvernance fédérale : mort et résurrection », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 143.

193. Angélique BOISSEININ, « La nécessaire réforme du système des ressources propres », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 51-66.

194. Katia BLAIRON, « De l'autonomie fiscale des entités fédérées à la théorie du fédéralisme fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 14. Pour rappel, la théorie de Richard Musgrave met en avant les trois fonctions de l'Etat dont découle le rôle du budget en tant que qu'instrument de politique économique : stabilisation de la conjoncture, allocation des ressources, et redistribution des revenus. V. Richard Abel MUSGRAVE, *The theory of public finance : a study in public economy*, McGraw-Hil, New York, 1959.

bilité du contribuable, plus la décision politique sera efficace au niveau supérieur. Une telle organisation répond au respect du principe de subsidiarité en matière fiscale en ce sens qu'il détermine le juste niveau de proximité démocratique dans la prise de décision et peut protéger l'autonomie de l'ordre fédéral et des ordres fédérés. L'application du principe de subsidiarité en matière fiscale implique que l'Union européenne puisse intervenir, « seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union »<sup>195</sup>. Envisagée ainsi, l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne doit désormais permettre la réalisation d'objectifs plus larges que ceux attachés au fonctionnement du marché intérieur et réduire l'« écart persistant entre le poids juridique et économique de l'Union européenne et les faiblesses de l'Europe politique »<sup>196</sup>. L'intervention normative européenne ne doit plus seulement être envisagée à partir de la place du contribuable au sein de marché, mais également à partir de la place du citoyen au sein de l'Union européenne. Les actions menées au niveau européen seraient renforcées, comme l'élimination des discriminations, le contrôle des aides d'États ou encore la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, mais aussi étendues à de nouvelles exigences, comme la lutte contre les doubles impositions ou le financement de certaines politiques européennes environnementales ou sociales<sup>197</sup>, dont la mise en œuvre à l'échelle européenne serait plus efficace<sup>198</sup>. La Commission européenne a d'ailleurs indiqué que « toute nouvelle ressource propre devrait être conçue de manière non seulement à financer une partie du budget européen, mais aussi à accompagner ses principales politiques »<sup>199</sup>. La fiscalité deviendrait l'un des fondements du lien politique qui unit les citoyens européens à l'Union européenne, renforçant leur sentiment d'appartenance, notamment à travers la création de nouvelles ressources propres de nature fiscale. Ainsi, pour Monsieur Théodore Georgopoulos, « le devoir de paiement non seulement se légitimerait par les objectifs de l'Union, mais, de surcroît, s'avérerait consubstantiel aux idées cosmopolitiques qui parcourent la citoyenneté fiscale européenne. Il se justifierait, de la sorte, par des valeurs qui dépassent l'intérêt d'un seul État et contribuent à la prise en conscience des intérêts communs

---

195. Article 5 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

196. Laetitia GUILLOUD, « Le Parlement européen et la démocratie », *Les Petites Affiches* 2009, n° 116, p. 26.

197. Andrew MORAVCSIK, « Le mythe du déficit démocratique européen », *Raisons politiques* 2003, n° 2, p. 88.

198. Cette évolution impliquera en conséquence une évolution et un élargissement du critère de la « valeur ajoutée européenne » à partir duquel le financement de certaines dépenses sont justifiées au niveau européen car cela permet d'obtenir des résultats supérieurs à ceux que les États membres ne pourraient obtenir seuls avec leur dépenses publiques au niveau national.

199. COMMISSION EUROPÉENNE, Document de réflexion sur l'avenir des finances de l'UE, du 28 juin 2017, COM(2017) 358 final, p. 31.

du citoyen européen »<sup>200</sup>.

**695.** La mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen par l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne soulève des difficultés. En effet, selon l'avis du député européen Monsieur Alain Lamassoure, le financement de nouvelles politiques européennes, pour bénéficier d'une légitimité démocratique auprès des citoyens nationaux, mais aussi européens, doit se faire selon le respect de ce qu'il nomme le « principe de constance »<sup>201</sup>. Si l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne doit permettre de soutenir financièrement l'exercice par cette dernière de ses compétences, le financement de certaines politiques au niveau européen ne peut être envisagé que s'il permet « une efficacité plus grande pour un coût global identique, ou à un coût inférieur pour une efficacité égale, voire à plus d'efficacité pour moins d'impôt. C'est la traduction budgétaire du principe de subsidiarité »<sup>202</sup>. Le traité de Lisbonne prévoit que les Parlements nationaux doivent veiller au respect du principe de subsidiarité et peuvent à ce sujet formuler des avis motivés sur le non-respect du principe de subsidiarité par une proposition de la Commission<sup>203</sup>. Ainsi, « l'idéal est que chaque niveau dispose des ressources dont il a pleine maîtrise et qui soient en cohérence avec les compétences qu'il a exercé »<sup>204</sup>.

En définitive, si la concrétisation d'un fédéralisme fiscal européen rend indispensable la création d'un impôt européen, ses caractéristiques devront être définies avec précaution afin qu'il soit réellement perçu par les citoyens européens comme un « instrument de solidarité budgétaire »<sup>205</sup>. À cette condition, la centralisation de la politique fiscale au niveau européen correspondra à « un mouvement qui améliore la démocratie plutôt qu'un mouvement qui nuit à la démocratie »<sup>206</sup>.

---

200. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 21.

201. Alain LAMASSOURE, « Un budget déconnecté de la politique européenne », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 21-33.

202. *Ibid.*

203. Dans le cas d'un partage de la compétence fiscale entre l'Union européenne et les États membres, cet impératif deviendrait alors un moyen pour les Parlements nationaux de veiller à ce que les autorités européennes n'empiètent pas sur l'exercice de leur compétence fiscale, permettant ainsi de protéger le consentement national de l'impôt.

204. Robert HERTZOG, « Finances publiques et fédéralisme » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, p. 473.

205. Angélique BOISSEININ, « La nécessaire réforme du système des ressources propres », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 51-66.

206. James R. ROGERS, « Democracy and necessity : Rightly dividing political power », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, p. 74 : « *The contribution of my analysis is setting at front and centre of our understanding of the federal structures is that when centralization occurs in response to the identified interstate pathologies, the centralization is a democracy-enhancing move rather than a democracy-detracting move—nationalizing policy decisions in these cases leaves local majorities better than when the policy decision remain at the local level. This outcome, however, is limited to cases in which the identified interstate pathologies exist* ». Traduction par

## §2. L'évolution fédérale du budget européen via la fiscalité

696. L'achèvement d'un fédéralisme fiscal européen permet de repenser le budget européen dans la perspective du fédéralisme politique européen, c'est-à-dire, comme budget qui disposerait des ressources nécessaires au financement des politiques mises en œuvre par l'Union européenne dans le cadre de l'exercice de ses compétences. En effet, l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne permettrait, à partir de la création de prélèvements fiscaux européens, de garantir l'autonomie fiscale de l'Union européenne (A). Face aux difficultés politiques soulevées par la création d'impositions européennes, cette évolution pourrait, dans un premier temps, être conçue dans le cadre limité de la zone euro (B).

### A. L'autonomie fiscale européenne

697. Si à l'heure actuelle, le budget européen n'est financé par aucune ressource propre de nature fiscale (1), l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne permettrait leur création grâce à une répartition du pouvoir d'imposition avec les États membres (2).

#### 1. L'absence de ressources propres de nature fiscale

698. **L'ambiguïté terminologique concernant la nature des ressources propres.** Le système de financement de l'Union européenne repose actuellement sur la décision du 21 avril 1970<sup>207</sup> prise à la suite de l'accord politique intervenu le 1er décembre 1969 lors de la conférence de La Haye, par lequel les États membres ont décidé de remplacer les contributions financières des États membres par des ressources propres directement affectées au budget européen<sup>208</sup>. L'Union européenne bénéficie, en principe, d'une autonomie financière par rapport aux États membres qui lui permet de financer la mise en œuvre de ses différentes politiques.

---

nos soins.

207. Décision (CEE, Euratom) 70/243 du Conseil, du 21 avril 1970, relative au remplacement des contributions financières par des ressources propres, *JOCE* n°L 94, 28 avril 1970, pp. 19 à 22. Le système des ressources propres issu de cette décision a par la suite été modifié à plusieurs reprises par des décisions modificatives, V. Décision (CEE, Euratom) 85/257 du Conseil, du 7 mai 1985, *JOCE* n°L 128, 14 mai 1985, p. 15 ; Décision (CEE, Euratom) 88/376 du Conseil, 24 juin 1988, *JOCE* n°L 185, 15 juillet 1988, p. 24 ; Décision (CE, Euratom) 94/728 du Conseil, 31 octobre 1994, *JOCE* n°L 293, 12 novembre 1994, p. 9 ; Décision (CE, Euratom) 2000/597/CE du Conseil, du 29 septembre 2000, *JOCE* n°L 253, 7 octobre 2000, p. 42 ; Décision (CE, Euratom) 2007/436 du Conseil, du 7 juin 2007, *JOUE* L n° 163, 23 juin 2007, p. 17 ; Décision (CE, Euratom) 2014/335 du Conseil, 26 mai 2014, *JOUE* L n° 168, 7 juin 2014, p. 105.

208. Pour une étude sur l'évolution du système de financement de l'Union européenne et des ressources propres, V. Angélique BOISSEIN, « Le système budgétaire de l'UE à la lumière de ses modes de financement », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2020, n° 636, pp. 138-146.



L'Union européenne dispose traditionnellement de trois types de ressources propres<sup>209</sup> : les « ressources propres traditionnelles »<sup>210</sup> (elles-mêmes composées des droits de douane<sup>211</sup>, des prélèvements agricoles<sup>212</sup> et des cotisations sur le sucre et l'isoglucose), la « ressource TVA »<sup>213</sup>, la « ressource RNB »<sup>214</sup> auxquelles s'ajoutent, pour une part marginale, d'autres recettes spécifiques<sup>215</sup>. Nonobstant la pérennité de ce système de financement et la terminologie désormais acquise de « ressources propres », l'ambiguïté quant à la nature de ces ressources persiste<sup>216</sup>. En effet, bien qu'elles soient exigibles de plein droit par l'Union européenne, leur origine et leur détermination restent largement attachées aux États membres.

**699.** C'est le cas de la « ressource TVA », dont « l'appellation (...) laisse supposer un lien avec le redevable, mais le lien avec le redevable n'est que symbolique »<sup>217</sup>. Initialement, il s'agissait d'une contribution déterminée forfaitairement, par l'application d'un taux unique

---

209. Depuis 2021 ces ressources propres sont complétées par une contribution fondée sur les déchets plastiques non recyclés dont les modalités seront étudiées dans les développements suivants.

210. Les ressources propres traditionnelles ont été introduites en 1970 et sont perçues des opérateurs économiques, par les États membres, et pour le compte de l'Union européenne. Elles représentent en moyenne un peu plus de 10% du budget européen. En 2018, elles représentaient 16% du total des recettes de l'Union européenne, soit 23 milliards d'euros.

211. Les droits de douane correspondent à l'application d'un tarif douanier commun, aux importations en provenance de pays tiers de l'Union européenne.

212. Les prélèvements agricoles sont perçus sur les importations dans l'Union européenne de produits agricoles couverts par la politique agricole commune (PAC). Ces taxes doivent compenser la différence entre les cours mondiaux et les prix plus élevés pratiqués dans l'Union européenne. Toutefois, la part de cette ressource devient de plus en plus marginale puisque les prix agricoles européens évoluent à la baisse depuis plusieurs années, rejoignant désormais les cours mondiaux.

213. La ressource TVA, initialement conçue comme la principale source de financement du budget européen, ne représente aujourd'hui qu'environ 12 % des ressources propres globales, soit 17 milliards d'euros.

214. La ressource RNB (revenu national brut) a été mise en œuvre par une décision postérieure à la décision ressources propres de 1970. Initialement conçue comme une ressource simplement complémentaire, elle ne devait être perçue que si les autres ressources propres étaient insuffisantes pour couvrir les dépenses. Elle est aujourd'hui la principale source de financement du budget européen puisqu'elle atteignait 71 % des ressources propres en 2018, soit 103 milliards d'euros. Il s'agit d'un prélèvement sur le revenu national brut de chaque État membre d'un pourcentage fixé annuellement par le budget de l'Union.

215. Le budget est également alimenté, pour une faible part (environ 1 %), par d'autres recettes. Il s'agit de la taxe prélevée sur les rémunérations du personnel, des contributions de pays tiers à certains programmes européens et des amendes infligées aux entreprises ne respectant pas certaines dispositions européennes.

216. L'appellation « ressources propres » est critiquée par la doctrine au sens où le rôle des États membres dans le financement du budget de l'Union européenne contredit cette terminologie. V. notamment Angélique BOISSEIN, « La nécessaire réforme du système des ressources propres », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 51-66; Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 345.; Andréas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, p. 592. et 593 et Thomas DESTAILLEUR, « Chapitre 4 - L'impôt Européen est-il un anachronisme ? » in *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, sous la dir. de Eric CARPANO et Gaëlle MARTI, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 423.

217. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 164.

de 0,30 % à une assiette de TVA nationale déterminée de manière commune pour tous les États membres<sup>218</sup>, après qu'un écrêtement (tenant compte de nombreux facteurs, dont le revenu national brut) ait été pratiqué<sup>219</sup>. Une fois calculé, le montant de cette contribution était ensuite reversé par les États membres à l'Union européenne. Alors même que la décision du 21 avril 1970 sur les ressources propres, présente la ressource TVA comme des « recettes fiscales »<sup>220</sup>, en réalité elle ne correspondait pas au versement d'une partie de la TVA collectée par les États membres, et moins encore à la possibilité pour l'Union européenne de collecter directement et pour son compte de la TVA<sup>221</sup>. Pour s'en convaincre, il convient de reprendre la comparaison pertinente menée par le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte à partir de la définition classique de l'impôt, communément attribuée à Gaston Jèze, selon laquelle « il s'agit d'une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »<sup>222</sup>. Après avoir isolé et étudié un à un les cinq critères constitutifs de cette définition, il en conclut que « dans la mesure où l'impôt dont l'harmonisation est la plus avancée (la taxe sur la valeur ajoutée) présente encore des disparités et, surtout, où aucune contrainte n'est exercée par l'Union européenne sur les redevables de la TVA (ces derniers restant des contribuables nationaux), la qualification d'impôt européen doit lui être refusée (absence de pouvoir fiscal européen et de contribuables européens) »<sup>223</sup>. Les critères de l'impôt font défaut, car les redevables de la TVA ne sont dé-

218. L'assiette uniforme de la TVA était établie conformément aux dispositions de la directive TVA et du règlement concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la TVA, V. Directive (CE) 2006/112 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* L n°347, 11 décembre 2006, pp. 11-118. ; Règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 du Conseil, 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* n°L 155, 7 juin 1989, pp. 9-13.

219. A ce titre, un rapport du Sénat estimait d'ailleurs cette ressource complexe à calculer car « elle nécessite d'accomplir de nombreuses formalités administratives pour parvenir à une assiette harmonisée de TVA purement théorique ». V. Pierre BERNARD-REYMOND, *les ressources propres : un nouveau test de la capacité de l'Union européenne à se réinventer*, Rapport, Sénat, n°385, 21 février 2012.

220. Selon la décision ressources propres de 1970, « considérant que les recettes provenant des prélèvements agricoles et des droits de douane ne suffisent pas à assurer l'équilibre du budget des communautés ; qu'il convient, dès lors, d'attribuer en outre aux communautés des recettes fiscales dont les plus appropriées sont celles provenant de l'application d'un taux unique à l'assiette de la taxe à la valeur ajoutée déterminée d'une manière uniforme pour les États membres », V. Décision (CEE, Euratom) 70/243 du Conseil, 21 avril 1970, relative au remplacement des contributions financières par des ressources propres, *JOCE* n°L 94, 28 avril 1970, pp. 19-22.

221. A ce sujet le Professeur Dominique Berlin estime que « la ressource communautaire n'est pas alimentée par les recettes fiscales de la TVA, mais calculée sur l'assiette de cette TVA, qui, de surcroît, n'est pas l'assiette réelle de l'impôt national, mais une base fictive recalculée, à partir des assiettes nationales, en leur appliquant le "moule" de la directive du 17 mai 1977 portant assiette uniforme ». V. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 17. .

222. Concernant la confusion quant à l'identification du véritable auteur de cette définition, V. Olivier NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2008, n° 1, p. 139.

223. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 151. et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022,

biteurs d'aucune créance fiscale envers l'Union européenne. Ceci tient à ce que la « ressource TVA », alors même qu'elle est calculée à partir de la TVA, qui est un impôt national harmonisé au niveau européen<sup>224</sup>, demeure une contribution des États membres puisque ce sont eux qui mettent à disposition de l'Union européenne les versements au titre du budget. La simplification récente de son mode de calcul<sup>225</sup> ne contredit pas ce constat. De nouveau, il ne s'agit pas de collecter au niveau national de la TVA dont le montant serait directement affecté au financement de l'Union européenne (ce qui permettrait d'identifier des contribuables européens et ferait de la TVA un impôt à la fois national et européen), mais seulement de rétrocéder une partie des recettes de la TVA nationale, correspondant à 0,30 % du montant total des recettes de la TVA perçues sur toutes les opérations imposables, divisées par le taux moyen pondéré de la TVA calculé pour l'année civile concernée. Ainsi, la ressource TVA n'est pas directement alimentée par les recettes fiscales de la TVA, mais calculée sur la base d'une assiette différente de celle de la TVA nationale, puis reversée par les États membres. Ce faisant, la ressource TVA reste une contribution des États membres fondée sur un prélèvement national levé par et pour le compte des États membres.

**700.** Ce constat se vérifie également avec la « ressource RNB » qui correspond à un prélèvement assis sur le revenu national brut de chaque État membre, dont le montant est calculé par l'application d'un taux uniforme déterminé au niveau européen, en fonction du montant des autres ressources propres et par rapport aux dépenses à financer. La ressource RNB est conçue comme une ressource d'ajustement pour atteindre l'équilibre budgétaire imposé par l'article 310 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne<sup>226</sup>. À ce titre, le financement du budget européen a considérablement évolué à la suite du choix institutionnel de tirer la majorité des ressources financières de la ressource RNB<sup>227</sup> faisant dépendre le financement

---

p. 33. à 39.

224. Selon l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ».

225. V. Cons. UE, déc. (UE, EURATOM) 2020/2053, 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, *JOUE* L n°424, 15 décembre 2020, pp. 1 à 10, spéc. p. 5.

226. Selon l'article 310, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Le budget doit être équilibré en recettes et en dépenses ».

227. Comme l'explique Monsieur Gunther Oettinger, « la part relative des trois principaux types de ressources propres (droits de douane perçus aux frontières extérieures de l'Union, contributions fondées sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), et contributions des États membres sur la base de leur niveau de revenus mesuré par le revenu national brut (RNB) a significativement changé depuis la fin des années 1990 ». V. Gunther OETTINGER, « Le budget de l'Union peut-il être un instrument efficace pour faire face aux nouveaux enjeux (sécurité, migra-

de l'Union européenne quasiment uniquement des États membres.

**701.** Pour ces raisons, les « ressources propres traditionnelles » n'ont pas davantage le caractère de prélèvements fiscaux, puisqu'il s'agit de droits de douane perçus à l'importation des produits sur le territoire européen. Elles relèvent davantage du régime douanier que d'un régime fiscal<sup>228</sup>. En revanche, la réponse n'est pas aussi évidente pour les ressources annexes et notamment concernant l'impôt sur le salaire des fonctionnaires européens, l'appellation laissant *a priori* penser qu'il s'agit d'un véritable impôt européen. Bien que les modalités techniques de cette imposition soient d'origine réglementaire et que ses recettes soient directement affectées au profit du budget européen, cet impôt étant prélevé à la source, la création de ce prélèvement fiscal reste issue d'une décision des États membres<sup>229</sup>, ce qui n'en fait pas *stricto sensu* un impôt européen<sup>230</sup>.

**702. Des ressources propres exclues de la qualification d'impôts.** Les ambiguïtés liées à la nature des ressources propres s'expliquent principalement par leur proximité, voire leur dépendance aux budgets nationaux, laquelle contribue à leur enlever tout caractère fiscal, puisqu'il ne s'agit que de versements financiers des États membres au budget européen. Comme l'a indiqué la Cour de justice, « les États n'interviennent que pour la constatation et la mise à disposition à la Commission de ces ressources [...]. Les États membres se limitent à constater les ressources propres des Communautés [...] et ensuite à les mettre à disposition de la

---

tion, réchauffement climatique) ? », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 81-93 et Angélique BOISSEININ, « La nécessaire réforme du système des ressources propres », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 51-66.

228. La position du Professeur Dominique Berlin est plus nuancée à ce propos puisque selon lui ces prélèvements présentent un caractère fiscal dans la mesure où la décision du 21 août 1970 transfère à l'Union européenne la source de la recette elle-même, c'est-à-dire le pouvoir d'imposition. V. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 56.

229. Article 12 du protocole n°7, sur les privilèges et immunité de l'Union européenne annexé au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et Règlement (CEE) n°260/68 du Conseil, 29 février 1968, portant fixation des conditions et de la procédure d'application de l'impôt établi au profit des Communautés européennes, *JOCE L* n°56 du 4 mars 1968, pp. 8-10.

230. À ce sujet la doctrine diverge. Le Professeur Maitrot de la Motte considère que « pour leur part, les impôts passés ou actuels et affectés au budget de l'Union ne sont pas davantage des "impôts européens", qu'il s'agisse du "prélèvement CECA" (créé sur le fondement de l'article 49 du Traité) ou de l'impôt sur les salaires des personnels communautaires (qui trouve son origine dans l'article 13 du protocole n°36 sur les privilèges et immunités des Communautés adopté en 1965). Ces impôts ont en effet été créés par les États qui ont ensuite affecté le produits à la CECA ou à l'Union européenne, et non par ces organisations elles-mêmes (absence de compétence fiscale européenne) ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 153. En ce sens, V. aussi Andreas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale infra-étatique », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 593. À l'inverse, selon le Professeur Vincent Dussart, « ce dernier est, en effet, le seul vrai impôt direct européen au profit du budget européen », V. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1087.

Commission »<sup>231</sup>. Toutefois, cette obligation ne fait naître qu'une créance financière des États membres envers l'Union européenne, et non pas une créance fiscale des contribuables envers l'Union européenne, puisqu'il n'existe pas de contribuables européens clairement identifiés. À ce sujet, le Professeur Aymeric Potteau considère d'ailleurs que « l'UE est certes formellement financée par des ressources dites “propres”, mais ses contribuables sont pour l'essentiel ses États membres, si bien que le financement de l'UE est comparable à celui des organisations internationales ou des confédérations »<sup>232</sup>. À l'inverse des systèmes fédéraux classiques, ces ressources propres, si elles accordent une autonomie financière à l'Union européenne, ne lui garantissent pas une autonomie fiscale puisque « l'aspect fiscal et l'élément financier ont été dissociés »<sup>233</sup>, témoignant du caractère pour le moment inachevé du fédéralisme fiscal européen. De surcroît, une telle organisation favorise une politique de « juste retour »<sup>234</sup>, fondée sur la notion de « solde net », c'est-à-dire sur « la différence entre ce qu'un État membre verse au budget de l'Union au titre des ressources propres et ce qu'il reçoit au titre des dépenses réparties »<sup>235</sup>. Cette situation a conduit les États membres à « minimiser leur contribution nationale en plafonnant les dépenses communautaires et maximiser la part qui revient à leur pays dans ce gâteau qui n'augmente plus »<sup>236</sup>.

---

231. CJCE, 18 décembre 1986, aff. C-93/85, *Commission c/ Royaume-Uni*, Rec. CJCE, p. 4011, pt. 16 à 18. V. aussi CJCE, 20 mars 1986, aff. C-303/84, *Commission c/ Allemagne*, Rec. CJCE, p. 1178; CJCE, 17 septembre 1987, aff. C-70/86, *Commission c/ Grèce*, Rec. CJCE, p. 3545; CJCE, 22 février 1989, aff. C-54/87, *Commission c/ Italie*, Rec. CJCE, p. 385; CJCE, 21 septembre 1989, aff. C-68/88, *Commission c/ Grèce*, Rec. CJCE, p. 2965; CJCE, 16 mai 1991, aff. C-96/89, *Commission c/ Pays-Bas*, Rec. CJCE, p. I-2461; CJCE, 12 juin 2003, aff. C-363/00, *Commission c/ Italie*, Rec. CJCE, p. I-5767; CJCE, 15 novembre 2005, aff. C-392/02, *Commission c/ Danemark*, Rec. CJCE, p. I-9811.

232. Aymeric POTTEAU, *Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne*, Dalloz, Paris, 2004, p. 634.

233. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 16.

234. Gunther OETTINGER, « Le budget de l'Union peut-il être un instrument efficace pour faire face aux nouveaux enjeux (sécurité, migration, réchauffement climatique)? », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 81-93; Boris MELMOUX, « Les relations financières entre la France et l'Union européenne : est-il possible de dépasser l'éternel «juste retour» », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 35-49; Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, pp. 161-180; Stefan COLLIGNON, « Le fédéralisme budgétaire dans la zone euro » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, Paris, 2004, pp. 141-160.

235. Boris MELMOUX, « Les relations financières entre la France et l'Union européenne : est-il possible de dépasser l'éternel «juste retour» », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 35-49.

236. Gunther OETTINGER, « Le budget de l'Union peut-il être un instrument efficace pour faire face aux nouveaux enjeux (sécurité, migration, réchauffement climatique)? », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 81-93.

**703.** La récente crise de la COVID-19 marque une évolution conceptuelle dans le financement de l'Union européenne<sup>237</sup>. Face à ses conséquences économiques et sociales sur les États membres et leurs citoyens sans précédent, l'Union européenne a mis en place un plan de relance d'une ampleur jusqu'alors inégalée<sup>238</sup>. Concrètement, le plan « Next Generation EU » est un instrument de financement temporaire, alimenté par des fonds empruntés par la Commission européenne sur les marchés de capitaux<sup>239</sup> dont une partie doit être utilisée pour financer des prêts et l'autre pour financer des dépenses, dans le cadre de différents programmes menés par l'Union européenne<sup>240</sup>. Selon le Professeur Francesco Martucci, « le plan de relance marque ainsi une évolution de taille dans l'Union puisqu'il s'agit d'utiliser le budget de l'Union pour financer la relance de l'économie. Cette posture keynésienne rompt quelque peu avec l'approche traditionnelle des finances de l'Union dont le volume trop modeste a toujours davantage servi à financer des actions et politiques de l'Union – dont bien entendu la politique de cohésion économique, sociale et territoriale et la politique agricole commune – qu'une manœuvre macroéconomique générale »<sup>241</sup>.

Conformément au respect du principe d'équilibre budgétaire<sup>242</sup> et au regard de la taille limitée du budget de l'Union européenne, les États membres se sont entendus pour mettre

---

237. Francesco MARTUCCI, « La crise de la Covid-19 et le changement de paradigme financier induit par le plan de relance » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 483-509 et Gilbert ORSONI, « Les instruments juridiques financiers et les crises », *Gestion Finances Publiques* 2022, 1, n° 1, pp. 83-89.

238. Ses modalités ont été discutées et approuvées lors de la réunion extraordinaire du Conseil européen des 17, 18, 19, 20 et 21 juillet 2020. Ce plan de relance doit permettre une réponse rapide et efficace aux difficultés économiques liées à la crise de la Covid-19, tout en s'inscrivant dans le long terme. Il s'articule autour de deux éléments complémentaires : l'initiative « Next Generation » associée et un nouveau cadre financier pluriannuel. À ce titre, la relance économique doit se faire avec, et non en dépit, des règles qui façonnent la politique budgétaire européenne. Comme l'indiquent les conclusions de cette réunion, « nouveau cadre financier pluriannuel (CFP) s'étendra sur sept années, de 2021 à 2027. Le budget permettra à l'Union européenne de faire face aux défis actuels et futurs et de réaliser ses priorités politiques, à la lumière de la feuille de route de Bratislava, ainsi que des déclarations de Rome et de Sibiu et du programme stratégique 2019-2024. Le CFP, renforcé par "Next Generation EU", constituera en outre le principal instrument de mise en œuvre du plan de relance visant à faire face aux conséquences socioéconomiques de la pandémie de Covid-19 ». V. Conclusions de la réunion extraordinaire du Conseil européen, du 17, 18, 19, 20 et 21 juillet 2020, EUCO 10/20, CO EUR 8, CONCL 4, p. 10, pt. 1 de l'annexe.

239. À cet effet, la Commission est habilitée, au titre d'une décision relative aux ressources propres adoptée par le Conseil puis ratifiée par les Parlements nationaux, à emprunter ces fonds au nom de l'Union européenne.

240. Le programme plus important est intitulé « Facilité pour la reprise et la résilience ». Dans une moindre mesure, des financements sont également accordés en faveur de la cohésion et des territoires de l'Europe, à travers le programme « REACT-EU » destiné à remédier aux conséquences de la crise au moyen d'une relance économique verte, numérique et résiliente ; mais également au titre des programmes ou fonds spécifiques déjà existants comme le « fonds pour une transition juste », le « fonds pour le développement rural », le fonds « InvestEU », le fonds « Horizon 2020 » et enfin le fonds « RescUE ».

241. Francesco MARTUCCI, « La crise de la Covid-19 et le changement de paradigme financier induit par le plan de relance » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 497.

242. Article 310 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

en place, en sus d'une simplification du système de financement européen<sup>243</sup>, un nouveau système de ressources propres fondé sur la création de nouvelles recettes. Suite à la décision modificative du 14 décembre 2020<sup>244</sup>, le financement de l'Union européenne est désormais également assuré par une nouvelle ressource propre fondée sur le poids des déchets d'emballages plastiques non recyclés. En pratique, il s'agit d'appliquer un taux de 0,80 euro par kilogramme de déchets plastiques non recyclés, dont le poids est calculé par la différence entre le poids total des déchets d'emballages plastiques émis moins le poids des déchets d'emballages plastiques recyclés, selon les statistiques publiées par Eurostat. Alors même que la réunion extraordinaire du Conseil définissait cette contribution comme étant « composée d'une part des recettes provenant d'une contribution nationale calculée en fonction du poids des déchets d'emballages en plastique non recyclés », les États membres ne sont finalement pas tenus de prélever une taxe nationale sur les déchets plastiques dont les recettes seraient affectées à l'Union européenne. Malgré l'avancée politique notable que marque la création de cette nouvelle ressource, elle ne reflète pas l'exercice d'une compétence fiscale européenne dont elle tirerait le pouvoir de lever l'impôt. Au mieux, il s'agit de l'expression financière de la compétence que détient l'Union européenne dans le domaine de l'environnement. Le montant de cette contribution vient en diminution du montant de la ressource RNB versée par les États membres, faisant de la « taxe plastique », une simple « modulation des contributions nationales au titre de la ressource RNB en fonction du taux de recyclage et non une réelle ressource propre »<sup>245</sup>.

**704.** En fin de compte, si l'« on peut ainsi parfois assimiler le système financier communautaire au fédéralisme budgétaire et fiscal »<sup>246</sup>, l'Union européenne se singularise des organisations fédérales classiques en ce sens que « l'autonomie financière de la Communauté ne s'identifie pas et ne peut pas se mesurer à l'autonomie fiscale »<sup>247</sup>. L'évolution récente du financement européen marque un tournant politique important pour l'Union européenne,

---

243. C'est à cette occasion que le Conseil européen s'est accordé sur une simplification de la méthode de calcul de la ressource ressource TVA.

244. Décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil, du 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, *JOUE* L n°424, 15 décembre 2020, pp. 1-10.

245. Jean-François HUSSON, au nom de la commission des finances, *le projet de loi, adopté par l'Assemblée nationale après engagement de la procédure accélérée, autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom*, Rapport, Sénat, n°306, 27 janvier 2021, p. 28.

246. Jean-François BOUDET, « Les compétences budgétaires du Parlement européen relèvent-elles d'une démarche constitutionnelle ? », *Les petites affiches* 2015, n° 116, p. 65.

247. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 56.

notamment dans la mise en œuvre d'une solidarité financière entre les États membres<sup>248</sup>. En effet, l'augmentation significative du budget européen permet, en plus de renforcer le financement de certaines politiques européennes, d'envisager ce dernier comme un outil de redistribution des richesses et de stabilisation économique<sup>249</sup> au niveau européen, dont l'exercice par l'Union européenne d'une compétence fiscale faciliterait la mise en œuvre.

## 2. La création de ressources propres de nature fiscale

**705. La place discutée de l'impôt dans le financement du budget européen.** Dans l'ensemble des États, y compris les modèles fédéraux, la fiscalité est intrinsèquement liée à la nécessité de financer les dépenses publiques. Dès lors, « la composante fiscale de l'autonomie financière ne peut donc se comprendre qu'en relation avec la question de l'autonomie budgétaire »<sup>250</sup> du fait de la « fonction (uniquement) budgétaire de l'impôt »<sup>251</sup>. L'évolution du budget européen et notamment des dépenses qu'il permettra repose désormais essentiellement sur l'impôt. L'importance des volumes financiers engagés par le plan de relance et dans le cadre du budget pluriannuel, combiné à la règle de l'équilibre budgétaire, a été l'occasion pour la Commission européenne de proposer, en sus de la contribution sur les emballages plastiques non recyclés, la création de nouvelles ressources propres, dont certaines de nature fiscale<sup>252</sup>. Lors de sa réunion extraordinaire de juillet 2020, le Conseil européen s'est entendu sur la possibilité de mettre en place plusieurs nouvelles ressources propres, dont un système d'échange de quotas d'émission carbone<sup>253</sup>, un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, une

---

248. Jean-Victor LOUIS, « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne » in *La solidarité dans l'Union européenne. Éléments constitutionnels et matériels*, sous la dir. de Chahira BOUTAYEB, Dalloz, Paris, 2011, pp. 107-124.

249. Christian VALENDUC, « L'harmonisation fiscale et la construction européenne », *Courrier hebdomadaire du CRISP* 1994, n° 16, p. 16.

250. Katia BLAIRON, « De l'autonomie fiscale des entités fédérées à la théorie du fédéralisme fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 12.

251. Patrick SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, Paris, 2016, 1002 p., para. 35.

252. COMMISSION EUROPÉENNE, Le budget de l'Union : moteur du plan de relance pour l'Europe, 25 mai 2020, COM(2020) 442 Final.

253. La Commission européenne avait déjà fait des propositions à ce sujet. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 2 juin 1992, instaurant une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et sur l'énergie, 92/C1196-01 ; COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition modifiée de directive du Conseil, du 10 mai 1995, instaurant une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et sur l'énergie, COM (95) 172 final ; COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 13 mars 2011, modifiant la directive 2003/96/CE du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, COM (2011) 169.



redevance sur le numérique<sup>254</sup>, mais aussi une taxe sur les transactions financières<sup>255</sup>. Finalement, la première proposition présentée en 2021 par la Commission européenne<sup>256</sup> retient la création des deux ressources propres à vocation environnementale, mais abandonne l'imposition sur le secteur numérique au profit d'une ressource fondée sur la réforme internationale de l'imposition des sociétés intervenue dans le cadre de l'accord multilatéral de l'OCDE/G20<sup>257</sup>. Si l'évolution fiscale du budget européen reste envisagée, sa mise en œuvre demeure pour le moment limitée.

**706.** Au regard de leurs caractéristiques techniques, les deux nouvelles ressources environnementales dont la création est envisagée ne sont pas des ressources fiscales. Bien que la Commission propose qu'une partie des recettes provenant de l'échange de quotas d'émission de l'UE et du mécanisme d'ajustement carbone aux frontières<sup>258</sup> soient directement affectées au budget européen, il n'est pas possible d'identifier, à travers ces ressources, un prélèvement obligatoire requis des particuliers en fonction de leur capacité contributive, qui témoignerait du caractère fiscal de ces ressources, et reprendrait les caractéristiques juridiques de l'impôt. En pratique, il s'agit de combiner à la politique de tarification pratiquée dans le cadre du système d'échange de quotas d'émission de CO<sub>2</sub> sur le marché européen, une politique de tarification du carbone des produits importés. Ainsi, malgré la finalité financière de ces nouvelles ressources, l'objectif n'est pas fiscal, mais purement environnemental et doit permettre à l'Union européenne d'atteindre la « neutralité carbone ». À l'image des ressources propres actuelles, l'Union européenne ne possédera pas de créance fiscale sur les contribuables, dont l'existence supposerait l'exercice d'une compétence fiscale européenne dans le cadre d'un fédéralisme fiscal européen.

---

254. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 21 mars 2018, établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, COM (2018) 147 final et COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 21 mars 2018, concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM (2018) 148 final.

255. Commission européenne, Proposition de directive du Conseil établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE, 28 septembre 2011 : Doc. COM (2011) 594 final et COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 14 février 2013, mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières, COM (2013) 71 final.

256. Cette proposition fait suite à l'engagement pris par la Commission dans le cadre de l'accord interinstitutionnel comportant une feuille de route en vue de la mise en place de nouvelles ressources propres. V. Accord interinstitutionnel entre le Parlement européen, le Conseil de l'Union européenne et la Commission européenne, du 16 décembre 2020, relatif à la discipline budgétaire, la coopération en matière budgétaire et la bonne gestion financière, ainsi que sur de nouvelles ressources propres, comportant une feuille de route en vue de la mise en place de nouvelles ressources propres, JOUE L n°433 I, 22 décembre 2020, p. 28 à 46.

257. Xavier OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 5<sup>e</sup> éd., Stämpfli, Berne, 2022, p. 531 et suiv.

258. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil, du 14 juillet 2021, établissant un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, COM(2021) 564 final

**707.** Contrairement aux deux premières, la troisième ressource propre proposée par la Commission européenne devrait prendre la qualification d'un prélèvement fiscal, puisqu'il s'agit dans le cadre de la réattribution des droits d'imposition sur le bénéfice des grandes entreprises multinationales, d'attribuer 15% de montant de ce bénéfice, au financement de l'Union européenne. Il s'agit de prélever à un taux défini au niveau européen, une partie du bénéfice résiduel des multinationales, dont les modalités de détermination seront également définies au niveau européen<sup>259</sup>. Dans ces conditions, cette ressource s'apparenterait, selon la définition de l'impôt donnée par Gaston Jèze à une « prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »<sup>260</sup> de l'Union européenne. Pour autant, si le prélèvement sur les bénéfices résiduels devenait la source fiscale de l'autonomie financière européenne, confirmant l'existence d'un fédéralisme financier européen, en l'absence d'une véritable compétence fiscale attribuée à l'Union européenne, il ne répondrait pas *stricto sensu* à la création d'un véritable impôt européen fondé, dans le cadre d'un fédéralisme fiscal européen, sur un pouvoir autonome des autorités européennes de lever l'impôt, et d'en déterminer les modalités, autrement dit, sur un consentement européen de l'impôt.

**708. Des ressources propres de nature fiscale permettant l'identification d'un contribuable européen.** L'Union européenne reste largement dépendante des États membres en ce qui concerne la création de nouvelles ressources propres. Selon les dispositions de l'article 311 du TFUE, « le Conseil, statuant conformément à une procédure législative spéciale, à l'unanimité et après consultation du Parlement européen, adopte une décision fixant les dispositions applicables au système des ressources propres de l'Union. Il est possible, dans ce cadre, d'établir de nouvelles catégories de ressources propres ou d'abroger une catégorie existante. Cette décision n'entre en vigueur qu'après son approbation par les États membres, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives ». Comme l'explique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « dans ces conditions, il est certain que tant qu'aucune compétence fiscale et qu'aucun pouvoir fiscal n'auront été conférés aux autorités européennes, les États membres pourront toujours décider de ne doter le budget de l'Union d'aucune ressource ou de ne pas s'acquitter de leurs contributions »<sup>261</sup>. De l'avis du Professeur Francesco Martucci, cette situation explique la portée limitée de la révision de la décision sur les ressources propres intervenue en 2020, puisque « ce qu'entend faire la Commission n'est rien d'autre que de lever

---

259. Pour ce faire l'Union européenne doit proposer une directive dans le courant de l'année 2022.

260. Gaston JÈZE, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 4<sup>e</sup> éd., XXXVII, M. Giard & E. Brière, Paris, 1910, 988 p.; Olivier NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2008, n° 1, pp. 139-152.

261. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 155.

des impôts pour permettre le remboursement des emprunts ayant financé les subventions aux États. L'issue n'est autre que celle du serpent de mer de l'impôt européen »<sup>262</sup>.

Seuls les États membres peuvent, à l'unanimité, autoriser l'Union européenne à créer<sup>263</sup>, puis percevoir des recettes fiscales. En cas d'accord unanime, il s'agit finalement pour les États membres d'habiliter l'Union européenne à exercer une compétence fiscale normative permettant la création de prélèvements fiscaux. En retour, l'Union européenne pourrait disposer d'une autonomie fiscale limitée à l'étendue du pouvoir fiscal qu'elle est juridiquement habilitée à exercer dans le cadre de cette compétence. À ce sujet, la doctrine a distingué deux types d'autonomie : « l'autonomie pouvoir », qui correspond à « la liberté de fixer les règles applicables aux impôts » et « l'autonomie ressource » qui correspond à « la part des recettes dans le budget »<sup>264</sup>. L'Union européenne disposerait ainsi, d'une autonomie fiscale, certes limitée, mais complète. La création de prélèvements fiscaux européens serait une évolution majeure dans le sens de la mise en place d'un fédéralisme politique. Comme l'explique Monsieur Théodore Georgopoulos, « symboliquement, il est certain que cela créerait un lien direct entre l'Union et l'assujetti à l'impôt dans des conditions qui, dans une logique de mimétisme constitutionnel rappellerait la qualité de contribuable dans une structure fédérale »<sup>265</sup>. Une fois la difficulté de recueillir l'unanimité des États membres franchie, les contribuables nationaux deviendraient également des contribuables européens redevables d'un impôt dont le bénéficiaire des recettes serait l'Union européenne. La relation contraignante qui unit les contribuables aux États membres à partir du consentement de l'impôt, ne serait plus exclusive, mais dépasserait les frontières nationales pour se recréer au sein d'un espace politique et géographique plus large. On comprend ainsi la réticence des États membres à voter des ressources propres de nature fiscale puisque cela reviendrait, d'une certaine manière, à reconnaître une souveraineté fiscale à l'Union européenne, au sens où elle disposerait « d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles, d'une part une autonomie technique, d'autre part une exclusivité d'application dans le territoire en question »<sup>266</sup>. L'impôt européen, en plus de soutenir l'évolution fiscale du budget européen, pourrait motiver une évolution politique plus globale de l'Union européenne et concurrencer les fondements démocratiques de l'impôt

---

262. Francesco MARTUCCI, « La crise de la Covid-19 et le changement de paradigme financier induit par le plan de relance » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 508.

263. C'est notamment le cas à travers les procédures d'harmonisation prévue aux articles 113 et 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

264. Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 231.

265. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 520.

266. Gilbert TIXIER et Guy GEST, *Droit fiscal international*, 2<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 1990, p. 15.

inhérent à la citoyenneté dont l'État tire la légitimité de son pouvoir.

**709. Des ressources propres de nature fiscale dépendantes des États membres.** Ce risque doit pourtant être nuancé. Malgré l'autonomie fiscale acquise par l'Union européenne, celle-ci ne disposerait pas réellement d'un pouvoir fiscal propre, l'exercice de sa compétence, restant attaché au vote unanime des États membres, c'est-à-dire à l'exercice de leur souveraineté politique. Conformément aux principes fondant les démocraties modernes, la légitimité politique du pouvoir fiscal repose sur le postulat de départ selon lequel « les impôts ne peuvent être établis légitimement que par le consentement du peuple ou ses représentants »<sup>267</sup>. La création de prélèvements fiscaux européens, en plus d'alimenter le budget européen en recettes fiscales, doit emporter l'« instauration d'un mécanisme européen de consentement de l'impôt, qui devrait idéalement être exercé par une instance démocratiquement élue telle que le Parlement européen »<sup>268</sup>. Cela supposerait la dévolution explicite d'une compétence fiscale à l'Union européenne impliquant, en plus de l'attribution de ressources fiscales au budget européen, la liberté pour le Parlement européen de fixer les règles applicables à ces nouvelles ressources. À l'instar des systèmes fédéraux, l'autorité européenne qui vote les dépenses serait la même que celle qui vote les recettes, mettant fin à l'ambiguïté selon laquelle « les parlements nationaux votent des recettes qui financent des dépenses qu'ils ne maîtrisent pas, tandis que le Parlement européen vote des dépenses sans avoir à se soucier de leur financement »<sup>269</sup>. À défaut, « situation de "représentation sans impôt" »<sup>270</sup> se transformerait en situation d'« impôt sans représentation directe ». Elle correspondrait à celle décrite par le Professeur Francesco Martucci d'un « impôt (...) communautarisé (...). Dans cette perspective, l'impôt européen constituerait uniquement une ressource propre de l'Union européenne. Son institution serait tributaire de l'application de la décision "ressources propres" »<sup>271</sup>. En définitive, le fédéra-

---

267. Jean-Jaques ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*, 1755, 78 p.

268. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 569. Certes, le Parlement européen tient déjà un rôle dans la procédure de création des ressources propres puisqu'il rend un avis dont le Conseil doit tenir compte dans l'élaboration de sa décision sur les ressources propres. Toutefois, l'implication politique du citoyen européen demeure très éloignée de la conception classique du principe politique de consentement de l'impôt.

269. Suite à ce constat, Nicolas Brehon s'interroge d'ailleurs sur la possibilité de construire une véritable citoyenneté européenne sur un paradoxe, puisqu'il en résulte pour les citoyens européens « un découplage entre les dépenses européennes, vaguement connues, et leur financement, totalement ignoré ». V. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 168. et 169.

270. Bernard CASTAGNÈDE, « Souveraineté fiscale et Union européenne », *Revue française de finances publiques* 2002, n° 80, p. 59. cité par Andreas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale infra-étatique », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, p. 594.

271. Francesco MARTUCCI, *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2016, p. 205.

lisme fiscal européen, pour être complet, doit permettre l'attribution par les États membres d'une compétence fiscale à l'Union européenne, qu'elle soit à même d'exercer librement sur le fondement d'un consentement européen de l'impôt.

## **B. L'hypothèse d'une autonomie fiscale limitée à la zone euro**

**710.** Face aux réticences que soulève la concrétisation d'un fédéralisme fiscal européen, cette question peut *a minima* être discutée à l'échelle de la zone euro. Bien que la « monnaie unique européenne évoque une revendication de "statut d'État" et de "culture commune" »<sup>272</sup>, l'union économique et monétaire ne s'est pas accompagnée du développement d'une politique fiscale européenne propre à la zone euro. Devant les difficultés nées de ce déséquilibre, l'attribution d'une compétence fiscale à la zone euro pourrait fonder la création d'un budget de la zone euro alimenté par des ressources propres de nature fiscale (1) et dont la légitimité démocratique devrait être assurée (2). Il en résulterait, dans un premier temps, la concrétisation d'un fédéralisme fiscal de la zone euro.

### **1. La création d'un budget de la zone euro soutenu par la fiscalité**

**711. Union monétaire détachée de la politique fiscale.** La politique économique et budgétaire de la zone euro repose principalement sur trois objectifs : assurer l'équilibre budgétaire, éviter les déficits excessifs, et enfin corriger les déséquilibres macro-économiques<sup>273</sup>. À l'inverse des unions monétaires attachées à des gouvernements de type fédéraux<sup>274</sup>, l'Union économique et monétaire ne dispose pas d'une capacité fiscale centrale et permanente puisque les États membres contrôlent toujours l'essentiel de la fiscalité. En effet, depuis la création de l'Euro, aucune avancée décisive n'a été faite dans le sens de l'attribution d'une compétence

---

272. Cris SHORE, « The euro crisis and European citizenship : The euro 2001-2012-celebration or commemoration ? », *Anthropology Today* 2012, 28, n° 2, p. 6 : « Correspondingly, a single European currency is evocative of a claim to 'statehood' and "common culture" ». Traduction par nos soins.

273. A ce titre l'Union économique et monétaire repose principalement sur la mise en oeuvre de la politique européenne de stabilité et de croissance, d'un mécanisme européen de stabilité et la création d'une union bancaire. Chacune de ces politiques implique le transfert d'un certain nombre de compétences à l'Union européenne, notamment en matière de surveillance et de supervision. V. Frédéric ALLEMAND et Francesco MARTUCCI, « La légitimité démocratique de la gouvernance économique européenne : la mutation de la fonction parlementaire », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 115-131.

274. Robert Alexander MUNDELL, « A theory of optimum currency areas », *The American economic review* 1961, 51, n° 4, pp. 657-665 ; Agnès BENASSY-QUÉRÉ, « Le paradoxe de Mundell », *Revue française d'économie* 2003, 18, n° 2, pp. 3-33 ; Anne-Christelle OTT et Benjamin VIGNOLLES, « Qu'est-ce qu'une zone monétaire optimale ? », *Regards croisés sur l'économie* 2012, n° 1, pp. 31-32. Une étude comparative de treize fédérations montre que même dans les fédérations les plus décentralisées, environ la moitié des dépenses publiques totales sont dépensées par le gouvernement fédéral. V. Carlo COTTARELLI et Martine GUERGUIL, *Designing a European Fiscal Union. Lessons from the Experience of Fiscal Federations*, 1<sup>re</sup> éd., Routledge, Londres, 2014, 270 p.

fiscale à l'Union européenne, alors même que « les analystes de la construction européenne, dans leur majorité, considèrent que le fédéralisme monétaire devrait trouver un correspondant dans un fédéralisme fiscal »<sup>275</sup>.

La question de la mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal est inhérente à l'organisation monétaire européenne. Le transfert du pouvoir régalién de battre monnaie<sup>276</sup> à l'Union européenne implique, selon la théorie des zones monétaires optimales<sup>277</sup>, de s'interroger sur la nécessité de transférer une compétence fiscale à l'Union européenne, dont la nature régaliénne s'exprime, à travers le pouvoir de lever l'impôt<sup>278</sup>. En effet, « si l'harmonisation fiscale émane de l'union économique et monétaire de la même manière que l'union économique et monétaire émane de la création du marché unique, alors un autre domaine central de l'État sera adopté au niveau européen »<sup>279</sup>. Parmi les propositions énoncées par la Commission en 2012 dans sa communication sur l'approfondissement de l'Union économique et monétaire figure celle de « créer un nouveau pouvoir d'imposition au niveau de l'UE, ou un pouvoir permettant d'augmenter les recettes en empruntant sur les marchés »<sup>280</sup>. Elle estime qu'une union budgétaire et économique complète « disposerait d'un budget central important tirant en grande partie ses ressources d'un pouvoir d'imposition autonome et ciblé et de la possibilité pour

275. Robert BOYER, « Réforme des procédures européennes et croissance », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 102. A ce sujet les auteurs Jeffrey David Sachs et Xavier Sala-i-Martin considèrent qu'une union monétaire peut être risquée si elle n'est pas accompagnée par le développement d'un système de fédéralisme fiscal. V. Xavier SALA-I-MARTIN et Jeffrey D SACHS, « Fiscal federalism and optimum currency areas : evidence for Europe from the United States », *C.E.P.R. Discussion Papers* 1991, n° 632. Pour un argumentaire contraire V. Dominique BUREAU et Paul CHAMPSAUR, « European economic integration : where do we stand », *American Economic Review* 1992, 82, n° 2, pp. 88-103.

276. Le Professeur Annie Gruber considère d'ailleurs que s'« il est incontestable que si la monnaie est un symbole de souveraineté par excellence, la mise en place d'une monnaie unique, l'euro, apporte une importante plus-value politique à l'Union européenne, avec une véritable structure fédérale dans la zone dite de l'Euroland (11 États) ». V. Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, p. 11.

277. Robert Alexander MUNDELL, « A theory of optimum currency areas », *The American economic review* 1961, 51, n° 4, pp. 657-665. V. aussi. Peter B. KENEN, « The theory of optimum currency areas : an eclectic view » in *Essays in International Economics*, Princeton University Press, Princeton, 2019, pp. 163-182 ; Ronald I MCKINNON, « Optimum currency areas », *The American economic review* 1963, 53, n° 4, pp. 717-725 ; Barry EICHENGREEN, « Is Europe an optimum currency area ? » in *The European Community after 1992*, Springer, Berlin, 1992, pp. 138-161.

278. Pour certains auteurs la compétence monétaire ne relève pas de la même sphère politique que la compétence fiscale. Cette thèse est notamment soutenue par Patrick De Freminet, pour qui « la monnaie relève du monde de l'international, du pouvoir régalién (le roi bat monnaie) alors que la fiscalité est de la compétence du législateur. Il y a là deux mondes réellement différents ». V. Patrick de FREMINET, « A défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », *Les Petites affiches* 2002, n° 97, p. 42.

279. Andreas HEINEMANN-GRUDER, *Federalism doomed? : European federalism between integration and separation*, Berghahn Books, New York, 2002, p. 53 : « If fiscal harmonization emanates from economic and monetary union in the way that economic and monetary union emanate from the creation of the single market, then yet another core area of statehood will be embraced at the European level ». Traduction par nos soins.

280. COMMISSION EUROPÉENNE, Projet détaillé pour une Union économique et monétaire véritable et approfondie. Lancer un débat européen, 28 novembre 2012, COM(2012) 777 final, p. 36.

l'UE d'émettre de la dette souveraine, ainsi que dans le cadre d'une souveraineté exercée en commun, à grande échelle, en ce qui concerne la politique économique au niveau de l'UE. Le Parlement européen disposerait alors de pouvoirs renforcés de colégislation concernant cette imposition autonome et assurerait le contrôle démocratique nécessaire de toutes les décisions prises par l'exécutif de l'UE. »<sup>281</sup>.

**712. Un budget insuffisant pour la prise en charge la stabilisation économique.** L'exercice exclusivement national de la compétence fiscale crée une déconnexion entre la politique monétaire et la politique budgétaire européenne, puisque cette dernière n'a pas la capacité de soutenir la politique monétaire notamment en cas de choc économique affectant un ou plusieurs membres de la zone monétaire. En effet, « la théorie classique du fédéralisme budgétaire a identifié deux raisons pour lesquelles une union monétaire devrait avoir une politique budgétaire centralisée : la stabilisation des chocs symétriques et asymétriques et la redistribution du revenu »<sup>282</sup>. Or, en l'absence de compétence fiscale européenne, le budget européen n'a pas la capacité financière suffisante pour assurer ces deux fonctions, comme c'est le cas dans les unions monétaires de type fédéral. Comme le constate Monsieur Pierre-Alain Muet, si « le budget communautaire doit être équilibré, il ne peut jouer aucun rôle de stabilisation économique. Celui-ci devra être assuré par les budgets nationaux alors même que la politique monétaire est centralisée »<sup>283</sup>. De plus, le budget européen ne peut pas atténuer certains effets économiques négatifs par le biais d'une redistribution financière à l'échelle de la zone euro. La capacité budgétaire de l'Union européenne, et particulièrement de la zone euro, reste donc très limitée. Cette faiblesse est également déplorée par la Commission européenne pour qui « en l'absence d'une capacité budgétaire centrale assortie d'éléments de stabilisation, la capacité de piloter l'orientation budgétaire de la zone euro était limitée. En outre, le cadre budgétaire n'a pas suffisamment préservé le niveau de l'investissement public pendant les périodes d'assainissement budgétaire, alors que les finances publiques ne sont pas devenues plus propices à la croissance »<sup>284</sup>.

---

281. *Ibid*, p. 43.

282. Stefan COLLIGNON, « Le fédéralisme budgétaire dans la zone euro » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, Paris, 2004, p. 146. V. aussi Andreas HEINEMANN-GRUDER, *Federalism doomed ? : European federalism between integration and separation*, Berghahn Books, New York, 2002, p. 50 et suiv.. Sur la question particulière de la stabilisation macro-économique au sein de l'Union européenne, V. aussi Francesco MARTUCCI, *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2016, 1274 p., spé p. 1019.

283. Pierre-Alain MUET, « Union monétaire et fédéralisme », *Revue de l'OFCE* 1995, 55, n° 1, p. 153.

284. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, à la Banque centrale européenne, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, du 19 octobre, l'économie de l'UE après la COVID-19 : implications pour la gouvernance économique, COM(2021) 662 final. La communication attire également l'attention sur la complexité des règles budgétaires de l'UE, et notamment sur la multiplicité des indicateurs et le recours à des variables non observables.

**713.** L'adoption en juillet 2020 du nouveau cadre budgétaire 2021-2027 pour l'Union européenne, et du programme « *Next Generation EU* » à partir duquel les États membres se sont entendus sur la souscription, auprès du marché, de prêts européens qui devront pour partie être remboursés par des impôts européens, témoigne de l'évolution fédérale de la politique économique et budgétaire européenne. Toutefois, en l'absence de l'attribution par les États membres d'une véritable compétence fiscale à l'Union européenne, elle ne fait pas du budget européen un outil structurel pérenne de stabilisation, sur lequel l'Union économique et monétaire pourrait directement s'appuyer. Le caractère limité dans le temps du plan de relance « *Next Generation* » le confirme.

**714. Les effets fiscaux du mécanisme européen de stabilité.** La difficulté repose sur le juste équilibre à trouver entre l'autonomie fiscale et budgétaire des États membres et l'absorption des chocs économiques dans la zone euro, ces deux objectifs étant liés et devant être menés conjointement au niveau national et européen. Le mécanisme européen de stabilité,<sup>285</sup> dont la ratification a été contestée devant la Cour constitutionnelle allemande<sup>286</sup>, a pour but de préserver la stabilité financière de la zone euro. Pour cela, il fonctionne comme un fonds permettant l'émission d'obligations et d'autres titres de créance sur les marchés de capitaux, afin d'aider financièrement les États membres de la zone euro en difficulté<sup>287</sup>. Bien qu'il dispose de fonds propres, il est principalement financé par le budget des États membres en proportion de leur PIB. Malgré l'approfondissement de l'Union économique et monétaire grâce, notamment, à une supervision macroéconomique et budgétaire des États membres, l'actuel budget européen ne dispose pas des outils techniques et des ressources nécessaires pour assurer directement ce rôle. En contrepartie de cette aide, les États membres de la zone euro doivent adopter des mesures précises, notamment un programme d'ajustement macroéconomique. Ils ont l'obligation de respecter le pacte de stabilité et de croissance, dont l'objectif est de coordonner les politiques budgétaires nationales et d'éviter l'apparition de déficits budgétaires excessifs. Le respect de cet engagement impose aux États de la zone euro d'avoir à terme des budgets proches de l'équilibre ou excédentaires. Pour cela, « les États membres

---

285. Un accord modifiant le traité instituant le mécanisme européen de stabilité a été signé par les États de la zone euro les 27 janvier et 8 février 2021.

286. Les principales préoccupations portées devant le *Bundesverfassungsgericht* étaient la préservation de l'autonomie budgétaire du Parlement allemand, qui aurait été mise en cause par à la fois le MES et le pacte budgétaire et l'étendue des obligations financières de l'Allemagne vis-à-vis des mécanismes d'aide financière. V. Susanne K. SCHMIDT, « A sense of déjà vu? The FCC's preliminary European stability mechanism verdict », *German Law Journal* 2013, 14, n° 1, pp. 1-19.

287. Francesco MARTUCCI, « Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance, Traité instituant le mécanisme européen de stabilité. Le droit international public au secours de l'UEM », *Revue des affaires européennes* 2012, n° 4, pp. 717-731.



évitent les déficits publics excessifs »<sup>288</sup>. Même si les États membres conservent l'exclusivité de leur compétence fiscale, les règles budgétaires européennes, et notamment la conditionnalité de l'aide permise par le mécanisme européen de stabilité, peuvent paradoxalement avoir des conséquences sur les politiques fiscales des États membres, lesquelles deviennent la principale variable d'ajustement budgétaire. À ce titre, Monsieur Damian Chalmers considère que « des finances publiques saines exigent que les emprunts soient limités et que le problème de la dette accumulée soit résolu, ce qui exerce une pression à la hausse sur les niveaux d'imposition et une pression à la baisse sur les niveaux de protection sociale »<sup>289</sup>. Sans contredire ce constat, le Professeur Katarina Pantazatou estime cependant que les effets de la discipline budgétaire sur les fiscalités nationales sont largement liés à l'existence d'une concurrence fiscale au sein de la zone euro. Selon elle, « la crise a ainsi démontré qu'il existe une possibilité d'augmentation forcée des taux d'imposition pour les juridictions fiscales les plus faibles qui en ont besoin, émanant non pas d'un cadre juridique plus strict, mais plutôt des "perdants" traditionnels des pressions de la concurrence fiscale, comme l'Allemagne et la France. La possibilité que nous soyons poussés vers une réduction de facto de la concurrence fiscale initiée politiquement n'est pas impossible, d'autant plus que les "bénéficiaires" traditionnels de la concurrence fiscale sont des États dont les économies vulnérables sont dans le besoin »<sup>290</sup>.

L'appartenance à l'Union économique et monétaire européenne peut, par le biais des règles de gouvernance économique qu'elle impose, exercer une contrainte sur les fiscalités nationales, dont il ressort la difficulté à coordonner et harmoniser cette politique au niveau européen du fait de « l'hétérogénéité des États membres de l'Union européenne du point de vue économique, social et idéologique »<sup>291</sup>. Ainsi, « la gouvernance économique se distingue par sa complexité institutionnelle et par les incidences économiques, sociales et financières de premier ordre des mesures prises dans son champ pour les dix-huit États membres de la zone

---

288. Article 126 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

289. Damian CHALMERS, « The European redistributive state and a European law of struggle », *European Law Journal* 2012, 18, n° 5, p. 669 : « sound public finances require borrowing to be limited and the problem of accumulated debt to be remedied, thereby putting upward pressure on levels of taxation and downward pressure on levels of welfare provision ». Traduction par nos soins. V. aussi Jürgen VON HAGEN et Barry EICHENGREEN, « Federalism, fiscal restraints, and European monetary union », *The American Economic Review* 1996, 86, n° 2, pp. 134-138.

290. Katerina PANTAZATOU, « 'No taxation without representation' or 'No representation without taxation' ? In search of democratic legitimacy for taxation in the post-crisis EU », *Revue critique trimestrielle de jurisprudence et de législation* 2018, 101, n° 3, p. 253 : « The crisis thus demonstrated that there is a possibility of a forced increase of tax rates for the lowest tax jurisdictions in need, not emanating from a stricter legal framework but rather from the traditional 'losers' of tax competition pressures, like Germany and France. The possibility that we are driven towards a politically initiated de facto curtailment of tax competition is not impossible, in particular since the traditional 'beneficiaries' of tax competition are States with vulnerable economies in need of financial assistance ». Traduction par nos soins.

291. Stéphanie NOVAK, « Le grand retour des États ? », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 19.

euro, leurs opérateurs économiques et leurs 330 millions de citoyens européens »<sup>292</sup>.

**715. La création discutée d'un budget de la zone euro.** Ces difficultés nécessitent « de s'interroger sur le fait de savoir si on ne pourrait pas avancer vers une structure plus fédérale pour l'UEM en renforçant certains éléments à caractère économique et politique »<sup>293</sup>. Pour cela, bien qu'elle cristallise le débat européen, car « il s'agit d'une question qui touche au cœur de la prise de décision politique et qui concerne l'embryon d'une entité politique européenne »<sup>294</sup>, la possibilité de créer un budget propre à la zone euro a émergé. L'idée de construire, par le biais d'un budget spécifique, un cadre macroéconomique stable et efficace à l'échelle de la zone euro n'est pas nouvelle. L'hypothèse développée notamment par le couple franco-allemand est « de donner à la zone euro une compétence budgétaire en plus des budgets nationaux afin d'améliorer (la) capacité à faire jouer les stabilisateurs économiques et à adapter (la) politique budgétaire au cycle économique »<sup>295</sup>. En d'autres termes, il s'agit de se détacher de l'actuel « modèle " hybride " avec des politiques budgétaires essentiellement nationales, mais décidées de manière concertée »<sup>296</sup>, et de centraliser au niveau de la zone euro une partie de la politique budgétaire européenne, par la création d'un budget de la zone euro.

**716.** C'est dans cette perspective que les négociations entreprises par les ministres des Finances de l'Eurogroupe ont abouti le 13 juin 2019 à un accord sur la création d'un instrument budgétaire pour la compétitivité et la convergence (IBCC). Cet instrument, dont l'entrée en vigueur était initialement prévue pour 2021, est conçu comme un outil budgétaire propre à la zone euro. Il s'agit d'une enveloppe budgétaire à laquelle les États membres de la zone euro peuvent avoir accès, après l'accord des institutions européennes et notamment de la Commission européenne, afin de financer des réformes structurelles et des investissements publics. Si symboliquement la création d'un tel instrument « constitue la première réelle avancée vers

---

292. Frédéric ALLEMAND et Francesco MARTUCCI, « La légitimité démocratique de la gouvernance économique européenne : la mutation de la fonction parlementaire », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 118.

293. Sophie BAZIADOLY, « Quelles leçons et quelles réponses à la crise actuelle ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 134, p. 275.

294. Frans VANISTENDAEL, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, n° 3, p. 142 : « *the conditions required to make a successful Euro in a European monetary union require a framework for the effective macro-economic decision making, that strikes at the heart of political decision making and the carries with it the embryo of a European political entity* ». Traduction par nos soins.

295. Propositions du ministre français de l'Économie, de l'Industrie et du Numérique, Emmanuel Macron et de son homologue allemand Sigmar Gabriel, publiées dans la presse le 4 juin 2015 cité par Michel BOUVIER, « Le citoyen, la gouvernance financière publique et les mutations du politique », *Revue française de finances publiques* 2016, 135, p. 9. En ce sens, V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 169 et suiv.

296. Agnès BÉNASSY-QUÉRÉ, Xavier RAGOT et Guntram WOLFF, « Quelle union budgétaire pour la zone euro ? », *Notes du conseil d'analyse économique* 2016, n° 29, p. 4.

un budget fédéral en zone euro »<sup>297</sup>, ses caractéristiques s'éloignent largement de celles d'un véritable budget fédéral. Tout d'abord, le volume financier proposé demeure limité<sup>298</sup> et n'a pas pour vocation de financer au niveau européen, des politiques sociales ou des services publics, mais de renforcer la croissance et la compétitivité des États membres de la zone euro. Cet outil ne dispose d'aucune autonomie, notamment fiscale, puisqu'il est alimenté par les contributions financières des États membres de la zone euro<sup>299</sup> et rattaché au budget général de l'Union européenne. Finalement, cet instrument ne s'est pas concrétisé, mais ses fonctions ont été intégrées dans l'instrument « facilité pour la reprise et la résilience » du plan de relance « *NextGeneration* » voté suite à la crise pandémique. Pour autant, la durée limitée dans le temps des outils mis en œuvre dans le cadre de ce plan de relance, ne permet pas d'y voir l'instauration d'un nouvel outil de gouvernance économique permanent et spécifique à la zone euro.

**717. Une union fiscale de la zone euro.** L'établissement d'un véritable budget de la zone euro impose pour se concrétiser de répondre à l'image des budgets fédéraux, aux fonctions de stabilisation macroéconomique et de redistribution, ce qui nécessite d'approfondir l'intégration fiscale au niveau de la zone euro<sup>300</sup>. Le degré d'intégration doit dépendre des objectifs poursuivis<sup>301</sup>. En effet, « pour être efficace, une politique de stabilisation à l'échelle de la zone euro tout entière nécessite inévitablement une coordination des politiques de dépenses et de fiscalité nationales »<sup>302</sup>. L'ajout d'une fonction redistributive, en impliquant des transferts financiers au sein de la zone euro afin de réduire les inégalités économiques et sociales entre les différents États membres, impose de dépasser la méthode de la coordination. Comme l'explique le Professeur Katerina Pantazatou, « l'intégration budgétaire, dans sa forme minimale, prendrait très probablement la forme d'une coopération alors qu'une "union fiscale" pourrait impliquer non seulement un budget de l'UE et des transferts fiscaux entre les États membres à des fins de redistribution, mais aussi un taux d'imposition, une assiette fiscale et

---

297. Abdoul NDIAYE, « Vers un budget fédéral pour la zone euro ? », *Revue française de finances publiques* 2019, n° 147, pp. 235-239.

298. Dans sa proposition la Commission prévoyait une enveloppe de 25 milliards d'euros, dont environ 17 milliards seraient alloués aux 19 pays de la zone euro.

299. *supra*.

300. Pour y parvenir la doctrine a principalement mise en avant deux options : l'introduction d'un système intégré d'impôts et de transferts à l'échelle de l'Union européenne qui remplacerait partiellement ou totalement les systèmes nationaux existants ou l'introduction d'une péréquation fiscale entre les États membres. En ce sens, V. Olivier BARGAIN et al., « Fiscal union in Europe? Redistributive and stabilizing effects of a European tax-benefit system and fiscal equalization mechanism », *Economic Policy* 2013, 28, n° 75, pp. 375-422.

301. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 47.

302. Guntram B WOLFF et Gregory CLAEYS, « Vers la création d'un mécanisme de stabilisation pour la zone euro ? », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 95-110.

un système fiscal commun en général. Une union budgétaire à part entière nécessiterait, par conséquent, le développement d'une capacité plus forte au niveau européen, capable de gérer les interdépendances économiques, et, en fin de compte, le développement au niveau de la zone euro d'un organe budgétaire, tel qu'un bureau du Trésor »<sup>303</sup>. La création d'un véritable budget de la zone euro impose une méthode d'intégration fiscale davantage contraignante que la simple coopération, dont la finalité devrait être la reconnaissance d'une compétence fiscale européenne dont l'exercice serait limité à la zone euro et permettrait la création de ressources propres de nature fiscale<sup>304</sup> allouées au budget de la zone euro. Sans s'étendre à l'ensemble de l'Union européenne, la zone euro bénéficierait d'une autonomie budgétaire et fiscale. Ainsi limité à la zone euro, le partage par les États membres de leur compétence fiscale avec l'Union européenne, peut être envisagé plus facilement et pourrait aboutir à la création d'un impôt de la zone euro à travers l'exercice, dans ce cadre politique limité, d'un pouvoir de consentement de l'impôt<sup>305</sup>.

## 2. La légitimité démocratique de la zone euro par l'impôt

### 718. Financement par l'impôt du budget de la zone euro et représentation parlementaire.

La concrétisation d'un fédéralisme fiscal limité à la zone euro permettrait, par le biais de l'intégration fiscale, de mettre en œuvre au niveau européen une politique budgétaire complémentaire de la politique monétaire européenne. En raison du lien politique particulier qui

---

303. Katerina PANTAZATOU, « 'No taxation without representation' or 'No representation without taxation' ? In search of democratic legitimacy for taxation in the post-crisis EU », *Revue critique trimestrielle de jurisprudence et de législation* 2018, 101, n° 3, p. 259 : « Fiscal integration in its minimal form, would most likely take the form of fiscal cooperation whereas a 'fiscal union' would possibly imply not only an EU fiscal budget and fiscal transfers between Member States with a redistributive purpose, but also a common tax rate, tax base and tax system in general. A fully-fledged fiscal union would, consequently, necessitate the development of a stronger capacity at the European level, capable to manage economic interdependencies, and ultimately the development at the euro area level of a fiscal body, such as a treasury office ». Traduction par nos soins.

304. R Daniel KELEMEN et Isabelle RICHET, « Une gouvernance fédérale : mort et résurrection », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 139.

305. A l'instar du projet d'instrument budgétaire de convergence et de compétitivité, il est également possible d'envisager un modèle calqué sur le financement actuel du budget européen et ne reposant, non pas sur des ressources de nature fiscale, mais sur des contributions versées directement par les États membres de la zone euro. A ce sujet la doctrine explique qu'« un Trésor de la zone euro suppose qu'il ait à disposition des moyens financiers de nature à lui permettre de mener une politique budgétaire active et autonome de celle des États membres. Concernant les ressources, trois types sont en théorie possibles, pouvant bien entendu s'additionner : transferts des États membres ; création d'impôts européens ; émission de dette. Les transferts sont la solution la plus simple n'impliquant pas de passer par une révision des traités : en effet, le budget de l'Union est fondé principalement sur de tels transferts. Les problèmes sont plus de nature politique : les transferts rendent le budget de la zone euro dépendant des États membres qui peuvent réviser le montant de leurs transferts en fonction de leurs propres soucis budgétaires. Faire reposer un budget de la zone euro sur les contributions des États membres risque donc de restreindre considérablement les marges de manœuvre d'un Trésor européen ». V. en ce sens, Laurent PAUL, Samuel DE LEMOS PEIXOTO et Pierre ECOCHARD, « Un Trésor de la zone euro : le pilier manquant de l'Union Monétaire ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 310.

se noue entre les États et les citoyens à travers la fiscalité, la création d'un budget de la zone euro reposant sur une autonomie fiscale, « irait bien au-delà des politiques de stabilisation, en touchant le cœur des préférences des États membres, qui sont ancrées dans l'histoire de chaque pays »<sup>306</sup>, au risque de susciter la réticence de ces derniers. Au-delà des difficultés d'ordre théorique, cette évolution soulèverait aussi des difficultés pratiques puisque « l'idée d'un budget fédéral pour la zone euro se heurte à trois grandes objections : la taille, l'efficacité et l'aléa moral »<sup>307</sup>.

**719.** Pour être efficace, le budget de la zone euro devrait être de taille suffisante, ce qui implique logiquement qu'il soit alimenté par des ressources propres de nature fiscale, c'est-à-dire par un impôt de la zone euro. Cette évolution impose de « créer l'architecture institutionnelle à même de garantir la légitimité démocratique »<sup>308</sup>, de la zone euro. En effet, la nature fiscale de ces ressources nécessiterait, selon l'adage démocratique, « *no taxation without representation* », qu'elles soient consenties par les citoyens de la zone euro à travers une représentation parlementaire. Ainsi, « la conception des procédures de prise de décision dans l'UEM et la gouvernance économique de l'UE doit veiller à ce que les points de vue et les intérêts des personnes concernées par ces décisions puissent potentiellement influencer les choix politiques effectués »<sup>309</sup>. Dans ces conditions, il convient de faire le lien entre la création d'un budget de la zone euro et l'identification d'un organe parlementaire au sein de la zone euro à qui, conformément aux principes démocratiques, serait attribuée une compétence fiscale. L'approfondissement de l'Union économique et monétaire doit donc être accompagné d'une évolution institutionnelle. En effet, « la constitution d'un gouvernement économique de la zone euro serait indispensable au regard de la très forte interdépendance économique que généreraient les prémices d'un fédéralisme budgétaire conjuguées à la gestion centralisée de l'euro »<sup>310</sup>.

**720. Consentement de l'impôt par les députés de la zone euro membre du Parlement européen.** Raisonnablement, l'évolution politique de la zone euro pourrait s'appuyer sur l'organisation institutionnelle actuelle de l'Union européenne, en attribuant dans le cadre de la

---

306. Agnès BÉNASSY-QUÉRÉ, Xavier RAGOT et Guntram WOLFF, « Quelle union budgétaire pour la zone euro ? », *Notes du conseil d'analyse économique* 2016, n° 29, p. 4.

307. *Ibid.*, p. 11.

308. Laurent PAUL, Samuel DE LEMOS PEIXOTO et Pierre ECOCHARD, « Un Trésor de la zone euro : le pilier manquant de l'Union Monétaire ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 307.

309. Katerina PANTAZATOU, « 'No taxation without representation' or 'No representation without taxation' ? In search of democratic legitimacy for taxation in the post-crisis EU », *Revue critique trimestrielle de jurisprudence et de législation* 2018, 101, n° 3, p. 255.

310. Olivier CLERC, « La genèse du fédéralisme économique américain. Quel enseignement pour l'Europe contemporaine ? » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2013, p. 81.

politique budgétaire de la zone euro une compétence fiscale au Parlement européen. Pour cela, une formation parlementaire limitée aux seuls représentants élus des pays membres de la zone euro pourrait se constituer au sein du Parlement européen, à partir d'une révision des traités conformément à la procédure ordinaire prévue à l'article 48 du TUE<sup>311</sup>. Autrement dit, il s'agirait d'étendre la portée du mandat politique que les députés européens de la zone euro tiennent des élections européennes, en leur attribuant un droit de vote sur les questions intéressant spécifiquement la zone euro. Outre l'impossibilité pour les représentants des États membres hors de la zone euro de prendre part aux décisions budgétaires<sup>312</sup>, il faudrait alors garantir le maintien d'une représentation équitable des pays membres de la zone euro. Actuellement le nombre de représentants de chaque État membre varie en fonction du nombre d'habitants selon un principe de proportionnalité dégressive. Plus la population du pays est importante, plus le nombre de députés européens est élevé, tout en respectant un nombre de sièges compris entre six au minimum et quatre-vingt-seize au maximum. Dans ces conditions, en se limitant à réunir, au sein d'une formation parlementaire annexe dédiée à la zone euro, les députés européens qui siègent déjà au Parlement européen, le ratio de représentation évoluerait dans des proportions inadaptées. Face à cette difficulté, Monsieur Bernard Barthalay affirme que « l'union budgétaire de la zone euro exige, pour créer une représentation uniforme qui lui soit propre à partir du Parlement européen : une révision du traité pour redéfinir la répartition des sièges et choisir un mode de scrutin uniforme »<sup>313</sup>. À défaut, une partie de la doctrine envisage également la possibilité que les députés européens élus dans les États membres de la zone euro puissent se réunir au sein de sous-commissions elles-mêmes organisées au sein des commissions européennes déjà existantes<sup>314</sup>, pour discuter ensemble des sujets particulièrement liés à l'Union économique et monétaire<sup>315</sup>. Dans les deux cas, la création d'un budget

---

311. Jean-Claude PIRIS, *The future of Europe : towards a two-speed EU ?*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011, 175 p. et Frédéric ALLEMAND et Francesco MARTUCCI, « La légitimité démocratique de la gouvernance économique européenne : la mutation de la fonction parlementaire », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 115-131.

312. Dans sa thèse sur la gouvernance économique européenne Madame Louise Fromont propose de relativiser cette impossibilité en organisant le fonctionnement de cette nouvelle assemblée parlementaire de la zone euro sur le modèle du Conseil ECOFIN. Ainsi, « au sein du Parlement européen, de nouvelles responsabilités intéressant la zone euro (comme, par exemple, le vote d'un budget) pourraient faire l'objet d'un travail en commission entre des députés émanant des États membres de la zone euro, puis d'une discussion en plénière rassemblant tous les députés européens mais seuls les députés émanant de la zone euro disposeraient d'un droit de vote ». p. 662.

313. Bernard BARTHALAY, « Une souveraineté fédérale pour la zone euro », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 177.

314. La commission « budget » ou la commission « affaires économiques et monétaires » pourrait accueillir ces sous commissions.

315. Jean-Claude PIRIS, *The future of Europe : towards a two-speed EU ?*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011, 175 p. et Frédéric ALLEMAND et Francesco MARTUCCI, « La légitimité démocratique de la gouvernance économique européenne : la mutation de la fonction parlementaire », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 115-131.

de la zone euro implique l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne afin de permettre aux parlementaires de la zone euro d'élaborer et de contrôler la politique fiscale, c'est-à-dire de voter les ressources et les dépenses.

**721. Consentement de l'impôt par les députés européens membres d'un Parlement européen de la zone euro.** De manière plus ambitieuse, il est également possible d'envisager la création d'une institution parlementaire spécifique à la zone euro, dont l'organisation ne se confondrait pas avec l'actuel Parlement européen et qui siègerait de manière permanente. Cette évolution ne pourrait se faire à traités constants et nécessiterait que les États membres de la zone euro se mettent d'accord, sur les modalités juridiques de cette nouvelle organisation politique à travers une profonde révision des traités existants, voire la rédaction d'un nouveau traité de la zone euro<sup>316</sup>, qui deviendrait le fondement constitutionnel d'une organisation démocratique de la zone euro. À ce titre, dans leur traité de démocratisation de l'Europe, Stéphanie Hennette, Thomas Piketty, Guillaume Sacriste et Antoine Vauchez proposent une assemblée parlementaire composée à la fois de représentants issus des Parlements nationaux et de représentants issus du Parlement européen<sup>317</sup>. Les Parlements nationaux et le Parlement européen seraient associés conjointement à la définition et au contrôle de la politique fiscale de la zone euro. Cette association serait une bonne réponse au déséquilibre institutionnel actuel né de l'approfondissement de l'intégration fiscale européenne et selon lequel la compétence fiscale des Parlements nationaux est affaiblie, sans que les fonctions du Parlement européen dans ce domaine aient, pour autant, été revalorisées. Enfin, il serait également possible d'envisager la mise en place d'un scrutin indépendant de celui des élections européennes générales, par lequel seraient désignés les membres de cette nouvelle assemblée. Le principe de séparation des pouvoirs imposerait également que la création d'un organe parlementaire de la zone euro soit complétée par l'identification d'un pouvoir exécutif propre à la zone euro.

Effectivement, « un Trésor de la zone euro suppose la création d'un véritable exécutif de la zone euro qui serait responsable devant un organe parlementaire votant le budget »<sup>318</sup>. La fonction exécutive pourrait alors être exercée par un ministère des Finances de la zone euro<sup>319</sup>,

---

316. Frans VANISTENDAEL, « Democratic Taxation : Necessity or Utopia for Euroland », *Intertax* 2018, 46, n° 4, pp. 342-351.

317. Stéphanie HENNETTE et al., *Pour un traité de démocratisation de l'Europe*, Éditions du Seuil, Paris, 2017, p. 31. et 32.

318. Laurent PAUL, Samuel DE LEMOS PEIXOTO et Pierre ECOCHARD, « Un Trésor de la zone euro : le pilier manquant de l'Union Monétaire ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 3.

319. A ce titre, Monsieur Dominique Perrut propose la création d'un poste de Ministre de l'Économie et des Finances de la zone euro calqué sur le schéma déjà en place pour les Affaires étrangères. Il s'agirait pour cela de fusionner les fonctions de Vice-président de la Commission en charge de l'euro et de Président de l'Eurogroupe. En pratique il suffirait de modifier le protocole 14 sur l'Eurogroupe annexé aux Traités. V. Dominique Perrut, Rapport sur « La relance européenne post-Covid face aux enjeux des transitions et de l'équité », Confrontation

ayant pour compétence la supervision économique et budgétaire des États membres de la zone euro.

**722. La question de la représentation de l'intérêt des citoyens européens non membres de la zone euro.** En pratique, les effets d'une telle évolution s'étendraient au-delà de la zone euro. La création d'un budget de la zone euro, s'il permettait de mener une politique budgétaire et fiscale autonome et dissociée du reste de l'Union européenne, aurait forcément une incidence sur l'ensemble des États membres de l'Union européenne. Ce phénomène pourrait particulièrement se révéler à travers la fiscalité, du fait de la portée fiscale des libertés de circulation, et du respect du principe de non-discrimination, au risque d'accentuer les effets de la concurrence fiscale dans l'Union européenne. La politique fiscale consentie par les citoyens de la zone euro aurait une influence sur les politiques fiscales des États européens non membres de la zone euro, sans, dans ce cas, avoir été consentie par l'ensemble des citoyens européens. Il en résulterait un déséquilibre dans la relation politique qui unirait l'Union européenne à ses citoyens par le biais de la fiscalité, et l'impossibilité de voir émerger une réelle citoyenneté fiscale européenne du fait d'une politique fiscale européenne davantage subie que consentie pour une partie des citoyens européens. Outre les risques d'une Europe à « plusieurs vitesses » ou à « géométrie variable » évoqués par la doctrine<sup>320</sup>, une telle évolution nécessite de répondre à la question de l'inclusion de l'ensemble des citoyens européens dans ce nouveau processus décisionnel, notamment en matière fiscale. Tout d'abord, parce que les députés européens sont censés représenter les intérêts de l'ensemble des citoyens européens. Or, la création d'une représentation parlementaire spécifique, *a fortiori* si elle est organisée au sein du Parlement européen, conduirait à ne représenter qu'une partie des citoyens de l'Union européenne, ceux de la zone euro, aux dépens de l'intérêt de l'ensemble des citoyens européens. De surcroît, l'intérêt de l'ensemble des citoyens européens, notamment en matière de fiscalité, ne correspondrait pas forcément avec l'intérêt des citoyens européens de la zone euro, ce qui pourrait, sur certaines questions économiques transversales, créer un déséquilibre politique aux dépens de l'égalité et du lien social entre l'ensemble des citoyens européens. Ensuite, car au-delà de la concrétisation d'un fédéralisme fiscal, l'évolution politique de l'Union européenne dépendra de la réponse à cette question. En effet, comme l'indique le Professeur Edouard Dubout, « il est possible de considérer que l'égalité fédérée des États membres de l'Union européenne demeure la règle quoique davantage sous forme d'objectif que de condition à la participation

---

Europe, 2022.

320. Agnès BÉNASSY-QUÉRÉ, Xavier RAGOT et Guntram WOLFF, « Quelle union budgétaire pour la zone euro ? », *Notes du conseil d'analyse économique* 2016, n° 29, p. 3, R Daniel KELEMEN et Isabelle RICHET, « Une gouvernance fédérale : mort et résurrection », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 148 et Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 168.



à l'Union »<sup>321</sup>. Dès lors, l'approfondissement politique de l'Union économique et monétaire ne peut être conçu que comme une transition permettant « un pas en avant audacieux vers l'établissement d'une véritable "union politique", transformant finalement l'Union (...) en une réelle fédération »<sup>322</sup>. À ce sujet, le Professeur Annie Gruber estime que les fondements juridiques de cette nouvelle organisation entre les États membres de la zone euro pourraient « déjà comprendre tous les éléments de la future Fédération »<sup>323</sup>, pour, par la suite, agir comme « le "noyau" d'une constitution de la Fédération »<sup>324</sup>. En définitive, la reconnaissance d'un fédéralisme fiscal limité à la zone euro donnerait l'impulsion à la création d'un impôt européen qui s'imposerait par la suite, à l'ensemble de l'Union européenne, et à partir duquel serait reconnue l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne confirmant la vocation politique fédérale de l'Union européenne.

---

321. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 170.

322. R Daniel KELEMEN et Isabelle RICHET, « Une gouvernance fédérale : mort et résurrection », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 139.

323. Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, p. 11.

324. *Ibid.*, p. 11.

## Conclusion du Chapitre 1

723. Même si la désignation de la forme politique de l'Union européenne reste imprécise, l'étude des relations économiques qu'entretient cette dernière avec les États membres, et leurs conséquences en matière fiscale, révèlent les contours d'un fédéralisme fiscal européen sous-jacent, dont les effets se déploient à partir du marché intérieur, mais aussi de la citoyenneté européenne. Une évolution fédérale des rapports fiscaux entre les différents niveaux institutionnels modifierait l'équilibre entre l'autonomie fiscale des États membres et l'allocation des ressources au sein de l'Union européenne, et permettrait l'identification d'une répartition implicite de la compétence fiscale entre ces deux ordres juridiques, fondée sur le respect des principes d'autonomie et de participation.

724. L'achèvement du fédéralisme fiscal européen impose la reconnaissance constitutionnelle d'une compétence fiscale à l'Union européenne. Le système fédéral européen reposerait de la sorte sur une répartition explicite de la compétence fiscale qui impliquerait que les États membres, comme l'Union européenne, disposent du pouvoir de lever l'impôt. Cette évolution matérialiserait l'autonomie fiscale de l'Union européenne en lui permettant de bénéficier du produit des impôts qu'elle aurait désormais la compétence de créer. L'Union européenne disposerait de « véritable » ressources propres de nature fiscale. En effet, en l'absence de compétence fiscale européenne, et malgré une évolution significative du financement de l'Union européenne, ces dernières prennent aujourd'hui principalement la forme de contributions étatiques. Leur création et leur modification sont soumises au vote à l'unanimité du Conseil. Il en résulte deux conséquences. D'une part, l'Union européenne demeure dépendante des transferts financiers des États membres vers son budget. D'autre part, les citoyens nationaux ne sont impliqués que très indirectement dans le financement et les citoyens européens ne le sont pas du tout.

725. L'effacement du citoyen dans les relations financières qui se nouent entre l'Union européenne et les États membres se conçoit au regard de la protection de la souveraineté des États membres. Le consentement de l'impôt scelle le caractère obligatoire du prélèvement

qui s'impose au contribuable, ce qui implique un rapport d'autorité, entre ce dernier et l'entité politique bénéficiaire du produit de l'imposition. La compétence européenne de créer un impôt scellerait un lien direct entre son redevable et l'Union européenne, dont il ressortirait l'identification d'un contribuable européen sur lequel l'Union européenne exercerait son autorité politique. En effet, l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne devrait être accompagnée d'une évolution du processus décisionnel en matière fiscale permettant l'association du Parlement européen au vote de l'impôt, dont dépendrait la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne. Ce processus, même s'il était dans un premier temps limité à la zone euro, ouvrirait la voie à une évolution politique de l'Union européenne. À l'achèvement du fédéralisme fiscal européen s'adosserait ainsi la concrétisation du fédéralisme politique européen. L'Union européenne pourrait désormais disposer de ressources dont elle aurait la pleine maîtrise et dont le montant serait cohérent avec les compétences qu'elle doit exercer et les objectifs qu'elle doit poursuivre. Il s'agit de penser la fiscalité européenne non plus comme une politique uniquement au service d'un espace économique commun, mais comme une politique participant au fonctionnement d'une communauté politique fédérale dont les citoyens européens sont les membres.

## Chapitre 2

# L'impôt européen comme affirmation d'une citoyenneté fiscale européenne

726. La création d'un impôt européen est une question récurrente, mais controversée. Une nouvelle fois posée dans le cadre des modalités de remboursement du plan de relance européen voté pour faire face aux effets de la crise pandémique, la concrétisation d'un impôt européen, si elle se précise, soulève encore de nombreuses difficultés. L'impôt est une notion à la signification politique très importante : pour les États membres qui doivent se procurer des recettes fiscales afin de financer les dépenses publiques liées à leurs activités et pour les citoyens qui doivent collectivement constater la nécessité de ces dépenses puis leur financement par l'impôt. Le consentement de l'impôt favorise l'accomplissement volontaire par les citoyens, et désormais plus largement les contribuables, de leur devoir fiscal. Dans ces conditions, le paiement de l'impôt matérialise, selon les principes attachés à la construction de nos démocraties modernes, le lien d'appartenance à l'État.

727. À l'inverse des États membres, la citoyenneté européenne, même si elle produit des effets sur l'obligation fiscale nationale, ne fonde et ne justifie pas la perception d'un impôt européen par l'Union européenne. Dès lors, le droit de l'Union européenne implique un affaiblissement de la portée politique du consentement national de l'impôt<sup>1</sup>, qui n'est pas compensé par l'existence d'un consentement européen de l'impôt. À ce titre, s'il est prévu par l'article 311 du TFUE la possibilité de créer de nouvelles catégories de ressources propres<sup>2</sup>, cette

---

1. *Supra.*

2. Selon l'article 311, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « le Conseil, statuant conformément à une procédure législative spéciale, à l'unanimité et après consultation du Parlement européen, adopte une décision fixant les dispositions applicables au système des ressources propres de l'Union. Il est possible, dans ce cadre, d'établir de nouvelles catégories de ressources propres ou d'abroger une catégorie existante. Cette décision n'entre en vigueur qu'après son approbation par les États membres, conformément à

possibilité, et la procédure qui l'accompagne, repose principalement sur les États membres et ne fait pas intervenir directement les citoyens européens par le biais de leurs représentants. Elle ne relève pas de l'exercice par le Parlement européen d'une compétence fiscale, dont il pourrait être tiré l'existence d'un consentement de l'impôt européen.

**728.** Cette situation témoigne du refus des États membres de transférer une compétence fiscale à l'Union européenne, c'est-à-dire le droit de décider librement de créer un impôt en son nom, qu'elle aurait le pouvoir de lever à travers la mise en œuvre matérielle de sa compétence. En effet, malgré les effets inéluctables de l'application du droit de l'Union européenne sur la portée politique du consentement de l'impôt, les États membres protègent vigoureusement l'exclusivité du pouvoir fiscal qu'ils détiennent sur les contribuables, justifiant paradoxalement que les citoyens soient, au niveau européen, largement écartés du processus politique commandant la décision fiscale. Pourtant, « au regard du rôle qu'elle doit jouer, l'Union européenne peut légitimement souhaiter bénéficier de l'autonomie financière et ne plus dépendre des contributions que les États membres acceptent de lui allouer »<sup>3</sup>. Dans ces conditions, la concrétisation du processus fédéral européen<sup>4</sup> permet, tout autant qu'elle l'impose, l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne, dont il résulterait de l'exercice par le Parlement européen, la création d'un impôt européen garantissant la perception de recettes fiscales au profit du budget européen.

**729.** Apparaît ici l'idée que la citoyenneté européenne pourrait fonder l'existence d'un impôt européen, à partir de l'établissement d'un consentement de l'impôt européen (Section I). La légitimité de l'Union européenne à agir en matière fiscale serait donc établie par le biais d'une citoyenneté fiscale européenne, à partir de laquelle se formerait un lien politique entre l'Union européenne et ses citoyens, mais aussi entre les citoyens européens eux-mêmes. À l'évidence, l'intensité de cette relation dépendrait alors des modalités juridiques de l'impôt européen consenti (Section II).

---

leurs règles constitutionnelles respectives ».

3. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81.

4. A ce sujet Patrick de Freminet pointe le paradoxe selon lequel il est difficile de « faire du fédéralisme avec des impôts nationaux ». V. Patrick de FREMINET, « La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », *Revue de Droit fiscal* 2007, n° 27. Dans le même sens, Michel Aujean fait un parallèle entre la construction européenne et celle des États-Unis. Selon lui, « il est intéressant de comparer cette situation et ses origines avec ce qui s'est passé au États-Unis à la fin du XVIIIe siècle. Contrairement à l'Union européenne (UE), la Fédération s'est dotée d'une fiscalité directe (impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés) harmonisée au niveau de l'État fédéral ». V. Michel AUJEAN, « La politique fiscale européenne », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, p. 239.

## Section I L'établissement d'un consentement de l'impôt européen

**730.** Les enjeux de l'établissement d'un consentement de l'impôt européen sont d'autant plus importants qu'ils mettent en jeu le fondement constitutionnel de la compétence et du pouvoir fiscal dont disposent les Parlements nationaux en tant que représentants des citoyens, faisant de la fiscalité un attribut essentiel de la souveraineté politique des États membres. Le respect de la souveraineté des États membres s'oppose, selon eux, à l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne dont dépendrait l'exercice d'un pouvoir fiscal européen. En effet, l'existence d'un consentement de l'impôt européen supposerait la reconnaissance d'une souveraineté fiscale à l'Union européenne, c'est-à-dire la capacité d'exercer une compétence fiscale et pouvoir la mettre en œuvre<sup>5</sup>. Cette évolution ne s'oppose pas, néanmoins, au respect de la souveraineté politique des États membres et au maintien du consentement national de l'impôt. En effet, mesurant l'importance du principe de consentement de l'impôt, en tant que principe de légitimité politique et juridique, l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne peut uniquement dépendre de la volonté collective des citoyens nationaux (§1) et son exercice de la volonté collective des citoyens européens (§2).

### §1. L'attribution par les citoyens nationaux d'une compétence fiscale à l'Union européenne

**731.** Le constat selon lequel l'évolution fiscale de l'Union européenne se heurte à la volonté des États membres de protéger leur souveraineté fiscale n'est pas inédit dans la littérature scientifique<sup>6</sup>. Pour autant, la distinction doctrinale des notions de souveraineté politique et de souveraineté fiscale permet de dépasser cette difficulté. La souveraineté des États membres correspond, selon la formule classique attribuée à Georg Jellinek à « la compétence de la compétence », alors que la souveraineté fiscale « ne regroupe, d'un point de vue notionnel, qu'une

---

5. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 21. à 39 et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 9.

6. V. par exemple, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p. ; Marilyne SADOWSKY, *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Larcier, Bruxelles, 2013, 616 p. ; Sjoerd DOUMA, *Optimization of tax sovereignty and free movement*, 21, IBFD, Amsterdam, 2011, 292 p. ; Mathieu ISENBAERT, *EC law and the sovereignty of the member states in direct taxation*, 19, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2010, 904 p.

compétence et un pouvoir »<sup>7</sup>. Le souverain dispose de la compétence d'exercer certaines compétences, mais également d'attribuer certaines compétences à une autre autorité (et de les lui reprendre), c'est-à-dire de limiter l'exercice de sa propre compétence dans certains domaines. Dans ces conditions, la mise en œuvre de la souveraineté politique en tant que fondement de la compétence fiscale européenne (A) peut permettre d'envisager son exercice au niveau européen, à travers la reconnaissance d'une souveraineté fiscale partagée entre les États et l'Union européenne, et exercée en commun au niveau européen (B).

## A. L'exercice la souveraineté politique, fondement de la compétence fiscale européenne

**732.** La création d'un impôt européen *stricto sensu* devrait idéalement être précédée de l'attribution explicite d'une compétence fiscale à l'Union européenne. D'un point de vue politique, une révision du traité s'impose, afin de témoigner de l'implication des citoyens nationaux dans la reconnaissance d'une compétence fiscale à l'Union européenne (2), les dispositions juridiques actuelles étant insuffisantes pour parvenir à la création d'un véritable impôt européen (1).

### 1. Les insuffisances juridiques du Traité

**733. Des États membres désireux de préserver leur puissance politique en matière fiscale.** Si, comme l'affirme le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « le droit fiscal est le droit de l'État »<sup>8</sup>, c'est avant toute chose parce que c'est à travers le consentement de l'impôt que les citoyens à travers leurs représentants acceptent explicitement la levée du prélèvement obligatoire qui pèse sur eux et désormais plus largement sur l'ensemble des contribuables. Du consentement de l'impôt l'État tire la légitimité de son pouvoir fiscal, faisant de l'impôt, « non seulement la marque fondamentale de la souveraineté, mais aussi l'instrument privilégié de la

---

7. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, pp. 60-68. Cette définition proposée par le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte reprend celle des Professeurs Tixier et Guy Gest selon laquelle « une entité territoriale déterminée, bénéficiant ou non de la souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles, d'une part une autonomie technique, d'autre par une exclusivité d'application dans le territoire en question ». V. Gilbert TIXIER et Guy GEST, *Droit fiscal international*, 2<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 1990, p. 15. cité par Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 35.

8. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 61.

souveraineté »<sup>9</sup>. Dans ces conditions, s'interroger sur la finalité d'un impôt européen conduit inéluctablement à discuter de la finalité de l'impôt au niveau national et ainsi « celles de l'État lui-même, car si l'impôt n'est qu'un instrument au service de l'organisation collective, il est un élément déterminant et un révélateur de la puissance de l'État »<sup>10</sup>. À ce stade, la politique fiscale européenne reste largement limitée par la crainte des États membres de voir remise en cause la puissance politique qu'ils détiennent grâce à l'impôt, et par delà leur souveraineté politique.

**734.** L'examen des dispositions du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne en témoigne largement. S'il est en principe possible, à partir des dispositions existantes, de créer des ressources propres européennes de nature fiscale, c'est-à-dire un impôt européen,<sup>11</sup> la mise en œuvre de ces articles est conditionnée à la règle de l'unanimité. L'adoption de nouvelles ressources propres prévues par l'article 311 du TFUE<sup>12</sup>, l'harmonisation de la fiscalité indirecte prévue par l'article 113<sup>13</sup> et enfin l'harmonisation de la fiscalité directe prévue par l'article 115<sup>14</sup> dépendent du vote à l'unanimité du Conseil<sup>15</sup>. La fiscalité confirme « la position privilégiée des gouvernements nationaux dans la plupart des prises de décision de

---

9. Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 229. En ce sens, V. aussi Jacques BUISSON, « Impôt et souveraineté », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, pp. 25-31.

10. Robert HERTZOG, « La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante », *Revue de Droit fiscal* 2006, n° 24.

11. A ce sujet, V. par exemple, Jean-François BOUDET, « Les compétences budgétaires du Parlement européen relèvent-elles d'une démarche constitutionnelle? », *Les petites affiches* 2015, n° 116, p. 67.; Francesco MARTUCCI, *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2016, p. 205. et Edoardo TRAVERSA, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, p. 331. à 333.

12. Selon l'article 311, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Le Conseil, statuant conformément à une procédure législative spéciale, à l'unanimité et après consultation du Parlement européen, adopte une décision fixant les dispositions applicables au système des ressources propres de l'Union. Il est possible, dans ce cadre, d'établir de nouvelles catégories de ressources propres ou d'abroger une catégorie existante. Cette décision n'entre en vigueur qu'après son approbation par les États membres, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives ».

13. Selon l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ».

14. Selon l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».

15. De manière plus spécifique, l'article 192 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne peut également servir de fondement à l'adoption de dispositions fiscales en matière environnementale.



l'UE »<sup>16</sup>. Les représentants des citoyens européens ne jouent qu'un rôle secondaire dans la politique fiscale européenne, puisque conformément à l'application de la procédure législative spéciale, le Conseil est le seul législateur, le Parlement européen ne jouant qu'un rôle consultatif, limitant largement son influence<sup>17</sup>.

**735. L'implication très limitée, voire inexistante, des citoyens dans la décision fiscale européenne.** En plus d'en fonder la légalité, cette organisation garantit une forme de légitimité de la décision européenne en matière fiscale auprès des citoyens nationaux par le biais des États membres. À cet égard, il faut relever avec Monsieur Bernard Barthalay qu'« il est admis de longue date que l'Union européenne repose sur deux principes concurrents de légitimité : une légitimité démocratique (les citoyens) et une légitimité historique (les États). Cette dualité trouve son expression dans une double représentation : celle du peuple et celle des États »<sup>18</sup>. En matière de fiscalité, c'est la « légitimité historique » des États membres qui prévaut. L'article 311 prévoyant la création de nouvelles ressources propres impose bien l'approbation des Parlements nationaux, c'est-à-dire la participation des citoyens à travers leurs représentants nationaux, mais ce n'est qu'après que la décision ait été unanimement votée par le Conseil. Ainsi, « toute réforme sur le financement requiert l'unanimité. Les règles actuelles de financement sont marquées par une extrême prudence et les " trois verrous " (décision du seul Conseil + unanimité + approbation par les parlements nationaux) révèlent les réticences des États membres à abandonner la moindre parcelle de pouvoir dans le domaine de la fiscalité et du financement du budget communautaire »<sup>19</sup>. Les citoyens ne sont impliqués qu'indirectement, en tant que membres politiques de leurs États, dans la décision fiscale européenne. Ceci tient à ce que la légitimité de la relation contraignante qui unit les contribuables aux États membres se fonde et se justifie grâce au consentement de l'impôt, c'est-à-dire à partir des citoyens. Souhaitant préserver l'exclusivité de cette relation, dont dépend le monopole des États membres dans la perception des recettes fiscales, le citoyen n'apparaît pas directement au niveau européen. Le faire apparaître à ce niveau permettrait la création d'un lien direct entre l'Union européenne et les citoyens européens à partir duquel se construirait la légitimité politique de l'autonomie fiscale de l'Union européenne, ce à quoi les États membres sont résolument opposés.

---

16. Andrew MORAVCSIK, « Le mythe du déficit démocratique européen », *Raisons politiques* 2003, n° 2, p. 104.

17. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 265.

18. Bernard BARTHALAY, « Une souveraineté fédérale pour la zone euro », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 173.

19. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 172.

**736. Exclusion des citoyens européens de la décision fiscale par le biais de la procédure législative spéciale.** En faisant dépendre la légitimité de la politique fiscale européenne uniquement de la décision du Conseil, c'est finalement la volonté des citoyens en tant que membres d'un État membre qui peut s'affirmer, sans laisser de place à la volonté des citoyens en tant que membres de l'Union européenne. À ce titre, ces dispositions ne relèvent pas, en tant que telles, de l'existence d'un principe européen de consentement de l'impôt, qui pourrait fonder l'acceptation individuelle d'un impôt européen par les contribuables eux-mêmes<sup>20</sup>. Sans une évolution significative des Traités, la création d'un impôt européen si elle se fondait sur l'application combinée des seules dispositions existantes (articles 113, 115, 192 et 311 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne) relevant de la procédure législative spéciale resterait dépendante des États membres et échapperait largement aux citoyens européens. Dans ces conditions, la légalité de l'impôt européen serait assurée, mais sa légitimité politique serait discutable. Alors même que cette ressource s'imposerait aux contribuables européens, elle ne serait pas directement légitimée par les citoyens européens eux-mêmes, mais seulement indirectement par les citoyens nationaux lors de la ratification par les Parlements nationaux de la décision ressource propre du Conseil. La détermination de ses modalités, c'est-à-dire l'adoption de règles d'assiette et de taux communes, à partir de la procédure d'harmonisation prévue par le traité, échapperait largement aux citoyens européens. Dans ces conditions, la légitimité politique de l'impôt européen risquerait de ne pas être suffisante pour garantir son acceptation par ceux qui y sont soumis, écartant l'émergence d'un véritable contrat social européen fondé sur l'impôt. Le lien entre l'Union européenne et les contribuables peinerait à se matérialiser. Un décalage en résulterait entre un impôt européen qui incomberait à des contribuables principalement perçus comme des contribuables nationaux.

**737.** À ce stade, la règle de l'unanimité agit comme un droit de veto des États membres, qui, s'il protège la souveraineté fiscale nationale, ne permet pas aux autorités européennes de créer librement au profit de l'Union européenne un prélèvement fiscal européen<sup>21</sup>. En effet, « plutôt que de déléguer les fonctions de l'État des institutions supranationales, les auteurs

---

20. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, 270 p. et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 293.

21. La Commission européenne considère d'ailleurs que la règle de l'unanimité n'est plus adaptée à ce que doit être le processus décisionnel européen en matière de fiscalité. Selon ses termes, « les nouveaux défis qui ont fait leur apparition, dans l'UE et le reste du monde, ont mis en évidence les limites, tant au niveau de l'UE qu'au niveau national, de l'unanimité en matière de politique fiscale. Aujourd'hui, dans le contexte d'une UE élargie, moderne et plus intégrée, une approche purement nationale de la fiscalité ne fonctionne plus et l'unanimité est un processus décisionnel qui n'est ni pratique ni efficace. Les intérêts nationaux et les intérêts communs sont interdépendants ». V. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, du 15 janvier 2019, Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union, COM(2019) 8 final, p. 1-2.

des traités ont multiplié depuis Maastricht, les techniques qui permettent d'éviter, autant que possible, les " transferts de souveraineté " »<sup>22</sup>. Au regard de ce constat, il apparaît que l'article 311 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne permet davantage de transférer à l'Union européenne des ressources de nature fiscale en provenance des budgets nationaux<sup>23</sup>, que de créer un véritable impôt européen dont les recettes seraient directement affectées au budget européen. Il en va de même concernant les procédures d'harmonisation prévues par traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Si l'accord unanime des États membres peut permettre l'harmonisation de certains impôts au niveau européen, comme c'est le cas pour la TVA<sup>24</sup>, dans la mesure où aucune contrainte n'est exercée par l'Union européenne sur leurs redevables, ces impositions restent des impôts nationaux. Il en résulte que l'intégration fiscale négative, accomplie grâce aux libertés économiques, l'emporte sur l'intégration fiscale positive qui procède de la volonté politique du Conseil où siègent les États membres en tant que représentants des citoyens nationaux.

**738.** En matière fiscale, la règle de l'unanimité déséquilibre le rapport politique entre le Conseil et le Parlement européen, dont découle la légitimité politique européenne, faisant primer l'intérêt national sur l'intérêt européen. Comme l'indique Alexander H. Trechsel, « le maintien du principe de l'unanimité par l'UE constitue un «déficit fédéraliste». Pour devenir véritablement fédérales, toutes les entités politiques composées de plus de deux sous-unités, «réunies» en une fédération, ont à un moment donné abandonné le principe de l'unanimité pour modifier leur ordre fondamental »<sup>25</sup>. Apparaît ainsi l'idée selon laquelle, dans une perspective fédérale, seule la suppression de la règle de l'unanimité en matière fiscale permettrait

---

22. Paul MAGNETTE, *Le régime politique de l'Union européenne*, 4<sup>e</sup> éd., Presses de sciences po, Paris, 2017, 298 p.

23. La « taxe plastique » européenne en est un nouvel exemple. En effet, il ne s'agissait pas de créer un impôt européen directement affecté au financement du budget européen mais « une nouvelle catégorie de ressources propres fondée sur des contributions nationales calculées sur la base des déchets d'emballages en plastique non recyclés ». Dans ces conditions, la « taxe plastique » est finalement entendue comme un impôt national harmonisé, dont les recettes sont versées par les États membres au budget européen. V. Décision (UE, EURATOM) 2020/2053 du Conseil, du 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, *JOUE* L n°424 du 15 décembre 2020, pp. 1-10, p. 2, pt. 7. Ce constat peut également être appliqué à la ressource TVA. V. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, 410 p. et règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée, *JO L* 155 du 7 juin 1989, p. 9-13.

24. Directive (CE) 2006/112 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* L n°347 du 11 décembre 2006, pp. 11-118.

25. Alexander TRECHSEL, « How to federalize the European Union... and why bother », *Journal of European Public Policy* 2005, 12, n° 3, p. 406 : « One could argue that for the EU to hold on to the unanimity principle constitutes a "federalist deficit". To become truly federal, all polities composed of more than two sub-units, "coming together" into a federation, have at some point abandoned the unanimity principle for amending their fundamental order ». Traduction par nos soins.

la création d'un impôt européen, sous réserve de l'accord de la majorité des États membres<sup>26</sup>. Une modification du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit être envisagée. L'enjeu est alors principalement d'ordre politique puisqu'il repose sur la nécessité de dépasser l'idée selon laquelle la reconnaissance d'une compétence fiscale à l'Union européenne impliquerait, en retour, que les Parlements nationaux en soient dessaisis, aux dépens de la souveraineté politique des États membres, et faisant actuellement de la règle de l'unanimité une « véritable pierre d'achoppement »<sup>27</sup>.

## 2. La nécessité politique d'une révision du Traité

**739. Attribution explicitement consentie d'une compétence fiscale à l'Union européenne.** En pratique, la suppression de la règle de l'unanimité suppose de ne plus faire dépendre la fiscalité des règles de procédure législative spéciale, mais des règles de procédure législative ordinaire<sup>28</sup>. L'équilibre institutionnel dont dépend la légitimité de la politique fiscale européenne serait redéfini puisque le Parlement européen jouerait avec le Conseil le rôle de co-législateur. L'autorité qu'exerce l'Union européenne en matière fiscale ne reposerait plus sur l'autorisation à l'unanimité des États membres<sup>29</sup> ou le respect des libertés économiques<sup>30</sup>.

**740.** *A minima*, cette évolution devrait entraîner une modification des articles 113, 115, 192 et 311 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, permettant au Parlement européen de créer, conjointement avec le Conseil, des ressources propres de nature fiscale. Cette évolution n'impliquerait pas *stricto sensu* l'attribution d'une compétence fiscale générale à l'Union européenne, mais permettrait aux citoyens européens de participer au processus collectif commandant la décision fiscale européenne. Néanmoins, il subsisterait une difficulté

---

26. Cette évolution procédure permet de contourner la règle de l'unanimité qui impose l'accord de tous les membres du Conseil. La création d'un impôt européen ne serait néanmoins pas dispensée d'obtenir un accord à la majorité qualifiée afin d'être mis en oeuvre. A défaut il pourrait ne pas voir le jour, ce qui en pratique aurait les mêmes conséquences que l'exercice de son droit de veto par un État membre.

27. Antonio PADOA-SCHIOPPA, « Europe, objectifs et obstacles : la question de la souveraineté », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 109.

28. Article 289 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. A ce titre, si comme l'explique Stéphanie Novak, « dans un grand nombre de secteurs, le Conseil se trouve à présent sur un pied d'égalité avec le Parlement européen, élu directement par les citoyens et pour cette raison censé garantir une plus grande légitimité démocratique du processus législatif », ce n'est pas le cas en matière de fiscalité. V. Stéphanie NOVAK, « Le grand retour des États ? », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 20.

29. Articles 113, 115, 192 et 311 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

30. Cette distinction revient à la distinction opérée par Andréas Kallergis entre les compétences européennes attribuées et les compétences européennes reconstituées. A ce titre, il explique que « l'autorité de l'Union européenne en matière fiscale, (qui) déborde sa compétence fiscale et comprend notamment des compétences, attribuées ou reconstituées à partir des traités, permettant à l'Union d'harmoniser, de coordonner ou d'encadrer les systèmes fiscaux étatiques ». V. Andréas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, p. 587. V. aussi Andreas KALLERGIS, *La compétence fiscale*, Dalloz, Paris, 2018, 1002 p.

procédurale en ce que le traité ne prévoirait en aucune manière la compétence de créer des recettes fiscales à vocation purement financière. Les impôts européens devraient nécessairement être en lien avec le marché intérieur (articles 113 et 115 du TFUE) ou l'environnement (article 192 du TFUE)<sup>31</sup>. Le pouvoir législatif du Parlement européen en matière fiscale demeurerait encadré. Dès lors, la portée politique du rapport des citoyens européens à la fiscalité, encouragée par l'impôt européen, ne pourrait pas s'affirmer au-delà de certains objectifs spécifiques.

**741.** Pour impulser une transformation fédérale de l'Union européenne, la création d'un impôt européen nécessite que les compétences perdues par les Parlements nationaux soient clairement regagnées par le Parlement européen selon la logique d'un transfert de compétences<sup>32</sup> fondée sur la reconnaissance explicite d'une compétence fiscale européenne. Une telle évolution implique, à travers une révision des traités<sup>33</sup>, l'exercice par les États membres de leur souveraineté politique en tant qu'ils disposent de la « compétence de la compétence », c'est-à-dire de la compétence d'attribuer librement à l'Union européenne certaines compétences, dont la compétence fiscale. La doctrine insiste largement sur le fait que les États membres conservent leur souveraineté politique en ce qu'ils restent les « maîtres des Traités ». Conformément à l'article 5 du TUE, le principe d'attribution régit la délimitation des compétences de l'Union. L'Union européenne ne dispose pas du pouvoir originaire de se reconnaître de nouvelles compétences<sup>34</sup>. De ce fait, l'Union européenne ne dispose pas d'une souveraineté politique<sup>35</sup> et n'a que des compétences d'attribution<sup>36</sup>. En revanche, sa construction « repose sur des traités internationaux qui sont l'expression même de la " souveraineté des États " »<sup>37</sup>. Partant de cela, « l'Union européenne ne saurait " faire " à l'État qu'autant qu'il

---

31. Edoardo TRAVERSA, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, p. 833.

32. La logique de transfert de « transfert de compétence » doit ici être entendue au sens large. Elle n'implique pas la disparition de la compétence fiscale nationale mais seulement sa reconnaissance au niveau européen afin qu'elle soit dans certains cas exercée à ce niveau.

33. Sur les différentes procédures, V. Francesco MARTUCCI, *Droit de l'Union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Dalloz, Paris, 2021, 1006 p., § 59 et suiv.

34. Gaëlle MARTI, *Le pouvoir constituant européen*, Bruylant, Bruxelles, 2011, 832 p. et Pour exprimer cette même idée d'autres auteurs font référence à la notion développée par Jellinek de « compétence de la compétence » ou d'absence « d'autonomie de la compétence ». V. respectivement, Louis DUBOIS et Claude BLUMANN, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 7<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2019, p. 97. et Charlotte DENIZEAU, *L'idée de puissance publique à l'épreuve de l'Union européenne*, LGDJ, Paris, 2004, 704 p., § 745-750.

35. Cette affirmation dépend de la définition donnée de la souveraineté.

36. Thomas DESTAILLEUR, « Chapitre 4 - L'impôt Européen est-il un anachronisme ? » in *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, sous la dir. de Eric CARPANO et Gaëlle MARTI, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 425.

37. Olivier BEAUD, « Quand un juriste explique et déconstruit l'État », *Critique* 2012, n° 780, p. 405.

l'a voulu »<sup>38</sup> au sens où l'autorité politique ultime revient aux États membres.

La souveraineté politique n'est pas partagée, mais seulement l'exercice des compétences comprises en son sein qui est transféré ou partagé pour être exercé en commun au niveau de l'Union européenne<sup>39</sup>. Ainsi exercées en commun au niveau de l'Union européenne, ces compétences sont supérieures à la somme des compétences nationales et permettent de répondre à un intérêt supérieur à celui des États membres et de leurs citoyens, celui des citoyens européens. « La souveraineté devrait ainsi s'entendre de la capacité à modifier de façon autonome l'étendue de ses propres compétences »<sup>40</sup>.

Les décisions *Van Gend en Loos*<sup>41</sup> et *Costa c/ ENEL*<sup>42</sup> font ressortir ce point. Selon celles-ci, les États membres en participant à la construction d'un ordre juridique européen auquel ils ont transféré des compétences, ont limité leurs droits souverains. Ils ont exclu certaines matières de leur compétence pour les mettre en commun au niveau européen.

Ainsi, « le passage de l'exercice solitaire des compétences étatiques à leur mise en commun et à leur gestion au sein d'un espace juridique et politique intégré n'est pas forcément attentatoire à la préservation de la souveraineté de l'État »<sup>43</sup> dans la mesure où ces transferts sont librement consentis et juridiquement organisés. Selon cette approche, la souveraineté politique n'est plus « liée à une vision purement nationale et monocratique de l'histoire et des

---

38. Gaëlle MARTI, « Ce que l'Union européenne fait à l'État. Recherches sur l'incidence de l'appartenance à l'Union européenne sur les États-nations », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 319.

39. Cette approche permet de concilier la conception indivisible de la souveraineté avec l'évolution fédérale européenne. *A contrario* le Professeur Edouard Dubout élabore deux théories alternatives de la souveraineté. Selon la première, « il faudrait considérer que la souveraineté serait "divisible" et qu'elle puisse être "partagée", par exemple - comme on le verra par la suite - selon les matières et domaines de compétences (...). Mais il devient alors nécessaire d'entendre la souveraineté comme une capacité (potentia) et non comme une autorité ultime. Dans ce cas, l'idée de souveraineté pourrait être sauvegardée, à la condition de considérer que son titulaire puisse varier selon le domaine d'exercice du pouvoir politique ». La seconde conduit à « distinguer (...) - deux versants de la souveraineté : un versant "négatif" qui maintiendrait une force d'opposition et de rétractation aux États membres, et un versant "positif" qui instituerait une force de proposition et de construction à travers une mise en commun des souverainetés, ou "co-souveraineté", au service des intérêts des citoyens de l'Union ». Toutefois, l'auteur attire l'attention sur le fait que ces deux approches ne règlent pas le problème de la reconnaissance d'un pouvoir ultime détenu par un unique souverain. V. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 84.

40. *Ibid.*, p. 87.

41. CJCE, 5 février 1963, aff. C-26/62, *Van Gend en Loos*, Rec., p. 3 : « qu'il faut conclure de cet état de choses que la Communauté constitue un nouvel ordre juridique de droit international, au profit duquel les États ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains, et dont les sujets sont non seulement les États membres mais également leurs ressortissants ».

42. CJCE, 15 juillet 1964, aff. C-6/64, *Costa c/ ENEL*, Rec., p. 1141 : « que le transfert opéré par les États, de leur ordre juridique interne au profit de l'ordre juridique communautaire, des droits et obligations correspondant aux dispositions du traité, entraîne donc une limitation définitive de leurs droits souverains contre laquelle ne saurait prévaloir un acte unilatéral ultérieur incompatible avec la notion de Communauté ».

43. Gaëlle MARTI, « Ce que l'Union européenne fait à l'État. Recherches sur l'incidence de l'appartenance à l'Union européenne sur les États-nations », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 327.

pouvoirs souverains »<sup>44</sup>, mais elle entre dans une sphère supra-nationale<sup>45</sup>. La participation des citoyens au processus fondateur de l'Union européenne, en tant que sujets constitutifs des États membres<sup>46</sup>, assure le maintien de la souveraineté politique des États membres au sein de la politique européenne.

**742. La nécessité démocratique de la reconnaissance explicite d'une compétence fiscale européenne.** À ce stade, l'absence de transfert d'une compétence fiscale à l'Union européenne indique la volonté initiale des citoyens nationaux de ne pas se dessaisir de cette compétence au profit de l'Union européenne et ainsi l'impossibilité de créer un impôt européen. Tout au plus, ont-ils consenti, par le biais du Conseil, à en limiter l'exercice lorsque cela est nécessaire pour le bon fonctionnement du marché intérieur. En réalité, il apparaît que l'application de droit de l'Union européenne s'étend au-delà du cadre juridique initialement défini par les États membres, ce qui entraîne une répartition implicite de la compétence fiscale entre l'Union européenne et les États membres, non consentis par les citoyens nationaux et dont l'exercice échappe aux citoyens européens. La fiscalité n'échappe pas au paradoxe constaté par le Professeur Edouard Dubout selon lequel « le sentiment dominant est que l'accroissement des compétences de l'Union, dit parfois "competence creep", se fait largement en dehors du consentement des citoyens européens. Pourtant, paradoxalement et plus récemment, c'est également le fait de ne pas être suffisamment compétente pour répondre aux attentes de ses citoyens qui est reproché à l'Union »<sup>47</sup>. Dans ces conditions, l'intégration fiscale européenne,

---

44. Antonio PADOA-SCHIOPPA, « Europe, objectifs et obstacles : la question de la souveraineté », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 117.

45. Cette idée se rapproche du concept doctrinal allemand « d'étaticité ouverte » auquel Gaëlle Marti fait référence. Selon elle, « la doctrine allemande a bâti le concept d'"étaticité ouverte" (offene Staatlichkeit) pour penser le maintien de la souveraineté dans un environnement globalisé. Dans un tel environnement, assurer les missions étatiques telles que la sécurité, la régulation de l'économie et le bien-être social dépend de la capacité des États à prendre leurs décisions de manière concertée. De ce fait, la capacité des États à exercer certaines compétences étatiques au niveau supranational ou international serait désormais le seul moyen de préserver leur étaticité, définie comme une " étaticité ouverte " ». V. Gaëlle MARTI, « Ce que l'Union européenne fait à l'État. Recherches sur l'incidence de l'appartenance à l'Union européenne sur les États-nations », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 328.

46. Nous retenons ici l'idée du philosophe Jürgen Habermas selon laquelle « une nuance importante doit être apportée à la division du sujet constitutif en "citoyen" et "États". Les citoyens sont impliqués des deux côtés au sein de la communauté politique supérieure - directement dans leur rôle de citoyens de l'Union et indirectement dans leur rôle de citoyens des États membres. Il est donc plus cohérent de reconnaître, non pas les États membres eux-mêmes, mais leurs peuples comme l'autre sujet constitutif ». V. Jürgen HABERMAS, « The crisis of the European Union in the light of a constitutionalization of international law », *European Journal of International Law* 2012, 23, n° 2, p. 343 : « however, an importante qualification must be made to the splitting of the constituent subject into 'citizens' and 'states'. Citizen are involved on both sides within the higher-level political community - directly in their role as Union citizens, and indirectly in their role as citizens of the Member States. It is therefore more consistent to recognize, not the Member States Themselves, but their peoples as the other constituting subject ». Traduction par nos soins.

47. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 117.

principalement négative,<sup>48</sup> présente un risque puisqu'elle ne confère pas, conformément au respect de la souveraineté nationale, une emprise politique aux citoyens sur la mise en œuvre de ce processus<sup>49</sup>. Comme l'explique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « ceci tient à ce que la logique applicable ne repose pas sur un transfert de compétences, mais sur une disparition des compétences : les compétences perdues par les États et leurs parlements ne sont pas gagnées par les autorités européennes »<sup>50</sup>. Il en résulte, une remise en cause du principe de consentement de l'impôt attaché à l'exercice de la compétence fiscale nationale, qui n'est pas compensée au niveau européen. En l'absence d'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne (sans pour autant que cette compétence soit exclusive), l'intégration fiscale européenne menace la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de la compétence et du pouvoir fiscal national, éléments constitutifs de la souveraineté politique des États membres.

**743.** Le rétablissement de la source de cette légitimité au niveau national impose « un acte de volonté expresse de la part des États membres exprimant leur désir de conférer à la communauté une telle compétence »<sup>51</sup>, c'est-à-dire l'exercice par les citoyens nationaux de leur souveraineté politique. La mise en œuvre de la souveraineté politique au niveau des États membres, qui permet l'existence d'une compétence fiscale, au niveau de l'Union européenne. Il s'agit de distinguer le fondement de la compétence fiscale européenne reposant originellement sur les citoyens nationaux en ce qu'ils sont les titulaires de la souveraineté politique, de son exercice au niveau européen, lequel reposera sur les autorités européennes et notamment les citoyens européens, en ce qu'ils se verront reconnaître une capacité politique en matière fiscale, à travers le principe d'un consentement européen de l'impôt. En définitive, cette distinction repose sur la différence doctrinale<sup>52</sup> entre la souveraineté politique, en tant que « compétence de la compétence fiscale », et la souveraineté fiscale, en tant qu'exercice de

---

48. *Supra*.

49. O. Robert KEOHANE, « Hobbes's dilemma and institutional change in world politics : sovereignty in international society » in *Whose World Order : Uneven Globalization and the End of the Cold War*, sous la dir. de Hans-Henrik HOLM et Georg SORENSEN, Routledge, Milton Park, 1995, p. 177.

50. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81. C'est également à ce phénomène que fait référence Monsieur Andréas Kallergis quand il indique qu'« il est même possible que le dessaisissement d'une compétence ne soit pas lié à l'attribution d'une compétence à l'Union ». V. Andréas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, p. 589.

51. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 21.

52. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, 552 p. ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 10. ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, p. 61. et 62. V. aussi Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 55.



la compétence fiscale. Cette approche permet alors de concevoir que le dessaisissement des Parlements nationaux d'une partie de leur compétence fiscale, conjointement à l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne, ne se fait pas aux dépens de la souveraineté politique des États membres, mais au profit de la reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne, dont il ressort la possibilité de créer des impositions européennes.

## **B. La reconnaissance d'une souveraineté fiscale partagée et exercée en commun**

**744.** La distinction entre le fondement originaire de la compétence fiscale européenne et son exercice permet d'en concevoir le partage entre les États membres et l'Union européenne. Classiquement rattachée à la question de la souveraineté fiscale, à travers le degré d'autonomie fiscale<sup>53</sup> reconnue à chaque niveau de pouvoir pour organiser la norme fiscale selon les principes et les objectifs de leur choix, cette problématique n'est pas inconnue de l'Union européenne. L'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne permettrait la reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne (1), tout en conservant la souveraineté fiscale nationale (2).

### **1. La reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne**

**745. La création d'un impôt européen justifiant et justifiée par une souveraineté fiscale européenne.** L'attribution par les États membres d'une compétence fiscale générale à l'Union européenne permet d'envisager la possibilité pour celle-ci de se doter d'un système fiscal caractérisé par une autonomie technique et budgétaire malgré le fait qu'elle n'est pas l'aptitude d'autodétermination<sup>54</sup>. Définie ainsi, cette qualité repose sur la reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne, au sens où « une entité territoriale déterminée, bénéficiant ou non de la souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles, d'une part une autonomie technique, d'autre part une exclusivité d'application dans le territoire en question »<sup>55</sup>. Il en résulterait la possibilité pour l'Union européenne de créer un impôt européen sur le fondement d'un mécanisme européen de consentement. En effet, selon la définition donnée par le Professeur Cartou « est revêtue de la souveraineté fiscale, l'autorité qui, sur un territoire déter-

---

53. Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, pp. 221-240.

54. Andréas KALLERGIS, « L'autonomie fiscale de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, pp. 587-597.

55. Gilbert TIXIER et Guy GEST, *Droit fiscal international*, 2<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 1990, p. 15 et suiv.

miné, détient le pouvoir exclusif de créer un système d'impôt et de l'appliquer »<sup>56</sup>. L'autorité de l'Union européenne en matière fiscale dépasserait le seul encadrement du pouvoir fiscal national au vu de la réalisation du marché intérieur. L'attribution d'une compétence fiscale générale normative lui permettrait de créer des impositions européennes et ainsi par le biais de son autonomie fiscale, d'exprimer sa puissance et son pouvoir<sup>57</sup>.

746. Conformément au principe d'attribution inscrit au deuxième paragraphe de l'article 5 du TUE, l'Union européenne ne disposerait que d'une compétence fiscale générale d'attribution. L'étendue de la compétence fiscale accordée à l'Union européenne et l'étendue du pouvoir qui résulterait de sa mise en œuvre, seraient déterminés par les citoyens nationaux en tant que membres des États qui la composent, et dépendraient du degré d'autonomie qu'ils considèrent nécessaire de lui accorder, en vue de la réalisation des objectifs qui lui sont assignés. Il en ressortirait une distribution du pouvoir fiscal dans l'Union européenne qui varierait en fonction de la répartition de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne, qui pourrait aller du dessaisissement total des Parlements nationaux à un exercice partagé de cette compétence entre les autorités nationales et européennes. La première hypothèse doit être écartée puisque les effets en matière fiscale de la conciliation entre la vocation fédérale de l'Union européenne et la préservation de l'identité des États membres doivent aboutir à la concrétisation d'un fédéralisme fiscal européen<sup>58</sup> et donc au maintien d'un consentement de l'impôt au niveau national. Il est possible d'affirmer avec le Professeur Vanistendael qu'« il n'est pas nécessaire que l'Union européenne acquiert toutes les puissances fiscales de la même manière que les États membres ont des pouvoirs d'imposition en ce moment. Tout le monde familier avec une structure fédérale ou confédérale sait qu'il existe des contrôles et des soldes dans la répartition des pouvoirs d'imposition aux divers paliers de gouvernement. La question est donc de savoir quels sont les pouvoirs d'imposition minimaux dont l'Union européenne a besoin »<sup>59</sup>.

---

56. Louis CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, Paris, 1981, 280 p., p. 14-15. Cité in Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 37.

57. *Ibid.*, p. 37. et Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 230.

58. *Supra*

59. Frans VANISTENDAEL, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, n° 3, p. 143 : « What has to be decided turns around the question of tax competition. It is clear that for a coherent european tax policy, capable of supporting an economic an monetary union, it is not necessary that European Union acquires all taxing powers in the same way as the member states have taxing powers right now. Anyone familiar with a federal or confederal structure knows that there are checks and balances in the distribution of taxing powers to various levels of government. So the question is what are the minimal taxing powers needed by the European Union ? ». Traduction par nos soins.

**747. Des États membres réticents à l'attribution d'une autonomie fiscale à l'Union européenne.** *A minima*, la reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne impose à l'Union européenne de disposer d'une compétence fiscale exclusive au sein de l'ordre juridique européen. L'objectif est de créer un impôt dont elle définirait les caractéristiques techniques, c'est-à-dire ses destinataires, son assiette, son taux et ses modalités de recouvrement et d'un pouvoir fiscal permettant de mettre en œuvre cette compétence, autrement dit, de percevoir cet impôt par voie d'autorité. Pour autant, en pratique, ces deux conditions soulèvent des difficultés. Une autonomie fiscale pleine et entière de l'Union européenne sous-entend que les États membres, et plus précisément les Parlements nationaux, n'ont aucun pouvoir sur la détermination des prélèvements fiscaux européens même s'ils conservent une compétence fiscale exclusive au sein des ordres juridiques nationaux. Autrement dit, les caractéristiques de l'impôt européen reposent sur les seuls choix des autorités européennes, et suivant la reconnaissance d'une compétence fiscale au Parlement européen<sup>60</sup>, sur la volonté des citoyens européens exprimée à travers le consentement de l'impôt européen. La seconde difficulté tient aux rapports qu'entretiennent les ordres juridiques nationaux avec l'ordre juridique européen. Si chacun dispose d'une souveraineté fiscale, l'impôt européen produira des effets dans les ordres juridiques nationaux puisqu'il frappera des contribuables devenus européens, mais toujours nationaux. Ainsi, conformément au principe de primauté du droit européen<sup>61</sup>, le pouvoir fiscal que détiennent les États membres sur leur contribuable pourrait être réaménagé en fonction de celui de l'Union européenne, conformément au respect des principes européens qui leur sont supérieurs. La souveraineté fiscale nationale pourrait donc être strictement encadrée.

**748. Les hypothèses alternatives face aux réticences nationales.** Face à ces difficultés et aux réticences des Parlements nationaux qu'elles soulèveront, deux alternatives peuvent être envisagées. La première consiste à reprendre l'idée inspirée de l'exemple français et développée par le député européen, Monsieur Alain Lamassoure, selon laquelle « l'Union doit être considérée comme une collectivité territoriale. Le "souverain fiscal" peut lui déléguer le bénéfice total ou partiel d'impôts qu'il crée, en encadrant strictement ce pouvoir comme c'est le cas, par exemple, en France, du pouvoir des communes à l'égard de la taxe d'habitation »<sup>62</sup>. L'Union européenne ne disposerait pas *stricto sensu* d'une souveraineté fiscale, c'est-à-dire

---

60. *Infra*

61. CJCE, 15 juillet 1964, aff. C-6/64, *Costa c/ ENEL*, Rec., p. 1141.

62. Alain LAMASSOURE, « Vers un impôt européen ? L'Europe en quête d'un vrai budget », *Questions d'Europe* 2010, n° 164. V. aussi Michel BOUVIER, « Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 4, pp. 55-67 et Ludovic AYRAULT, « L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question : réflexions sur sa remise en cause », *Gestion et Finances Publiques* 2017, n° 2, pp. 25-30.

qu'elle ne pourrait pas créer ou supprimer un impôt perçu à son profit, mais elle serait habilitée par les États membres à exercer un pouvoir fiscal dans la limite des compétences qui lui sont reconnues. Elle se verrait ainsi allouer tout ou partie des recettes d'impôts nationaux, dont elle pourrait éventuellement modifier certaines des caractéristiques techniques, comme l'assiette ou le taux<sup>63</sup>, dans les limites déterminées par les États membres, faisant de ces ressources des « impôts européens », au même sens que les « impôts locaux ». Finalement, le pouvoir fiscal européen resterait un pouvoir dérivé de celui des Parlements nationaux, préservant l'exclusivité de la souveraineté fiscale nationale.

**749.** La seconde hypothèse correspond à la mise en œuvre de cette idée dans la perspective fédérale. Il en ressortirait un partage des compétences et des ressources budgétaires entre l'Union européenne et les États membres. Cette possibilité pourrait s'inspirer d'un fédéralisme fiscal de type allemand dans lequel la répartition des recettes fiscales entre les différents niveaux de pouvoir est fixée conjointement par le *Bund* et les *Länder*<sup>64</sup>. Il s'agirait d'inverser la logique : les Parlements nationaux conserveraient le droit de régir la ressource fiscale, mais, afin de garantir l'autonomie financière de l'Union européenne à l'égard des États membres, les normes de répartition du produit de cet impôt seraient fixées conjointement entre les Parlements nationaux et le Parlement européen. La répartition de ressources entre l'Union européenne et les États membres serait redéfinie en fonction des compétences que doit exercer l'Union européenne, tout en centralisant le système d'imposition au niveau des États membres. Dans ces conditions, l'Union européenne ne disposerait pas d'une autonomie fiscale forte, mais d'une « "assurance fiscale forte" fondée sur les impôts partagés entre les niveaux de pouvoir qui correspondent à des recettes sûres »<sup>65</sup>.

**750.** D'un point de vue théorique, ces hypothèses vont dans le sens d'« une intensification de la subsidiarité "verticale", à savoir un rôle renforcé des parlements nationaux dans le cadre du processus d'élaboration des politiques de l'Union européenne et un accroissement de

---

63. Selon l'article 72-2 de la Constitution française du 4 octobre 1958 : « Les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi. Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine ».

64. Laurent GUIHÉRY, « Chapitre 3. Le fédéralisme fiscal allemand à la croisée des chemins : quelle issue entre fédéralisme coopératif et fédéralisme concurrentiel ? » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 70. V. aussi Roger DEHEM, « Le Fédéralisme allemand et son organisation fiscale », *Actualité Économique* 1956, 32, n° 1, p. 99.

65. Laurent GUIHÉRY, « Chapitre 3. Le fédéralisme fiscal allemand à la croisée des chemins : quelle issue entre fédéralisme coopératif et fédéralisme concurrentiel ? » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 71.

leur coopération avec le Parlement européen »<sup>66</sup>. Finalement, elles correspondent à l'application en matière fiscale de l'analyse du Professeur Richard Bellamy selon laquelle, plutôt que de transférer l'autorité démocratique au Parlement européen, il est préférable de donner aux Parlements nationaux le pouvoir de prendre part au processus d'élaboration des politiques de l'UE, notamment fiscales<sup>67</sup>. De plus, cette hypothèse demeure cohérente avec la préservation des souverainetés nationales en ce que la légitimité des pouvoirs exercés au niveau européen repose originellement sur l'expression de celles-ci.

**751.** Elles soulèvent néanmoins des difficultés quant à leur mise en œuvre. La représentation des Parlements nationaux pourrait se faire au niveau européen par le biais du Conseil, alors assimilé à une chambre haute représentants les États membres<sup>68</sup>. Le conseil statuant à l'unanimité établirait, par le biais d'une décision approuvée par les Parlements nationaux, les conditions dans lesquelles le Parlement européen pourrait exercer sa compétence et son pouvoir fiscal. Toutefois, et même si le Parlement européen était logiquement amené à intervenir dans la fixation des recettes fiscales, la politique fiscale européenne aurait du mal à se défaire de sa nature intergouvernementale<sup>69</sup>. La portée politique d'une telle évolution resterait limitée, ses modalités juridiques se distinguant finalement assez peu du système de financement actuel de l'Union européenne. L'Union européenne serait encore dépendante de la volonté des États membres de lui allouer tout ou partie des recettes d'un impôt national. Ainsi, il ressort de ces développements que seule la reconnaissance d'une véritable souveraineté fiscale européenne, lui garantissant une autonomie complète dans l'exercice de sa compétence et de son pouvoir fiscal, à travers un consentement européen de l'impôt, peut permettre la création d'un véritable impôt européen.

## **2. Le maintien de la souveraineté fiscale nationale**

**752. La conciliation de deux souverainetés fiscales, marqueur du fédéralisme fiscal européen.** Si dans une perspective européenne le droit fiscal ne peut plus reposer que sur la seule compétence des États membres, la reconnaissance d'un consentement de l'impôt européen n'implique pas pour autant la disparition de la souveraineté fiscale nationale. Dans son do-

---

66. Avis du Comité économique et social européen, du 15 janvier 2017, sur les thèmes « Améliorer le fonctionnement de l'Union européenne en mettant à profit le potentiel du traité de Lisbonne » et « Évolutions et adaptations possibles de la structure institutionnelle actuelle de l'Union européenne », *JOUE* C n° 13/183, p. 10.

67. Richard BELLAMY, *A Republican Europe of States. Cosmopolitanism, Intergovernmentalism and Democracy in the EU*, Cambridge University Press, Cambridge, 2019, 260 p.

68. Florian BIEBER et Roland BIEBER, *Negotiating unity and diversity in the European Union*, Palgrave Macmillan, Londres, 2020, p. 24.

69. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 264.

maine, c'est-à-dire l'ordre juridique européen, la compétence fiscale européenne serait par nature exclusive. En retour, les États membres conserveraient l'exclusivité de leur compétence fiscale dans les ordres juridiques nationaux. La compétence fiscale ne serait pas concurrencée par une compétence fiscale européenne, mais son exercice serait légitimement partagé, selon les domaines légiférés, entre deux ordres juridiques distincts. En revanche, conformément à l'application du principe de primauté du droit de l'Union, la compétence fiscale nationale devrait être exercée conformément au droit européen, c'est-à-dire aux dispositions issues de l'exercice par l'Union européenne de sa compétence fiscale. Il en résulterait la reconnaissance d'une souveraineté fiscale exercée en commun, sorte de « co-souveraineté » fiscale<sup>70</sup>, ni exclusivement nationale, ni uniquement européenne.

**753.** À travers l'intégration fiscale européenne, ce processus, se met déjà en œuvre de manière implicite. L'exercice de la compétence fiscale nationale ne doit pas créer de discriminations ou d'entraves aux libertés économiques. De plus, les autorités européennes participent à travers la méthode d'intégration à la détermination de la norme fiscale à travers l'harmonisation fiscale. En pratique, il s'agit de préserver la compétence fiscale des Parlements nationaux tout en préservant l'unité économique de l'Union européenne, ce qui impose parfois de limiter la souveraineté fiscale nationale sans pour autant la faire disparaître. La reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne ne fait que confirmer cette logique en établissant un lien politique directe entre l'intégration fiscale européenne et les droits fiscaux nationaux, à travers l'attribution, consentie par les citoyens nationaux, d'une compétence fiscale générale à l'Union européenne. L'intégration fiscale européenne ainsi légitimée par le pouvoir originaire national, ce sont les prérogatives fiscales de Parlements nationaux qui sont reconsidérées de manière cohérente dans un contexte transnational<sup>71</sup>. L'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne met en jeu la répartition du pouvoir fiscal entre les États membres et l'Union européenne à partir d'un exercice désormais partagé de la compétence fiscale. Dans ces conditions, la subsidiarité, en tant que principe régulateur de l'exercice des compétences entre les différents niveaux de pouvoir, doit fonder la répartition verticale de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne. L'application du principe de subsidiarité en matière fiscale implique que la compétence fiscale ne soit exercée au niveau européen que lorsque son exercice au niveau national est moins efficace. Il apparaît que « le noyau du fédéralisme est ici. Les autonomies nationales ne disparaissent pas, au contraire elles s'affirment aux différents niveaux selon la nature et la dimension (locale, nationale, européenne)

---

70. Edouard DUBOUT, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 87.

71. Dans la Fédération, le pouvoir constituant appartient aux États la composant et la préservation de leur identité se manifeste par la révision du pacte fédératif par des processus qui s'apparentent à la fois au droit interne et au droit international.

des questions à résoudre »<sup>72</sup>.

**754.** Il en résulte deux conséquences. La première est le maintien de la souveraineté fiscale nationale puisque l'objectif premier de la fiscalité reste la couverture par les États membres des charges publiques et la poursuite de politiques économiques et sociales grâce à l'impôt. À ce titre, « les citoyens ont des "préférences" qui varient selon les territoires »<sup>73</sup>, notamment en matière fiscale dont l'expression doit se faire en priorité par le biais des représentants nationaux, c'est-à-dire à travers le consentement national de l'impôt. Ce constat répond au caractère avant tout national de la dialectique entre l'individu et l'État permis par la citoyenneté<sup>74</sup>. Toutefois, l'application du droit de l'Union européenne, et plus particulièrement des libertés de circulation, conduit à créer des externalités fiscales principalement négatives<sup>75</sup> face auxquelles les Parlements nationaux ne sont pas en mesure de répondre efficacement. L'impôt perd son sens, ses fonctions politiques n'étant plus remplies efficacement. Or, comme l'indique Monsieur Théodore Georgopoulos, « la réalité de souverainetés fiscales juxtaposées et juridiquement égales lance le défi de leur coexistence, voire de leur délimitation, afin d'éviter les frictions sur le plan diplomatique, mais, surtout, pour encourager la mobilité internationale »<sup>76</sup>.

**755.** Dans ces conditions, seul l'exercice européen de la compétence fiscale peut permettre d'appréhender la mise en œuvre de l'obligation fiscale nationale au sein de l'Union européenne. À ce titre, le Professeur Dominique Bureau et Monsieur Paul Champsaur indiquent que « la distorsion de concurrence constitue la principale externalité entre les politiques fiscales nationales justifiant une intervention centralisée corrective »<sup>77</sup>. Dès lors, la participation

---

72. Antonio PADOA-SCHIOPPA, « Europe, objectifs et obstacles : la question de la souveraineté », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 115.

73. aussi Patrick de FREMINET, « A défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », *Les Petites affiches* 2002, n° 97, p. 14.

74. Il est indiqué à l'article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne que « la citoyenneté de l'Union s'ajoute à la citoyenneté nationale et ne la remplace pas ».

75. Pour des études sur cette notion V. notamment, Thierry MADIÈS, Sonia PATY et Yvon ROCABOY, « Externalités fiscales horizontales et verticales », *Revue d'économie politique* 2005, 115, n° 1, pp. 17-63 ; Thierry MADIÈS et Simon SCHNYDER, « Chapitre 14. Concurrence fiscale : les enseignements de la théorie et la réalité des faits » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Supérieur, 2005, pp. 247-266 et Sonia PATY, « Chapitre 11. Les externalités fiscales » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Supérieur, 2005, pp. 209-224.

76. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 472.

77. Dominique BUREAU et Paul CHAMPSAUR, « European economic integration : where do we stand », *American Economic Review* 1992, 82, n° 2, pp. 88-103. Cette approche s'apparente fortement aux théories fédéralistes selon lesquelles il doit y avoir « une limite à l'autonomie fiscale des entités fédérées : lorsque l'exercice de la compétence fiscale d'une région a des effets non limités à son territoire régional, cela risque d'entraîner une concurrence fiscale dommageable pour les autres régions ». V. Robert DESCHAMPS, « Chapitre 5. Le fé-

de l'Union européenne à la détermination de l'obligation nationale de paiement de l'impôt, à travers l'harmonisation des politiques fiscales nationales permettrait de redéfinir le devoir fiscal du contribuable national dans un cadre transnational<sup>78</sup>. De cette manière, en plus d'être maintenue, la souveraineté fiscale nationale serait renforcée et, au-delà, la citoyenneté fiscale nationale préservée. Ainsi, par une redéfinition des relations fiscales entre l'Union européenne et les États membres, il s'agit de réécrire les termes du contrat social liant les membres de la communauté politique nationale, tout en établissant un nouveau contrat social européen fondé sur l'impôt européen. Cette évolution conduit à reconnaître une capacité politique au citoyen européen en matière fiscale, c'est-à-dire à reconnaître l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne qui compléterait les citoyennetés fiscales nationales sans les remplacer et dont la légitimité serait fondée sur la souveraineté nationale en tant qu'autorité politique ultime ayant permis l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne.

## **§2. L'exercice par les citoyens européens de la compétence fiscale européenne**

**756.** Le lien fiscal entre le citoyen européen et l'Union européenne est pour l'instant limité à la protection de ce dernier, en tant que contribuable national. L'attribution d'une compétence fiscale générale à l'Union européenne interroge sur les modalités institutionnelles de sa mise en œuvre. Dans la perspective de la création d'un impôt européen, la mise en œuvre démocratique de son consentement est nécessaire (A). Remplir cette exigence permettrait non seulement la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne, mais aussi l'émergence d'une solidarité sociale européenne permise par l'impôt européen (B).

### **A. La mise en oeuvre démocratique du consentement de l'impôt européen**

**757.** Conformément aux fondements politiques des démocraties libérales, la création d'un impôt européen justifie son consentement par une institution démocratiquement élue par les citoyens, c'est-à-dire par le Parlement européen<sup>79</sup> (1). Pour cela, la reconnaissance d'une

---

déralisme fiscal en Belgique : financement des entités fédérées, autonomie et concurrence fiscale, solidarités, coordination » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 130.

78. Dans ces conditions la réparation de la compétence fiscale au sein de l'Union européenne pourrait être organisée afin d'éliminer les doubles impositions mais aussi la concurrence fiscale dommageable.

79. Il est également envisageable de confier le consentement de l'impôt européen à des autorités européennes ne représentant pas forcément directement les citoyens européens. C'est notamment l'hypothèse étudiée plus



véritable citoyenneté fiscale européenne nécessitera de dépasser les difficultés juridiques et politiques attachées à la représentation parlementaire des citoyens européens (2).

### 1. L'exercice du consentement de l'impôt par le Parlement européen

**758. Le Parlement européen organe déterminant pour légitimer l'impôt.** Dans la plupart des démocraties modernes, le principe du consentement de l'impôt est une exigence constitutionnalisée. À cet égard, il ressort de l'héritage révolutionnaire britannique, mais aussi français, dont l'influence s'étendra à de nombreux pays européens, que « les impôts ne peuvent être établis légitimement que par le consentement du peuple ou ses représentants »<sup>80</sup>. Ce principe fondamental implique que les lois fiscales ne peuvent être votées que par les représentants des citoyens. L'essence politique de l'impôt repose sur le lien entre la citoyenneté et la fiscalité, dont il résulte la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation. Dès lors, « étant donné que le Parlement européen élu permet aux citoyens de choisir directement l'une des institutions qui exerce des pouvoirs importants de l'Union, il peut sembler assez évident que le Parlement européen est le mieux placé pour fournir un élément de légitimité directe »<sup>81</sup>. La reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne repose sur l'alliance du citoyen européen et l'impôt<sup>82</sup> à travers l'exercice par le Parlement européen d'un consentement de l'impôt européen. Comme l'indique le Professeur Vanistendael, « toute décision européenne en matière fiscale devrait être à la hauteur des standards de la Magna Carta, il y a près de 800 ans : "pas de taxation européenne sans représentation européenne". Ces normes ne se limitent pas à l'abolition de la règle du vote à l'unanimité. Ils exigent un rôle actif des représentants des contribuables européens au Parlement européen »<sup>83</sup>. La stratégie de parlementarisation sur laquelle repose l'évolution démocratique de l'Union européenne doit

---

haut dans laquelle, en l'absence de révision des traités, la création d'un impôt européen reposerait sur l'application combinée des articles 113, 115 ou 192 TFUE et de la procédure concernant les ressources propres prévue l'article 311 du TFUE. Si dans ce cas la légalité de l'impôt serait assurée, sa légitimité politique serait davantage discutable.

80. Jean-Jaques ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*, 1755, p. 73. V. aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 149-160.

81. Christopher LORD, « An indirect legitimacy argument for a directly elected European Parliament », *European Journal of Political Research* 2017, 56, n° 3, p. 2 : « Since an elected EP allows citizens a direct choice of their own over one of the institutions that exercises important powers of the Union, it might seem obvious enough that the EP is best placed to deliver an element of direct legitimacy ». Traduction par nos soins.

82. Michel BOUVIER, « Le recours à l'impôt est inévitable : mais avec quelle légitimité ? », *Revue Française de Finances Publiques* 2021, n° 155, p. 213.

83. Frans VANISTENDAEL, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, 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 ». Traduction par nos soins.

être poursuivie. En effet, « la croissance continue des pouvoirs du Parlement européen (PE) est l'un des traits les plus frappants de la dynamique d'intégration européenne. Composée aux origines de députés nationaux, réunie quelques mois par an seulement et privée de tout pouvoir législatif l'assemblée européenne est devenue, en l'espace de quatre décennies, un organe permanent, issu du suffrage direct doté de larges pouvoirs de décision et de contrôle »<sup>84</sup>. Ainsi, « dans un grand nombre de secteurs, le Conseil se trouve à présent sur un pied d'égalité avec le Parlement européen, élu directement par les citoyens et pour cette raison censé garantir une plus grande légitimité démocratique du processus législatif »<sup>85</sup>.

**759. Le rôle incomplet du Parlement européen en matière budgétaire.** Cette évolution s'est d'ailleurs illustrée en matière budgétaire<sup>86</sup>. La rédaction de l'article 314 du TFUE confirme le rôle du Parlement européen dans ce domaine puisqu'il revient aux représentants des citoyens européens d'établir, en collaboration avec le Conseil, le budget annuel de l'Union européenne. Concrètement, les députés européens ont la possibilité de déposer des amendements au budget initialement proposé par la Commission européenne et préalablement adopté par le Conseil. Ces modifications ouvrent une phase de conciliation entre le Parlement européen et le Conseil, qui doit aboutir au vote d'un projet commun. Si la procédure de conciliation échoue, ou si le Parlement européen rejette le projet commun, un nouveau projet de budget est présenté par la Commission européenne. Si ce nouveau projet commun est rejeté par le Conseil, le Parlement a toujours la possibilité de l'adopter. Ainsi, même si la procédure budgétaire fait appel à un fort consensus politique entre les institutions européennes, mais aussi au sein de celles-ci, le Parlement européen n'est pas seulement consulté comme c'est le cas en matière de fiscalité. Il doit aussi décider.

**760. Le rôle inexistant de Parlement européen en matière fiscale.** Il en résulte un décalage entre la compétence budgétaire du Parlement européen et ses prérogatives en matière fiscale : si les représentants des citoyens européens peuvent voter les dépenses européennes, ils ne maîtrisent pas la création des recettes européennes<sup>87</sup>, qui reste de la compétence exclusive du Conseil<sup>88</sup>. La légitimité démocratique du processus budgétaire doit être complétée,

---

84. Olivier COSTA et Paul MAGNETTE, « Idéologies et changement institutionnel dans l'Union européenne. Pourquoi les gouvernements ont-ils constamment renforcé le Parlement européen ? », *Politique européenne* 2003, 1, n° 9, p. 49.

85. Stéphanie NOVAK, « Le grand retour des États ? », *Pouvoirs* 2014, n° 149, p. 20.

86. Aymeric POTTEAU, « Chapitre 2. - La mise en oeuvre des nouvelles prérogatives budgétaires du parlement européen » in *Le Parlement européen après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne*, sous la dir. de Josiane AUVRET-FINCK, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2013, pp. 49-75.

87. Jean-François BOUDET, « Les compétences budgétaires du Parlement européen relèvent-elles d'une démarche constitutionnelle ? », *Les petites affiches* 2015, n° 116, p. 71.

88. Article 311 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

par l'exercice par le Parlement européen d'une compétence fiscale, permettant la création de ressources propres de nature fiscale. En effet, selon le Professeur Vincent Dussart, « la mise en place d'un impôt européen se heurte à l'inexistence d'institutions habilitées et habituées à la création de normes fiscales autonomes. Dans un État, le Gouvernement (plus particulièrement l'administration fiscale) et le Parlement créent la règle fiscale »<sup>89</sup>. La création d'un impôt européen impose de dépasser le « déficit parlementaire »<sup>90</sup> de l'Union européenne en matière de fiscalité.

**761.** Pour cela, il s'agit d'établir un lien entre le citoyen européen et l'impôt à travers la mise en œuvre par le Parlement européen d'un consentement de l'impôt européen. L'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne doit conduire à son exercice par le Parlement européen en tant qu'instance démocratiquement élue et représentative des citoyens européens. Cette idée n'est pas nouvelle. Dès les années 2000, une communication de Romano Prodi, alors président de la Commission européenne, indique clairement que « le lien entre les citoyens européens et le budget communautaire devra être établi de manière plus directe et plus transparente, afin que le Parlement européen, élu au suffrage universel, exerce en matière budgétaire des prérogatives conformes à sa légitimité démocratique dans la répartition des dépenses et dans l'établissement des ressources »<sup>91</sup>. Autrement dit, en matière de fiscalité, « les citoyens européens doivent être en mesure d'exprimer, de discuter et de contrôler directement leurs préférences collectives, et cela doit passer par le Parlement européen »<sup>92</sup>.

**762.** L'instauration d'un mécanisme européen de consentement de l'impôt est une nécessité politique en ce qu'il doit garantir la légitimité de l'impôt européen, et au-delà, la légitimité de la politique fiscale européenne auprès des citoyens européens. Dans ces conditions, la politique fiscale européenne reposerait sur deux voies de légitimation politique, une portée par le Conseil, en tant que représentant des États membres, et *in fine* des citoyens nationaux, et une portée par le Parlement européen en tant que représentant des citoyens européens. À ce titre, cette double représentation irait dans le sens de la vocation de l'Union européenne à se fédéra-

---

89. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1087.

90. Pour parler de l'organisation institutionnelle européenne Laetitia Guilloud préfère cette expression à celle de déficit démocratique. V. Laetitia GUILLOU, « Le Parlement européen et la démocratie », *Les Petites Affiches* 2009, n° 116, p. 25.

91. Sylvie GOULARD et Mario NAVA, « Un financement plus démocratique du budget européen : un défi pour la Convention européenne », *Revue française de finances publiques* 2002, n° 80, p. 43.

92. Stefan COLLIGNON, « Le fédéralisme budgétaire dans la zone euro » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, Paris, 2004, p. 156.

liser<sup>93</sup> en calquant son organisation institutionnelle et ses compétences en matière fiscale sur le modèle du fédéralisme.

**763.** De plus, le principe de consentement de l'impôt exprime au-delà de la légitimité politique de l'impôt, une exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt. Il s'ensuit que les éléments essentiels de l'impôt doivent être établis par la loi et sont nécessairement et obligatoirement votés par le Parlement en tant que représentant des citoyens. En plus d'être politiquement nécessaire, l'instauration d'un mécanisme européen de consentement de l'impôt serait juridiquement indispensable à la création d'un impôt européen. Dans sa décision *Zwiqzek*, la Cour de justice de l'Union européenne a affirmé « qu'il résulte des traditions constitutionnelles communes aux États membres, le principe de légalité de l'impôt peut être considéré comme faisant partie de l'ordre juridique de l'Union, en tant que principe général du droit »<sup>94</sup>. Érigée en principe général du droit de l'Union européenne, la création d'un impôt européen impose que ses caractéristiques juridiques soient prévues par la loi votée par le Parlement européen. En définitive, l'exercice d'un consentement de l'impôt par le Parlement européen doit permettre la reconnaissance d'une véritable citoyenneté fiscale européenne. Elle garantirait au citoyen européen, en plus de la protection dont il bénéficie en tant que contribuable national, le droit de participer à la décision fiscale, dont relèverait l'existence d'un devoir fiscal s'imposant au contribuable européen, celui de payer l'impôt européen.

## **2. Les difficultés issues de la représentation politique du citoyen européen en matière fiscale**

**764. Les limites politiques liées aux principes électifs des députés européens.** La concrétisation d'une citoyenneté fiscale européenne repose sur la création d'un impôt européen consenti par les citoyens européens. La mise en œuvre de ce consentement au niveau du Parlement européen soulève des interrogations au regard des caractéristiques institutionnelles de l'Union européenne, qui pourraient limiter la portée politique de cette nouvelle citoyenneté fiscale européenne.

---

93. Cette idée rejoint l'analyse développée par les auteurs Olivier Costa et Paul Magnette selon lesquelles, « on peut distinguer trois profils dominants au sein du PE. 1/ La majorité du PE, mouvante mais constante, est animée par une conviction "fédéraliste" selon laquelle une intégration plus poussée est synonyme de parlementarisation. Ces députés - qui ont été à l'origine des diverses initiatives constitutives du PE - estiment que l'Union européenne a vocation à se fédéraliser, c'est-à-dire à calquer ses compétences mais aussi son mode de fonctionnement sur les régimes fédéraux classiques (...) ». V. Olivier COSTA et Paul MAGNETTE, « Idéologies et changement institutionnel dans l'Union européenne. Pourquoi les gouvernements ont-ils constamment renforcé le Parlement européen ? », *Politique européenne* 2003, 1, n° 9, p. 58.

94. CJUE, 8 mai 2019, aff. C-566/17, *Zwiqzek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach c/ Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2019:390, pt. 39 et CJUE, 8 novembre 2022, aff. C-885/19, *Fiat Chrysler Finance Europe c/ Commission*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2022:859, pt. 97.

**765.** La première de ces interrogations concerne les modalités d'élection des membres du Parlement européen<sup>95</sup>, dont dépend la représentativité politique du Parlement européen. S'il est acquis, depuis l'acte du 20 septembre 1976 portant élection des représentants au Parlement européen, que l'élection des députés européens se fait au suffrage universel direct<sup>96</sup>, cet acte n'a pas la nature juridique d'une loi électorale européenne emportant une procédure uniforme<sup>97</sup>, mais a seulement permis l'adoption, sur cette base, de « principes communs à tous les États membres »<sup>98</sup>. En dehors de certaines règles communes à l'ensemble des États membres, les modalités électorales<sup>99</sup> sont régies par des dispositions nationales dont l'application peut varier en fonction des États membres selon des conditions plus ou moins restrictives<sup>100</sup>. Ainsi,

---

95. Pour une présentation de l'organisation institutionnelle européenne et notamment du Parlement européen, V. Jean Paul JACQUÉ, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 9<sup>e</sup> éd., Dalloz, Paris, 2018, 854 p., p. 275-318. V. aussi Richard CORBETT, Francis JACOBS et Darren NEVILLE, *The European Parliament*, 9, John Harper, Londres, 2016, 512 p.

96. Acte portant élection des représentants à l'assemblée au suffrage universel direct, *JOCE* L n°278 du 8 octobre 1975, pp. 5-11. V. aussi Cons. const., déc. n°76-71 DC du 30 décembre 1976, décision du Conseil de communauté européennes relative à l'élection de l'Assemblée des Communauté au suffrage universel direct. Pour un commentaire de cette décision V. par exemple, Vincent COUSSIRAT-COUSTÈRE, « Le Conseil constitutionnel et l'élection au suffrage universel direct de l'Assemblée européenne », *Annuaire Français de droit international* 1976, 22, n° 1, pp. 805-821. Pour une rétrospective historique des événements ayant conduit à l'élection directe des parlementaires européens et ses conséquences, V. notamment Olivier COSTA, « Des listes transnationales au Parlement européen ? », *Revue des affaires européennes* 2021, n° 3, pp. 479-490 ; Didier BLANC, « Le Parlement européen : Chambre des peuples ou Assemblée de l'Union ? » in *Les élections européennes, 40 ans après. Bilans, enjeux et perspectives*, sous la dir. de Tony MARGUERY, Sébastien PLATON et Hanneke VAN EIJKEN, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2020, pp. 147-168.

97. L'article 223 du TFUE prévoit néanmoins la possibilité pour le Parlement européen d'élaborer un projet en vue d'établir les dispositions nécessaires pour permettre l'élection de ses membres au suffrage universel direct selon une procédure uniforme dans l'ensemble des États membres. Pour entrer en vigueur, le texte doit être adopté par le Conseil, statuant à l'unanimité et après approbation du Parlement européen, puis approuvé par les États membres conformément à leurs règles constitutionnelles respectives. Toutefois cette procédure n'a jamais abouti.

98. Décision (CE) 2002/772/ du Conseil, du 25 juin 2002 et 23 septembre 2002, modifiant l'acte portant élection des représentants au Parlement européen au suffrage universel direct, annexé à la décision 76/787/CECA, CEE, Euratom, *JOUE* L n°283 du 21 octobre 2002, pp. 1-4 et décision (UE, Euratom) 2018/994 du Conseil, du 13 juillet 2018, modifiant l'acte portant élection des membres du Parlement européen au suffrage universel direct, annexé à la décision 76/787/CECA, CEE, Euratom du Conseil du 20 septembre 1976, *JOUE* L n°178 du 16 juillet 2018, pp. 1-3.

99. Pour des ouvrages concernant les modalités électorales européennes, V. Olivier COSTA, *Le Parlement européen, assemblée délibérante*, Édition de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2011, 507 p. Christophe LESCOT, *Organisation européenne*, 23<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 55. et 56. V. aussi Laurence POTVIN-SOLIS (dir.) *Le principe électif dans l'Union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 404 p.

100. La Cour de Justice de l'Union européenne exerce néanmoins un contrôle des mesures nationales dont l'exécution peut affecter la mise en oeuvre des droits politiques attachés à la citoyenneté européenne. V. CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-145/04, *Royaume d'Espagne c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Rec., p. I-07917, (concernant l'attribution par le Royaume-Uni du droit de vote à ressortissants du Commonwealth résidant à Gibraltar mais ne possédant pas la citoyenneté de l'Union); CJUE, 6 octobre 2015, aff. C-650/13, *Thierry Delvigne c/ Commune de Lesparre Médoc et Préfet de la Gironde*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2015:648, (Concernant une législation nationale prévoyant une interdiction du droit de vote en cas de condamnation pénale). V. aussi Olivier COSTA, « Article 39. Droit de vote et d'éligibilité aux élections au Par-

« les différents systèmes électoraux se reflètent même dans l'élection des députés au Parlement européen. Avec un nombre variable de niveaux d'autorité législative et administrative et différents mécanismes de démocratie, l'UE est intrinsèquement tenue de reconnaître le pluralisme dans l'organisation de la démocratie »<sup>101</sup>. Si les élections sont européennes, le système électoral est polymorphe, ce qui entraîne certaines conséquences politiques.

**766. Un scrutin européen politiquement nationalisé.** Le droit politique individuel le plus important des citoyens européens consiste en un droit de vote et d'éligibilité aux élections de Parlement européen dans l'État membre dans lequel ils résident. À ce titre, ce droit peut être exercé « dans les mêmes conditions que les ressortissants de cet État »<sup>102</sup>, garantissant l'égalité de traitement entre les citoyens européens ressortissants et non ressortissants dans l'exercice de leur droit politique de participation<sup>103</sup>. Toutefois, les citoyens européens ne peuvent voter que pour les seuls candidats qui se présentent à la députation européenne au sein de leur État membre de résidence. À titre d'exemple, un citoyen européen de nationalité française ne peut pas voter pour un candidat qui se présente en Allemagne, sauf s'il réside dans cet État. La principale conséquence est « la nationalisation politique du scrutin »<sup>104</sup>. Les campagnes électorales pour les élections européennes se polarisent principalement autour des intérêts nationaux de chaque État membre et non autour de l'intérêt général européen<sup>105</sup>. Dans ces conditions, « le principe selon lequel les députés européens assureraient la représentation collective des peuples européens se heurte en effet aux intérêts électoraux des premiers qui sont élus dans un cadre étatique ou infra étatique »<sup>106</sup>. Ainsi, la mise en œuvre du lien politique qui s'établit entre les citoyens européens et l'Union européenne à travers l'élection du Parlement européen reste largement dépendante du contexte politique national, ce qui « repousse l'avènement d'un Parlement européen, assemblée des citoyens de l'Union, pour ancrer la figure d'une chambre des peuples »<sup>107</sup>.

---

lement européen » in sous la dir. de Fabrice PICOD, Cecilia RIZCALLAH et Sébastien VAN DROOGHENBROECK, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2019, pp. 967-991.

101. Florian BIEBER et Roland BIEBER, *Negotiating unity and diversity in the European Union*, Palgrave Macmillan, Londres, 2020, p. 59 : « *Different electoral systems are even reflected in the election of members to the European Parliament. With a varying number of levels of legislative and administrative authority and different mechanisms of democracy, the EU is inherently required to recognize the pluralism in the organization of democracy* ». Traduction par nos soins.

102. Article 20 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

103. Article 22 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

104. André MOINE, « La représentation parlementaire des citoyens européens » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 205.

105. Paul MAGNETTE, *Le régime politique de l'Union européenne*, 4<sup>e</sup> éd., Presses de sciences po, Paris, 2017, 298 p.

106. Laetitia GUILLOUD, « Le Parlement européen et la démocratie », *Les Petites Affiches* 2009, n° 116, p. 25.

107. Didier BLANC, « Le Parlement européen : Chambre des peuples ou Assemblée de l'Union ? » in *Les élections européennes, 40 ans après. Bilans, enjeux et perspectives*, sous la dir. de Tony MARGUERY, Sébastien

**767. La pondération nationale du nombre des parlementaires européens.** De plus, « bien qu'au sein de chaque État membre, le droit de vote puisse être exercé de manière égale par tous les citoyens de l'Union résidant dans cet État (voir TFUE, 2007, art. 22[2]), le poids des voix pour la composition du Parlement varie »<sup>108</sup>. Il convient de noter que « la représentation des citoyens est assurée de façon dégressivement proportionnelle, avec un seuil minimum de six membres par État membre. Aucun État membre ne se voit attribuer plus de quatre-vingt-seize sièges »<sup>109</sup>. Ainsi, le nombre de sièges n'est pas calculé en fonction du nombre de ressortissants d'un État membre, mais en fonction du nombre de ses habitants – ce qui inclut les résidents étrangers. Cette organisation implique que le vote d'un citoyen européen résidant dans un petit État a plus de poids que le vote d'un citoyen européen résidant dans l'un des plus grands États membres, ce qui soulève des questions quant à l'égalité des droits politiques entre les citoyens européens<sup>110</sup>. À ce titre, Monsieur Léonard Matala explique que « la représentativité des députés européens révèle des écarts énormes : un député luxembourgeois représente 104 351 citoyens, son collègue allemand, doté des mêmes droits parlementaires, pèse 876 481 citoyens. Il y a un écart de 1 à 10 entre un député maltais et un député français »<sup>111</sup>. Or, « l'égalité des droits politiques de ses citoyens est essentielle pour la solidarité au sein de toute entité politique et pour la légitimité de ses institutions »<sup>112</sup>.

**768.** Il ressort de ces modalités procédurales que la légitimité politique de cette institution peut être questionnée<sup>113</sup>. Malgré « l'émergence d'une identité politique européenne dans

---

PLATON et Hanneke VAN EIJKEN, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 166. A ce sujet, Monsieur André Moine considère que « malgré cette référence aux citoyens pris dans leur ensemble, en l'absence juridique de peuple européen<sup>2</sup> ou de nation européenne, les représentants au Parlement européen sont désignés par des corps électoraux juxtaposés ». V. André MOINE, « La représentation parlementaire des citoyens européens » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 204.

108. Pour illustrer ce constat, les auteurs Florian Bieber et Roland Bieber mettent en parallèle la représentation de Malte et de l'Allemagne au Parlement européen. V. Florian BIEBER et Roland BIEBER, *Negotiating unity and diversity in the European Union*, Palgrave Macmillan, Londres, 2020, p. 174 : « *Although within each Member State the right to vote can be exercised in an equal manner by all EU citizens residing in that State (see TFEU, 2007, art. 22[2]), the weight of the votes for the composition of the Parliament varies* ». Traduction par nos soins.

109. Article 14, paragraphe 2, du traité sur l'Union européenne.

110. Olivier COSTA et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, p. 160. V. aussi Léonard MATALA, « Représentation et équité démocratique au Parlement européen » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 228.

111. *Ibid.*, p. 229.

112. Florian BIEBER et Roland BIEBER, *Negotiating unity and diversity in the European Union*, Palgrave Macmillan, Londres, 2020, p. 117 : « *The equality of political rights of its citizens is essential for solidarity within any polity and for the legitimacy of its institutions. Restrictions on the equality of political rights might increase diversity at the expense of unity* ». Traduction par nos soins.

113. D'après l'analyse de Monsieur André Moine, cette difficulté s'explique au regard du respect de la souveraineté politique des États membres. Selon lui « la représentation repose sur le principe, parfois implicite, selon lequel les représentés sont la source du pouvoir qu'ils délèguent. Or, dans le cadre de l'Union, les citoyens eu-

la mesure où le cadre strictement national de ces élections se trouve élargi par la participation d'électeurs et de candidats originaires d'autres États communautaires »<sup>114</sup>, les citoyens européens sont en réalité davantage représentés en tant que résidents des États membres de l'Union européenne, qu'en tant que membres de la communauté politique européenne à laquelle serait attaché un réel sentiment d'appartenance s'exprimant à travers les décisions collectivement prises par les citoyens, dont le vote de l'impôt pourrait faire partie. Le Conseil constitutionnel semble le considérer dans une décision du 3 avril 2003, en affirmant que « les membres du Parlement européen élus en France le sont en tant que représentants des citoyens de l'Union européenne résidant en France »<sup>115</sup>. En conséquence, le lien politique qui se noue entre les citoyens européens et leurs représentants européens à travers l'élection du Parlement européen est avant tout un lien d'origine nationale, qui produit ses effets au niveau européen. Dans sa décision *Lisbonne* du 30 juin 2009, la Cour constitutionnelle allemande a considéré que « l'Union européenne manque, même après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, d'un organe décisionnel politique né d'une élection paritaire de tous les citoyens de l'Union et capable de représenter uniformément la volonté du peuple »<sup>116</sup>.

**769. Une légitimité démocratique insuffisante dans le cadre d'une représentation fiscale.** Conserver une telle organisation comporte des insuffisances politiques susceptibles de ralentir la mise en œuvre d'un impôt européen, et au-delà, de fragiliser sa portée politique en tant que fondement d'un nouveau contrat social européen. Si l'impôt européen doit être conçu comme « un moyen pour unir les citoyens d'une même entité politique »<sup>117</sup>, il est alors préférable que le lien fiscal qui doit se construire entre l'Union européenne et ses citoyens, à travers le consentement de l'impôt, ne dépende pas de la volonté des citoyens européens comme résidents de leurs États membres, mais en ce qu'ils sont membres de la communauté politique

---

ropéens ne peuvent être la source du pouvoir souverain européen. Dès lors, si les citoyens européens peuvent choisir et désigner des représentants, ils ne leur délèguent pas "le" pouvoir. Dans un système qui repose sur le principe de la souveraineté du peuple ou de la nation, "il n'est pas d'autre source de la valeur juridique des actes étatiques que la volonté législative exprimée par l'organe d'expression de la nation"; les États de l'Union européenne obéissent, quelle qu'en soit la formulation constitutionnelle nationale, à ce principe ». V. André MOINE, « La représentation parlementaire des citoyens européens » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 216.

114. Corinne TOURET, « Le Parlement européen, symbole de l'Europe des citoyens ? », *Les Petites Affiches* 1998, n° 137, p. 8.

115. Cons. const., déc. n°2003-468 DC du 3 avril 2003, *Loi relative à l'élection des conseillers régionaux et des représentants au Parlement européen ainsi qu'à l'aide publique aux partis politiques*, Rec. Cons. const., p. 325.

116. BVerfG, Urteil des Zweiten Senats, 123/267, « Lisbon », 30 June 2009, pt. 280 : « Gemessen an verfassungsstaatlichen Erfordernissen fehlt es der Europäischen Union auch nach Inkrafttreten des Vertrags von Lisabon an einem durch gleiche Wahl aller Unionsbürger zustande gekommenen politischen Entscheidungsorgan mit der Fähigkeit zur einheitlichen Repräsentation des Volkswillens ». Traduction par nos soins.

117. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1088.



européenne.

À défaut, le consentement de l'impôt européen pourrait davantage reposer sur des considérations purement nationales comme le niveau des prélèvements obligatoires déjà existants dans chaque État membre, que sur des considérations européennes<sup>118</sup>. Comme l'indique Jürgen Habermas, dans sa théorie relative à la « la souveraineté originellement partagée », ce qui « compte comme une orientation d'intérêt public au sein d'un Etat-nation particulier se transforme au niveau européen en une généralisation particulariste des intérêts confinée à son propre peuple, pouvant entrer en conflit avec la généralisation des intérêts attendus des citoyens de l'UE »<sup>119</sup>. Certes, selon lui, l'attribution de pouvoirs de législation et de contrôle au Parlement européen s'articule avec la représentation politique permise par le Conseil. À travers cette double représentation, les citoyens doivent prendre conscience « qu'en tant que citoyens, ils devront adopter une perspective de justice différente sur chacune des deux voies de légitimation qui traversent respectivement le Parlement et le Conseil, et les équilibrer l'une contre l'autre, à savoir la perspective d'un citoyen européen et celle d'un membre d'une nation particulière »<sup>120</sup>. Toutefois, selon Florian Bieber et Roland Bieber, « les différences dans l'influence possible des citoyens européens sur la législation ne sont qu'une partie d'une structure complexe, qui vise à donner la parole aux citoyens dans leur identité européenne, nationale et régionale »<sup>121</sup>. Ainsi, les modalités de désignation des députés européens et la répartition des sièges conduisent à représenter au niveau européen les forces politiques les plus importantes des États membres. S'il est en pratique envisageable de penser la création d'un impôt européen à partir d'un consentement européen basé sur cette organisation institutionnelle, la légitimité politique qui en résulterait serait davantage transnationale que véritablement européenne, limitant la portée politique de la citoyenneté fiscale européenne dans la mise en œuvre

---

118. De plus, comme le constate la doctrine, la création d'un impôt européen ne justifie pas de maintenir le niveau actuel des retours financiers de l'Union européenne vers les États membres. En effet, comme le constate Guntram B Wolff et Gregory Claeys, « comment justifier le maintien des " retours " dans un système où les contribuables n'ont plus de liens directs avec l'État-nation mais seulement avec une structure institutionnelle quasi étatique et superposée ? ». V. Guntram B WOLFF et Gregory CLAEYS, « Vers la création d'un mécanisme de stabilisation pour la zone euro ? », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, p. 1087.

119. Jürgen HABERMAS, « The crisis of the European Union in the light of a constitutionalization of international law », *European Journal of International Law* 2012, 23, n° 2, p. 343.

120. *Ibid.*, p. 344. Sur cette question de la double légitimité politique de l'Union européenne, V. aussi Christopher LORD, « An indirect legitimacy argument for a directly elected European Parliament », *European Journal of Political Research* 2017, 56, n° 3, pp. 512-528.

121. Florian BIEBER et Roland BIEBER, *Negotiating unity and diversity in the European Union*, Palgrave Macmillan, Londres, 2020, p. 174 : « *Although the distribution of seats in the European Parliament is set out in the Treaty on the European Union according to criteria other than strict proportionality, thus creating unequal political rights for EU citizens, there is no infringement of equality as a principle of electoral law because differences in the possible influence of European citizens on the legislation are only part of a complex structure, which is intended to give a voice to citizens in their European, national, and regional identity* ». Traduction par nos soins.

d'un contrat social européen fondé sur l'impôt.

**770. Une évolution du mode de scrutin compensée par la mise en place d'un bicamérisme européen.** Idéalement, la création d'un impôt européen impose d'envisager une réorganisation institutionnelle de l'Union européenne afin de renforcer le principe d'égalité électorale et de consolider le lien entre les citoyens européens et leurs représentants européens. Les modalités de désignation des membres du Parlement européen doivent évoluer pour que l'exercice de la compétence fiscale, qui lui est attribuée, repose sur une représentation globale et homogène de l'ensemble des citoyens européens permettant l'expression de l'intérêt général européen. Il convient d'asseoir la légitimité électorale des députés européens.

La proposition du Comité économique et social européen, selon laquelle les élections européennes devraient permettre aux citoyens européens d'élire les membres du Parlement européen à partir de liste transnationale, est pertinente. D'après cet avis, « l'UE a également besoin de réformes pour renforcer le sentiment que nous partageons une citoyenneté commune au niveau européen. Pour ce faire, il est absolument indispensable d'associer les citoyens au processus décisionnel européen. Il faut dès lors donner aux citoyens, dans tous les États membres de l'UE, le sentiment qu'ils participent à ce processus conjoint qui sert une cause commune. Une possibilité pour y parvenir serait de donner aux citoyens l'occasion d'élire les membres du Parlement européen à partir de listes transnationales, c'est-à-dire de plusieurs États membres, mais de partis européens, plutôt que de voter uniquement pour des partis nationaux. Il pourrait toutefois être nécessaire à cette fin de modifier les traités, en l'occurrence l'article 223 du TFUE »<sup>122</sup>.

En effet, les partis politiques sont des acteurs importants du Parlement européen puisqu'ils « contribuent à la formation de la conscience politique européenne et à l'expression de la volonté des citoyens de l'Union »<sup>123</sup>. Toutefois, ces derniers restent largement liés aux différentes alliances européennes des partis nationaux<sup>124</sup>. L'établissement de listes électorales

---

122. Avis du Comité économique et social européen, du 15 janvier 2017, sur les thèmes « Améliorer le fonctionnement de l'Union européenne en mettant à profit le potentiel du traité de Lisbonne » et « Évolutions et adaptations possibles de la structure institutionnelle actuelle de l'Union européenne », *JOUE* C n° 13/183, p. 10. Pour quelques contributions doctrinales sur cette question, V. Viviane de BEAUFORT et Camille TOUMELIN, « Une réflexion autour de la notion de citoyenneté européenne », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2017, n° 4, pp. 5-12; Olivier COSTA, « Des listes transnationales au Parlement européen ? », *Revue des affaires européennes* 2021, n° 3, pp. 479-490; Eugénie DUVAL, « L'élection et le statut des députés européens. Quelles perspectives pour un droit électoral et parlementaire pour l'Union ? » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 343-359; Sandro GOZI, « La Conférence sur l'avenir de l'Europe—Analyse juridique de la plus grande expérience démocratique du continent », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2022, n° 1, pp. 171-189.

123. Article 10, paragraphe 4, du traité sur l'Union européenne.

124. Le député européen Monsieur Sandro Gozi considère qu'« il s'agit plutôt de confédération de partis nationaux, sans aucune influence sur les entités qui les composent » V. Sandro GOZI, « La Conférence sur l'avenir

transnationales permettrait de ne plus circonscrire l'attribution des sièges au niveau de chaque État membre par le biais des partis politiques nationaux, mais de l'élargir au niveau européen grâce à la création d'une « circonscription paneuropéenne »<sup>125</sup> qui favoriserait la reconnaissance de partis véritablement européens<sup>126</sup>. En pratique, « cela signifie, par exemple, que des électeurs français votent pour des Italiens, des Allemands ou des Espagnols, non pas en fonction de leur appartenance nationale, mais de leur proximité politique, parce qu'ils partagent la même vision du monde et les mêmes aspirations sociales, les mêmes valeurs »<sup>127</sup>. Les modalités d'une telle évolution ont de nouveau été détaillées dans un récent rapport de Monsieur Doménech Ruiz Devesa<sup>128</sup>. Ce dernier propose l'instauration de listes transnationales qui ne seraient présentées que par des partis européens et qui ne concerneraient qu'un nombre limité de sièges au Parlement européen (46 députés européens) au sein d'une circonscription commune (paneuropéenne). À la tête de ces listes serait présenté le candidat de chaque parti européen à la présidence de la Commission européenne. Si, comme l'admet Olivier Costa, « il semble (...) peu vraisemblable que le Conseil approuve la proposition de règlement en l'état puisqu'il a toujours rejeté l'idée de listes transnationales »<sup>129</sup>, elle a pour mérite de rappeler l'enjeu majeur de la représentation démocratique des citoyens européens, notamment dans la perspective de la reconnaissance d'un consentement de l'impôt européen, visant à renforcer le sentiment d'appartenance à l'Union européenne.

**771. L'hypothèse de la création d'une chambre haute.** Au-delà, la répartition des sièges évoluerait, ce qui pourrait modifier l'équilibre permis par la proportionnalité dégressive. Aussi, pour être complète, cette évolution pourrait s'accompagner de la création d'une chambre haute représentant les États membres et dont les pouvoirs seraient partagés avec le Parlement euro-

---

de l'Europe—Analyse juridique de la plus grande expérience démocratique du continent », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2022, n° 1, p. 189.

125. Dès 2011, un rapport de Monsieur Andrew Duff préconisait la création d'une circonscription « paneuropéenne » à partir de laquelle serait élue une partie des députés européens. L'idée portée à travers l'établissement d'une circonscription unique étant de lutter contre le monopole des partis nationaux sur les élections européennes et de donner un rôle plus important aux partis européens. V. Andrew DUFF, Report on a proposal for a modification of the Act concerning the election of the Members of the European Parliament by direct universal suffrage of 20 september 1976, 28 avril 2011, (2009/2134(INI).)

126. Pour une contribution sur cette question, V. Grégory GODIVEAU, « Le rôle des partis politiques dans l'espace démocratique européen : quel statut européen pour les partis politiques européens ? » in *Le principe électif dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 291-313.

127. Dominique SCHNAPPER, *Qu'est-ce que la citoyenneté ?*, Gallimard, Paris, 2000, p. 219.

128. Doménech RUIZ DEVESA, Projet de rapport, (commission AFCO) sur la réforme de la loi électorale pour les élections européennes (2020/2200 (INL)), 1er juillet 2021.

129. Olivier COSTA, « Des listes transnationales au Parlement européen ? », *Revue des affaires européennes* 2021, n° 3, p. 484. V. aussi Jean-Paul JACQUÉ, « Élections européennes : le refus des listes transnationales », *Revue trimestrielle de droit européen* 2018, 2, pp. 432-434.

péen, désormais compris comme une chambre basse représentant les citoyens européens<sup>130</sup>. Certes, dans l'organisation institutionnelle actuelle, le Conseil de l'Union européenne représente déjà les États membres<sup>131</sup>. Toutefois, sa légitimité démocratique ne repose pas directement sur les citoyens nationaux. L'évolution bicamérale du Parlement européen permettrait de faire reposer la composition de la chambre haute sur le vote des citoyens nationaux de chaque État membre.

**772. L'hypothèse de la création d'une chambre basse.** Il est également possible d'envisager la solution inverse. La représentativité des députés européens étant largement étatique, le Parlement européen serait considéré comme la chambre haute. Il représenterait les citoyens nationaux dans l'exercice en commun de certaines compétences, dont la compétence fiscale. Ce qui impliquerait de créer, sur des bases fiscales, une chambre basse représentative de citoyens européens pris dans leur ensemble, à qui serait confié le consentement collectif de l'impôt européen.

**773.** En définitive, l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne implique de renforcer la légitimité du mandat des représentants des citoyens européens. Une évolution bicamérale du Parlement européen est souhaitable. Elle permettrait aux citoyens européens, en ce qu'ils sont membres d'une même communauté politique, de déléguer à une chambre basse, le pouvoir de consentir l'impôt. Dans le même temps, les intérêts des citoyens nationaux pourraient être pris en compte, par le biais de la chambre haute, lors des discussions parlementaires. Cette procédure, qui inclurait une double lecture des textes, et la possibilité pour la chambre haute d'amender les textes, permettrait de garantir la légitimité politique de l'impôt européen. Ainsi, dans une perspective fédérale<sup>132</sup>, cette évolution serait une manière d'articuler politi-

---

130. Annie GRUBER, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203, p. 11.

131. Bernard BARTHALAY, « Une souveraineté fédérale pour la zone euro », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 173. Florian Bieber et Roland Bieber considèrent quant à eux que « n'étant pas un parlement bicaméral, le Parlement européen combine les caractéristiques propres aux deux chambres dans les systèmes fédéraux conventionnels ». V. Florian BIEBER et Roland BIEBER, *Negotiating unity and diversity in the European Union*, Palgrave Macmillan, Londres, 2020, p. 117 : « *Not being a two-chamber parliament, the European Parliament combines the defining features of both chambers in conventional federal systems* ». Traduction par nos soins.

132. Comme dans le cas des États Unis, les États fédéraux ont souvent recours à un système parlementaire bicaméral comprenant une chambre basse représentant les citoyens de l'Union et une chambre haute représentant les entités fédérées constitutives de cette union. A ce titre, Bernard Barthalay explique que « l'égalité des citoyens devant l'impôt (représentation proportionnelle à la chambre basse), l'égalité des droits et des devoirs des États (représentation égale ou proche de l'égalité à la chambre haute) ont été présents (...) à l'esprit de tous les auteurs de constitutions fédérales, tout autant que le compromis pragmatique initial entre grands États (dominants à la chambre basse) et petits États (surreprésentés à la chambre haute). L'égalité des deux chambres est de règle » V. Bernard BARTHALAY, « Une souveraineté fédérale pour la zone euro », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 173.

quement une citoyenneté fiscale plurielle, l'une nationale et l'autre européenne.

## **B. Une solidarité sociale européenne permise par l'impôt européen**

**774.** La solidarité est un des principes fondamentaux qui structure la construction juridique et politique de l'Union européenne. S'il est possible de relever différentes manifestations de cette solidarité au niveau européen, sa mise en œuvre reste, au regard des modalités de financement de l'Union européenne, largement dépendante des États membres. La dimension sociale de la solidarité européenne peine à s'affirmer (1), mais pourrait être approfondie par la création d'un impôt européen (2), seul à même de « poursuivre le processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe »<sup>133</sup>.

### **1. La dimension sociale limitée de la solidarité européenne**

**775. Une solidarité européenne principalement organisée autour du marché commun.** La lecture du traité sur l'Union européenne témoigne du rôle politique de la solidarité dans la construction et la légitimation du projet européen. L'article 2 du TUE place la solidarité au rang de valeur fondamentale de l'Union européenne, dont la mise en œuvre doit, selon son article 3, se refléter à travers la promotion de « la cohésion économique, sociale et territoriale, et la solidarité entre les États membres ». La solidarité est « une des valeurs fondamentales et un principe directeur du processus d'intégration européenne »<sup>134</sup>. Toutefois, initialement conçue entre les États membres, la jurisprudence de la Cour de justice selon laquelle « les sujets de l'Union sont non seulement les États membres, mais également leurs ressortissants »<sup>135</sup>, a largement contribué à donner une dimension sociale à la solidarité européenne dont les citoyens européens sont désormais également les bénéficiaires.

**776.** Classiquement, la solidarité sociale est entendue comme « un mécanisme de redistribution par lequel les contributions issues de la collectivité sont utilisées à des fins d'assistance financière et matérielle de certains membres de celle-ci faisant face à un événement ou à une situation les plaçant dans une situation de faiblesse ou de vulnérabilité accrue »<sup>136</sup>. Dans ces conditions, « l'impôt, tel que le conçoivent les peuples civilisés d'aujourd'hui, peut donc être défini comme la contribution pécuniaire que les gouvernants exigent des indivi-

---

133. Préambule du traité sur l'Union européenne.

134. Peter BECKER, « Solidarité et conditionnalité : deux principes directeurs de la politique européenne de cohésion », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, p. 68.

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

136. Koen LENAERTS et Stanislas ADAM, « La solidarité, valeur commune aux États membres et principe fédératif de l'Union européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, n° 2, p. 314.

dus en accomplissement de leur devoir de solidarité sociale »<sup>137</sup>. Dans les États modernes, l'impôt est reconnu comme un instrument de solidarité sociale, puisqu'il permet à travers la répartition de la charge fiscale et sa redistribution entre les membres d'une même collectivité de réaliser une forme de justice sociale. Dans ces conditions, « analyser l'impôt comme un rapport de solidarité implique que soit entreprise une réflexion sur l'aspect financier de l'organisation sociale »<sup>138</sup>. Or, comme nous l'avons vu, bien que l'Union européenne dispose de ressources propres, en l'absence de compétence fiscale européenne, leurs montants et leurs perceptions restent largement tributaires des États membres. La solidarité européenne « ne s'articule pas autour des axes nationaux traditionnels de la protection sociale et de la fiscalité »<sup>139</sup>. Au contraire, selon Madame Elvire Fabry, elle se construit avant tout en référence à la déclaration de Robert Schuman du 9 mai 1950, comme une « une solidarité de fait (...) qui découle de l'interdépendance objective des États membres, née elle-même de l'intégration croissante de l'espace économique et monétaire »<sup>140</sup>. Par voie de conséquence, pour Peter Becker, « la définition de la solidarité au sein de l'UE demeure cependant obscure, de même que la manière de l'insuffler. Il s'agit d'un concept complexe et ambigu, et surtout, il n'existe aucun consensus quant à la nature, la finalité et l'ampleur de la solidarité financière au sein de l'Union. La solidarité européenne peut en outre revêtir plusieurs formes : politique, fiscale, économique et même sociale. Elle peut ainsi se traduire par une redistribution de fonds, une ouverture de marchés (pour des travailleurs ou des services par exemple), ou encore un partenariat et une coordination politiques visant à défendre les valeurs communes et la pensée européenne »<sup>141</sup>.

**777.** La solidarité européenne, tout en étant une valeur sociale commune aux États membres, se décline principalement dans le cadre du fonctionnement du marché intérieur. Elle fut dès le départ envisagée comme devant prévenir et pallier les effets de l'intégration économique euro-

---

137. Gaston JÈZE et Max BOUCARD, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Nouvelle édition, XX, Giard & E. Brière, Paris, 1904, p. 230.

138. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 85.

139. Damian CHALMERS, « The European redistributive state and a European law of struggle », *European Law Journal* 2012, 18, n° 5, p. 669 : « In EU law, redistribution of resources is not set around the traditional national axes of welfare provision and taxation but rather around the requirement in Article 119(3) TFEU of sound public finances : These activities of the Member States and the Union shall entail compliance with the following guiding principles : stable prices, sound public finances and monetary conditions and a sustainable balance of payments ». Traduction par nos soins.

140. Elvire FABRY, La solidarité européenne : où en sommes-nous ? Faut-il la renforcer et comment ? Compte rendu du l'édition 2020 du forum européen des think tanks, Barcelone, Palais Pedralbes, 30 septembre-1er octobre 2010. V. aussi Koen LENAERTS et Stanislas ADAM, « La solidarité, valeur commune aux États membres et principe fédératif de l'Union européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, n° 2, pp. 307-417.

141. Peter BECKER, « Solidarité et conditionnalité : deux principes directeurs de la politique européenne de cohésion », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, p. 69.

péenne. Ainsi, parmi les politiques de solidarité européenne, l'une des principales concerne la promotion de la « cohésion économique, sociale et territoriale » inscrite à l'article 3 du TUE. Mise en place dès le traité de Rome par la création du Fonds social européen (FSE)<sup>142</sup>, cette politique vise à compenser financièrement les disparités territoriales au sein de l'Union européenne, lesquelles sont susceptibles de s'aggraver sous l'effet de l'intégration européenne, entravant le bon fonctionnement du marché<sup>143</sup>.

**778.** En pratique, la politique de cohésion constitue la principale politique d'investissement de l'Union à travers les subventions accordées au titre des différents fonds structurels européens<sup>144</sup>. Elle représente une part significative du budget de l'Union européenne<sup>145</sup>. Ce montant est défini dans le cadre du budget pluriannuel de l'Union européenne, pour être ensuite réparti entre les différents fonds structurels et certains fonds spéciaux. Pour la période 2021-2027, les ressources consacrées à certains de ces fonds ont largement augmenté, soutenues par le plan de relance « *Next Generation EU* ». Ces fonds sont ensuite affectés à divers programmes définis par les États membres eux-mêmes en fonction des priorités nationales. Dans ces conditions, les États membres ont un rôle central dans la mise en œuvre de la solidarité européenne, puisque la réduction des disparités socio-économiques existantes dans l'Union européenne dépend des contributions financières des États membres au budget européen dont dépend le montant des ressources propres. Il est donc possible « de mesurer la solidarité budgétaire au niveau des transferts financiers (c'est-à-dire des distributions de fonds entre régions et États membres) »<sup>146</sup>.

---

142. La volonté des États membres de « renforcer l'unité de leurs économies et d'en assurer le développement harmonieux en réduisant l'écart entre les différentes régions et le retard des moins favorisées » est d'ailleurs inscrite dans le préambule du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

143. A ce sujet le Professeur Marc Blanquet, affirme d'ailleurs que « ce qui motive cette action de solidarité n'est pas tant la correction des situations les plus défavorables que la réduction des écarts, des disparités qui gênent, à l'évidence, le fonctionnement d'un marché commun » V. Marc BLANQUET, « L'Union européenne en tant que système de solidarité : la notion de solidarité européenne » in *Solidarité(s) : Perspectives juridiques*, sous la dir. de Maryvonne HECQUARD-THÉRON, Presses de l'université des sciences sociales de Toulouse, Toulouse, 2009, p. 182.

144. Il existe six fonds différents. Le « fond social européen plus » (FSE+) qui soutient les projets liés à l'emploi dans toute l'Union européenne ; le « fonds européens de développement régional » (FEDER), qui vise à corriger les déséquilibres régionaux dans l'Union européenne ; le « fond de cohésion » qui finance les projets liés à l'environnement et aux transports ; le « fonds européen agricole pour le développement rural » (FEADER), le « fonds européen pour les affaires maritimes et la pêche » (FEAMP) et enfin le « fonds pour une transition juste » (FJT) qui vise à soutenir les territoires les plus touchés par la transition vers la neutralité climatique.

145. Il atteignait pour la période 2014-2020 environ un tiers du budget européen V. Christian VALENDUC, « L'harmonisation fiscale et la construction européenne », *Courrier hebdomadaire du CRISP* 1994, n° 16, p. 16. et aussi Laurent PAUL, Samuel DE LEMOS PEIXOTO et Pierre ECOCHARD, « Un Trésor de la zone euro : le pilier manquant de l'Union Monétaire ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, p. 310.

146. Peter BECKER, « Solidarité et conditionnalité : deux principes directeurs de la politique européenne de cohésion », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, p. 69.

779. En définitive, en l'absence d'impôt européen, la solidarité européenne prend davantage la forme de transferts financiers entre les États membres, par le biais du budget européen, que d'une véritable solidarité sociale fondée sur une redistribution des richesses entre les membres d'une même communauté politique à partir de l'obligation fiscale. Le niveau de la solidarité européenne dépend davantage de la volonté politique des États membres<sup>147</sup> qu'elle ne répond à la reconnaissance d'une dette sociale dont les Européens seraient les débiteurs<sup>148</sup>. Comme le remarque la doctrine, sa mise en œuvre contribue à alimenter l'opposition politique entre les États membres considérés comme des contributeurs nets, c'est-à-dire qui financent davantage le budget européen qu'ils ne reçoivent de financements de celui-ci et les débiteurs nets, c'est-à-dire les États membres qui reçoivent plus de financement de l'Union européenne qu'ils ne contribuent à son budget<sup>149</sup>. Comme l'écrit le Professeur Edoardo Traversa, « la solidarité est un objectif difficile à atteindre, car dès qu'elle devient trop visible, ou qu'elle est présentée comme un mécanisme à sens unique (de certains "contributeurs" clairement identifiés vers d'autres "bénéficiaires" clairement identifiés), elle perd de sa légitimité »<sup>150</sup>. Du reste, « dans une union d'États souverains, un mécanisme de transfert n'est qu'un mécanisme de déplacement. Cela ne résout pas le problème sous-jacent, mais amplifie au contraire les problèmes de dépendance et d'aléa moral »<sup>151</sup>. Dès lors, seul le paiement d'un impôt européen peut permettre la mise en œuvre d'une véritable solidarité sociale européenne, fondée sur l'appartenance des Européens à une même communauté politique.

---

147. De ce point de vu, Christian Valenduc considère, au sujet de la solidarité européenne, que « le traité de Maastricht a accru ce rôle mais, même revalorisée, cette mission reste loin en-deçà de la redistribution exercée dans les autres systèmes ou confédéraux », V. Christian VALENDUC, « L'harmonisation fiscale et la construction européenne », *Courrier hebdomadaire du CRISP* 1994, n° 16, p. 16.

148. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 15.

149. A ce sujet, le Professeur Vincent Dussart, explique dans son article sur l'impôt européen que, « l'ancienne commissaire chargée des affaires budgétaires, Michaela Schreyer, s'était également prononcée pour la création d'une fiscalité européenne propre. Cette spécialiste des questions de fédéralisme budgétaire pensait que cela mettrait un terme au débat sur la notion de contributeur net au budget ». V. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1086. Dans un rapport présenté en 2020 sur l'avenir de la réforme des ressources propres de l'UE, Clemens Fuest et Jean Pisani-Ferry indiquent que « la prédominance des contributions RNB encourage à penser au budget de l'UE en termes de soldes nets, alors que les dépenses de l'UE créent une valeur ajoutée qui profite à l'économie européenne dans son ensemble ». V. Clemens FUEST et Jean PISANI-FERRY, « financing the European union : new Context, new Responses », *Policy Contribution*, 2020/16, Bruegel, cité par Edoardo TRAVERSA, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, p. 827.

150. *Ibid.*, p. 826. et 827.

151. Bodo HERZOG et Minjae CHOI, « Policy Rules in the Economic and Monetary Union », *Intereconomics* 2017, 52, n° 1, p. 56 : « In fact, in a union of sovereign states, a transfer mechanism is merely a displacement mechanism. It does not solve the underlying problem but instead amplifies free-riding as well as moral hazard issues ». Traduction par nos soins.



## 2. Une solidarité sociale européenne approfondie par l'impôt européen

**780. L'évolution du budget européen en un outil de péréquation financière.** Si, comme le constate Michel Bouvier « dès ses origines, le pouvoir fiscal s'est présenté comme le symbole, voire même comme le moyen privilégié d'accéder à la solidarité sociale »<sup>152</sup>, la création d'un impôt européen, doit permettre de redéfinir et de consolider la solidarité déjà permise par l'autonomie financière européenne et essentielle à l'équilibre politique européen. La création d'un impôt européen pourrait permettre une évolution concrète de la solidarité européenne de différentes manières. Tout d'abord, alimenté par des ressources propres de nature fiscale, le budget européen deviendrait un véritable instrument de péréquation financière, à l'image de l'organisation financière des systèmes fédéraux. À ce titre, Manuel Tirard rappelle que « la plupart des fédérations prévoit une obligation constitutionnelle de péréquation pour diminuer les disparités de richesse entre entités : c'est le cas en Suisse et en Allemagne, mais pas aux États-Unis. Lorsqu'elle existe, cette péréquation est verticale (à partir du niveau fédéral) et horizontale (entre échelons infra-fédéraux) »<sup>153</sup>. Dans ces conditions, la politique structurelle et de cohésion serait finalement mise en œuvre à travers un système européen de péréquation financière, dont les modalités devraient être définies dans les traités. La redistribution des ressources budgétaires serait redéfinie à partir du partage des ressources fiscales permis par la création d'un impôt européen. Le montant des transferts financiers vers les différents territoires européens pourrait augmenter, approfondissant le niveau de la solidarité européenne, par l'égalisation des conditions économiques et sociales sur l'ensemble du territoire européen.

**781.** De surcroît, « la nature de la citoyenneté dans une fédération est influencée non seulement par ces relations verticales entre gouvernements nationaux et infranationaux, mais aussi par des relations horizontales, y compris l'égalité des ressources et des résultats au sein des unités infranationales et entre celles-ci »<sup>154</sup>. La création d'un impôt européen, consenti par les citoyens européens eux-mêmes, permet ainsi d'envisager la solidarité sociale européenne directement à partir de ces derniers et entre ces derniers. Le paiement d'un impôt européen apporterait une véritable dimension sociale à la solidarité européenne, puisque l'acceptation

---

152. Michel BOUVIER, « Crise des finances publiques, crise d'un modèle politique et naissance de l'Etat intelligent », *Revue Française de Finances Publiques* 2009, n° 108, p. 69.

153. Manuel TIRARD, « Le fédéralisme financier au chevet de l'Europe », *Revue française de finances publiques* 2013, n° 124, p. 135.

154. Peter H. SCHUCK, « Citizenship in federal systems », *The American Journal of Comparative Law* 2000, 48, n° 2, p. 215 : « *The nature of citizenship in a federation is influenced not only by these vertical relationships between national and sub-national governments, but also by horizontal ones, including the equality of resources and outcomes within and among the sub-national units. Indeed, the goal of equality among sub-national units is sometimes a major normative and political justification for further centralizing power within an existing federation. Accordingly, the fundamental law usually bars discrimination by one sub-national unit against the citizens of another sub-national unit* ». Traduction par nos soins.

de l'obligation fiscale permettrait la reconnaissance d'une dette sociale dont les Européens seraient les débiteurs en tant que membres d'une même communauté politique. Autrement dit, « un tel impôt servirait les causes de solidarité sociale et de justice redistributive dans une échelle qui transcenderait l'État, s'inspirant directement de la philosophie du cosmopolitisme »<sup>155</sup>.

**782.** Suivant cette logique, le produit de l'impôt européen pourrait permettre la prise en charge, au niveau européen, de certaines dépenses de solidarité profitant directement aux citoyens européens et dont conformément au principe de subsidiarité, le financement au niveau européen s'avère plus adapté. En effet, il existe aujourd'hui selon la terminologie employée par la doctrine « une citoyenneté sociale européenne »<sup>156</sup>, permettant au citoyen européen qui exerce ses libertés de circulation de bénéficier d'une protection sociale dans son État membre d'accueil, sur la base de principe de non-discrimination en raison de la nationalité. Selon que le citoyen européen migrant est économiquement actif ou inactif, le bénéfice de la solidarité sociale européenne se décline soit à travers le bénéfice des prestations sociales nationales contributives, ou de prestations sociales nationales non contributives. La solidarité sociale européenne accordée aux citoyens européens repose sur une politique européenne de redistribution des richesses au sein des États membres et non au sein de l'Union. Toutefois, « l'extension du bénéfice de la solidarité sociale dans le contexte de la migration non économique apparaît d'emblée plus délicate que dans le contexte du marché intérieur, dès lors que cette migration ne s'accompagne pas, en règle, d'une participation au financement du système de sécurité sociale de l'État membre d'accueil »<sup>157</sup>. Dès lors, la protection de la liberté de circulation en tant que droit fondamental attaché à la citoyenneté européenne doit se combiner avec la préservation de l'équilibre financier des systèmes d'assistance sociaux nationaux. Cette conciliation conduit à limiter la portée de la solidarité sociale européenne en conditionnant le bénéfice de l'assistance sociale aux citoyens européens migrants inactifs à leur degré d'intégration dans l'État membre d'accueil. Une telle organisation ne favorise pas l'émergence d'un sentiment d'appartenance des citoyens européens à une communauté politique plus large que celle des États membres. Dès lors, la solidarité par l'impôt européen pourrait financer une couverture sociale européenne au bénéfice du citoyen européen non actif, dont la conditionnalité serait définie selon des critères européens. Différentes prestations pourraient être envisagées comme

---

155. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 521.

156. Loïc AZOULAI, « Intégrer par cas. Sur un cosmopolitisme singulier dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes » in *Regards sur le cosmopolitisme européen - Frontières et identités*, sous la dir. de Muriel ROYER et al., Peter Lang, Berne, 2011, pp. 143-158.

157. Koen LENAERTS et Stanislas ADAM, « La solidarité, valeur commune aux États membres et principe fédératif de l'Union européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, n° 2, p. 327.

un revenu minimum garanti pour les citoyens européens les plus pauvres<sup>158</sup>, ou une protection universelle européenne maladie. En contrepartie, les États membres pourraient se dessaisir du financement de certaines prestations sociales nationales, et ainsi abaisser le niveau de leurs prélèvements obligatoires, ce qui constitue un argument de plus en faveur de l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne<sup>159</sup>.

**783.** La création d'un impôt européen s'inscrirait dans « le processus créant une union sans cesse plus étroite entre les peuples de l'Europe »<sup>160</sup>, en créant une solidarité sociale européenne entre les citoyens européens. L'impôt européen serait alors, pour paraphraser les termes de Waline et Laferrière, « la conséquence de la solidarité sociale dans (l'Union européenne) ; l'impôt est dû par les individus du seul fait qu'ils font partie de l'(Union européenne). C'est en tant que membres de cette communauté, et pour cette seule raison, qu'ils sont soumis au devoir fiscal. Le fondement de cette obligation est la solidarité existant entre ceux qui composent cette communauté et d'où résulte pour eux le devoir de subvenir aux dépenses sans lesquelles elle ne pourrait subsister »<sup>161</sup>. En effet, l'interdépendance des individus appartenant à une même communauté implique des droits et des devoirs de chacun envers l'ensemble. Dépassant l'affirmation selon laquelle « l'impôt a toujours été un élément d'identification, un vecteur d'appartenance et la forme élémentaire de la contrainte citoyenne. Toujours et partout... Sauf en Europe »<sup>162</sup>, au côté des droits reconnus aux citoyens européens, des devoirs seraient attachés à la citoyenneté européenne. Si la légitimité de l'impôt européen repose sur la citoyenneté européenne à travers la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne ; en sens inverse, la légitimité de la citoyenneté européenne repose sur l'impôt européen, au sens où il doit permettre de mobiliser politiquement les citoyens européens dans la détermination de l'obligation fiscale dont dépend la solidarité sociale européenne, contribuant à approfondir le sentiment d'appartenance à l'Union européenne. Dès lors, le fait de faire peser l'impôt eu-

---

158. A ce titre, « l'une des propositions de ce type la plus viable est celle avancée par le professeur Philippe Schmitter de l'Institut universitaire européen, qui propose que les subventions agricoles et les fonds structurels soient remplacés par un revenu minimum garanti offert au tiers le plus pauvre des citoyens européens ». V. Andrew MORAVCSIK, « Le mythe du déficit démocratique européen », *Raisons politiques* 2003, n° 2, p. 102.

159. *Supra*.

160. Préambule du traité sur l'Union européenne.

161. Selon la définition originelle de Waline et Laferrière, l'impôt est « la conséquence de la solidarité sociale [...] dans les États modernes [...] l'impôt est dû par les individus du seul fait qu'ils font partie de l'État. C'est en tant que membres de cette communauté, et pour cette seule raison, qu'ils sont soumis au devoir fiscal. Le fondement de cette obligation est la solidarité existant entre ceux qui composent cette communauté et d'où résulte pour eux le devoir de subvenir aux dépenses sans lesquelles elle ne pourrait subsister " ». V. Julien LAFERRIÈRE et Marcel WALINE, *Traité élémentaire de science et de législation financières*, LGDJ, Paris, 1952, p. 228.

162. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 166. En ce sens, V. aussi. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 149-160.

européen uniquement sur les contribuables en tant que citoyens européens relève davantage du symbole politique que d'une nécessité juridique.

**784.** Un impôt européen consenti par les citoyens européens serait, du fait de sa nature politique, l'expression la plus aboutie du principe de solidarité affiché dans les traités européens, lequel doit désormais davantage refléter les valeurs communes attachées à la citoyenneté européenne et portées par les citoyens européens. En définitive, l'impôt européen fonderait l'existence d'un nouveau contrat social européen<sup>163</sup>, dont l'Union européenne en tant que créancière de l'obligation fiscale deviendrait garante à travers l'organisation de la solidarité sociale européenne<sup>164</sup>.

## **Section II Les caractéristiques de l'impôt européen, élément déterminant de la portée politique de la citoyenneté fiscale européenne**

**785.** Comme l'indique le Professeur Gilles Orsoni, « la solidarité par l'impôt suppose que l'on constate que le système est imparfait et que l'on essaye de l'améliorer par la voie de l'impôt »<sup>165</sup>. Si la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne est le principal enjeu autour de la création d'un impôt européen, la portée politique de celle-ci dépendra largement des caractéristiques qui seront reconnues à cet impôt et de ses effets sur les citoyens européens. Ceci implique que soient examinées les conditions qui doivent être remplies pour que l'impôt européen réponde à cet objectif politique (§1). Enfin, cette évolution constitutionnelle majeure devra également répondre aux spécificités européennes et tenir compte des contraintes juridiques imposées par les traités européens (§2).

---

163. De ce point de vue, Bernard Barthaley estime que « la refondation du contrat social sur cette garantie nouvelle passe par l'acceptation d'une solidarité interindividuelle européenne, dont le préalable est une fiscalité commune directe. On ne peut donc pas se rapprocher de ce contrat social refondé sans passer par une union budgétaire ». V. Bernard BARTHALAY, « Une souveraineté fédérale pour la zone euro », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 176.

164. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 94.

165. Gilbert ORSONI, « *Disputatio*. L'impôt : solidarité ou spoliation ? » in *Ethiques et fiscalité, actes du dix-septième colloque d'éthique économique Aix-en-Provence, 24 et 25 juin 2010*, sous la dir. de Jean-yves NAUDET, PUAM, Aix-en-Provence, 2011, p. 238.

## §1. L'objectif politique de l'impôt européen

**786.** Le succès de l'impôt européen dépend incontestablement des caractéristiques qui seront retenues lors de sa création. Pour que cette nouvelle ressource ne tombe pas dans « l'écueil du gadget, de la ressource propre symbolique et sans rendement »<sup>166</sup>, l'impôt européen doit être pensé en fonction des caractéristiques particulières du champ d'application dans lequel il s'insère, c'est-à-dire l'Union européenne. L'impôt européen devrait nécessairement respecter certains critères formels (A), indépendamment de la finalité qui lui sera assignée et dont dépendront directement ses critères techniques (B).

### A. Des critères formels indispensables à respecter

**787.** Au-delà du consentement de l'impôt européen, son acceptation par les citoyens européens et au-delà par le contribuable européen dépendra du respect de certaines exigences formelles. Deux impératifs devront être satisfaits, à défaut de provoquer le désintérêt, voire le rejet de l'impôt européen chez les Européens : il devra être intelligible (1) et ses effets devront être visibles (2).

#### 1. L'intelligibilité de l'impôt européen par les citoyens européens

**788. Le respect de conditions de fond et de forme dans l'élaboration de la norme fiscale.** La création d'un impôt européen nécessite de prendre en compte la perception qu'en aura le citoyen européen, mais aussi le contribuable européen. Ce dernier est « le seul à pouvoir s'en faire une vue parfaitement nette, non pas parce que son jugement prévaut sur celui de l'auteur et du juge de l'impôt, mais parce qu'il l'interprète au stade de sa mise en œuvre »<sup>167</sup>. La mise en œuvre juridique de l'impôt revêt une dimension politique particulière, dont dépend en pratique sa légitimité. En effet, la portée politique du consentement de l'impôt en tant qu'exercice de la citoyenneté, dépend du respect par le contribuable de son obligation fiscale, à laquelle la compréhension de la norme fiscale contribue largement. Monsieur Paul Van Rompuy rappelle que la doctrine, dont les auteurs « Kopits et Symansky (1998) ont établi une liste de critères vis-à-vis desquels une règle fiscale donnée devrait être évaluée. Une règle fiscale idéale devrait être bien définie, transparente, simple, flexible, proportionnée à l'objectif final,

---

166. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 176.

167. Jean-Baptiste DUCLERCQ, « L'identification de la fonction réelle de l'impôt : une gageure ? », *La semaine juridique administrations et collectivités territoriales* 2015, n° 51-52.

exécutoire, conséquente (...) »<sup>168</sup>. De manière générale, le respect de ces impératifs doit rendre l'impôt intelligible, depuis sa mise en œuvre politique (c'est-à-dire son consentement par les représentants des citoyens), jusqu'à sa mise en œuvre juridique (c'est-à-dire son recouvrement auprès des contribuables). En pratique, ces deux impératifs sont intrinsèquement liés, allant jusqu'à se confondre dans le cas particulier du « citoyen-contribuable ». L'accomplissement de leur devoir fiscal par les contribuables repose fondamentalement sur la légitimité politique que l'impôt tire du consentement des citoyens. Dès lors, l'acceptation de l'impôt repose sur sa compréhension.

Cet impératif s'impose d'ailleurs au législateur fiscal français à travers la référence au principe de clarté de la loi et à l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi fiscale, dégagé par le Conseil Constitutionnel<sup>169</sup>. Selon la formule classique, « il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution et, en particulier, son article 34. À cet égard, le principe de clarté de la loi, qui découle du même article de la Constitution, et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789, lui imposent 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 de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi »<sup>170</sup>. En matière fiscale, cette exigence se rattache aux principes constitutionnels d'organisation de l'impôt, « le contribuable devant pouvoir connaître et anticiper sa charge fiscale, principes d'égalité et de consentement à l'impôt obligent »<sup>171</sup>. Cette exigence d'intelligibilité est également partagée par d'autres États membres, puisque ce principe se retrouve par exemple en Italie ou aux Pays-Bas. À ce sujet, il est rappelé dans un rapport rendu par le Conseil des impôts que « l'Italie a souhaité poser des règles de qualité de la norme particulières à la législation fiscale, notam-

168. Paul VAN ROMPUY, « Chapitre 17. La coordination des politiques budgétaires en Belgique : 15 ans d'expérience du Conseil Supérieur des Finances » *in* sous la dir. de Michel MIGNOLET, de Boeck, 2005, p. 380.

169. Cons. const., déc. n°2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006, Rec., p. 168 et Emmanuel de CROUY-CHANEL, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, pp. 15-26. Sur la question particulière de la distinction entre ces deux notions, V. Alexandre FLÜCKIGER, « Le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal », *Cahiers du Conseil constitutionnel* 2006, n° 21, pp. 74-78. Le principe d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi découle lui-même du principe d'égalité et de la garantie des droits. V. Cons. const., déc. n°99-421 DC du 16 décembre 1999, Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes, Journal officiel du 22 décembre 1999, page 19041, Recueil, p. 136.

170. Cons. const., déc. n°2011-644 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances pour 2012*, JORF du 29 décembre 2011, page 22562, texte n°5, Rec., p. 605, considérant 16.

171. Ariane PÉRIN-DUREAU, « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », *Titre VII, La sécurité juridique* 2020, n° 5, p. 52.

ment avec la loi n°212 du 27 juillet 2000 portant statut des droits du contribuable. Ces règles, qui ne sont ni constitutionnelles ni organiques, ne s'imposent pas aux autres lois, mais constituent plutôt des orientations générales »<sup>172</sup>, alors que « la Constitution des Pays-Bas enjoint le législateur d'arrêter des règles générales pour la production de normes de qualité »<sup>173</sup>.

**789. La nécessité d'un effort particulier sur la qualité de la norme fiscale européenne pour garantir son intelligibilité.** Quelles que soient ses modalités techniques, il est avant tout primordial que la création d'un impôt européen réponde à cet impératif d'intelligibilité de la norme fiscale. Le consentement de l'impôt par les citoyens européens et au-delà son acceptation par le contribuable européen en dépendront. Plusieurs difficultés peuvent être soulevées. À ce titre, elles concernent aussi bien la forme que le fond de la législation européenne. Son mode de rédaction et la longueur parfois importante des textes, mais aussi le fait qu'elle soit issue le plus souvent de compromis entre des sensibilités politiques parfois éloignées, peuvent lui retirer une partie de sa cohérence et de sa pertinence. Ce constat se vérifie à plus forte raison lorsque le travail législatif concerne des domaines politiques où l'unanimité est requise, comme c'est le cas en matière fiscale. L'attribution d'une compétence fiscale au Parlement européen doit permettre de contourner cette difficulté. Dans ces conditions, il est vraisemblable que les textes votés, à l'issue des débats, par le Parlement européen, seraient plus proches des propositions dont il pourrait être à l'initiative<sup>174</sup>. En pratique, il en ressortirait davantage de clarté et de cohérence pour les citoyens européens. L'impôt européen devrait avoir une réelle portée normative et le législateur européen devrait adopter des dispositions assez précises et des formules non équivoques pour préserver le contribuable européen contre tout risque d'arbitraire, sans laisser à l'administration européenne ou au juge européen le soin de fixer des règles qui ne relèveraient désormais que de la compétence du législateur européen. La législation fiscale européenne doit être la plus explicite possible quant à ses objectifs politiques et ses caractéristiques techniques (choix de la base imposable, du taux...), qui doivent clairement refléter la volonté des citoyens européens. La rédaction de la norme fiscale européenne devrait, comme l'explique le Professeur Ariane Perin-Dureau au sujet de la norme fiscale nationale, supposer « un équilibre délicat dans la rédaction de loi au point de relever de l'injonction paradoxale : trop générale, la loi laisse une trop grande marge d'appréciation du juge et crée un risque d'arbitraire. Trop précise, elle devient inintelligible et source d'insécurité quant à sa

---

172. CONSEIL DES IMPÔT, Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, XXème Rapport au Président de la République, 2002, p. 42.

173. *Ibid*, p. 42.

174. La révision de l'architecture institutionnelle envisagée par la création d'un impôt européen pourrait permettre de reconnaître au Parlement européen un droit direct d'initiative législative. Actuellement, le droit d'initiative législative appartient quasiment exclusivement à la Commission européenne. Si le Conseil et le Parlement européen peuvent demander une proposition législative à la Commission, elle n'est pas tenue d'y répondre.

mise en œuvre effective »<sup>175</sup>.

**790. La possibilité de garantir l'intelligibilité de l'impôt européen en se fondant sur la norme fiscale nationale.** Dans ces conditions, fonder la création d'un impôt européen sur un impôt déjà existant au sein des États membres pourrait favoriser son intelligibilité auprès des citoyens européens, garantir son acception et favoriser l'accomplissement volontaire de son obligation fiscale par le contribuable européen. La législation fiscale européenne trouverait sa source dans la législation fiscale nationale, laquelle, déjà consentie par les citoyens nationaux, répondrait nécessairement aux exigences de clarté et d'intelligibilité, ce qui pourrait asseoir la légitimité de l'impôt européen. Il s'agirait pour le Parlement européen de créer un impôt européen à partir de la transformation d'un impôt national, dont tout ou partie des recettes seraient versés au profit du budget européen. Il ne s'agirait pas de créer un impôt européen entièrement nouveau au seul profit de l'Union européenne, mais d'« européeniser » un impôt national. La capacité de l'Union européenne de lever et de déterminer les modalités d'imposition ne serait pas remise en cause, mais seulement exercée à partir de l'impôt national. Dans les faits, l'affectation d'une partie de produit de l'impôt national nécessiterait que ses règles d'assiette, son taux et ses modalités de recouvrement soient harmonisés, sinon uniformisés. La portée du consentement de l'impôt européen ne serait pas remis en cause puisque la compétence fiscale européenne serait complète : elle concernerait le produit du prélèvement fiscal en cause, mais également sa source<sup>176</sup>.

**791.** Il convient alors d'identifier un impôt présent dans l'ensemble des États membres et dont les caractéristiques techniques pourraient être facilement rapprochées. Si les impôts directs sur le revenu des personnes physiques ou le bénéfice des sociétés peuvent être envisagés, cela nécessiterait un travail législatif important, afin d'adopter des règles communes permettant de définir la structure européenne de ces impôts à partir de laquelle la proportion de recettes affectées au budget européen serait définie. La TVA en tant qu'impôt national déjà harmonisé est l'impôt idéal. « Par rapport à toutes les autres taxes, il ne faudrait pas grand-chose pour en faire une ressource propre de premier ordre, tant en termes de rendement que de visibilité pour les citoyens européens »<sup>177</sup>. Dès lors, la capacité du Parlement européen de lever une partie des recettes de la TVA après avoir harmonisé, voire uniformisé ses modalités,

---

175. Ariane PÉRIN-DUREAU, « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », *Titre VII, La sécurité juridique 2020*, n° 5, p. 55.

176. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 22.

177. Edoardo TRAVERSA, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, p. 836.



matérialiserait l'existence d'un contribuable européen<sup>178</sup>. En fin de compte, l'intelligibilité de l'impôt national<sup>179</sup> devrait permettre de garantir la perception de la réalité des modes de conception et d'élaboration de l'impôt européen et permettre sa lisibilité et son accessibilité pour tous les contribuables européens<sup>180</sup>.

## 2. La visibilité de l'impôt européen pour les citoyens européens

**792. La redéfinition nécessaire du budget européen.** Politiquement, l'acceptabilité d'un impôt européen passe également par la visibilité qu'en auront les citoyens européens, autrement dit, par le suivi qui pourra être fait de l'utilisation de ses recettes. Le consentement de l'impôt européen pourrait se heurter à la nature même de l'impôt. Selon la définition classique, l'impôt est une « prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »<sup>181</sup> ; il s'agit d'un prélèvement obligatoire dont les recettes ne sont pas affectées à des dépenses précises. Cette dernière distinction le différencie juridiquement de la taxe ou de la redevance<sup>182</sup>, puisque « toutes les fois qu'il s'agit d'exiger des individus une somme d'argent sans contrepartie déterminée, il y a impôt »<sup>183</sup>. Suivant le principe de l'universalité budgétaire, les ressources fiscales sont affectées au budget général. Pour autant, comme l'indique Marie-Joseph Aglae, « le prélèvement fiscal n'est pas une fin en soi. L'impôt ne vaut que par les missions qui lui sont assignées »<sup>184</sup>. À ce titre, « le bon emploi des fonds publics, la clarté et la sincérité des budgets et des comptes, (...) ne sont pas là des aspects mineurs de la démocratie et d'un bon

---

178. Il est intéressant de remarquer que cette évolution pourrait avoir lieu à traités constants, même si l'impôt ainsi consenti ne bénéficierait pas de la même légitimité auprès des citoyens européens.

179. A ce sujet le Conseil des impôts précise dans un rapport de 2002 que « la qualité de la norme fiscale nationale est tributaire des règles de droit supérieures qui s'imposent à elle, qu'il s'agisse de la Constitution et de la jurisprudence constitutionnelle, ou du droit communautaire ». V. CONSEIL DES IMPÔT, Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, XXème Rapport au Président de la République, 2002, 315 p.

180. Jean-Louis BERGEL, « Transparence et législation » in *Transparency, a governance principle / La transparence, un principe de gouvernance*, sous la dir. de Dominique CUSTOS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 11-21, spé. p. 20

181. Olivier NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2008, n° 1, pp. 139-152.

182. La taxe et la redevance correspondent aux sommes acquittées en contrepartie de l'utilisation d'un service public ou d'un ouvrage public. Toutefois, la seconde se différencie de la première en ce que le montant exigé doit, selon le principe d'équivalence, être proportionné au coût, ou à l'avantage, que retire l'utilisateur du service ou de l'ouvrage public. V. Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2016, p. 68 et suiv.

183. Gaston JÈZE, *Traité de science des finances - Le Budget*, 1<sup>re</sup> éd., XVI, V. Giard & E. Brière, Paris, 1910, p. 261.

184. Marie-Joseph AGLAE, « De L'Impôt et ses limites », *Revue française de finances publiques* 2012, n° 120, p. 39.

gouvernement »<sup>185</sup>. Or, l'impôt en étant séparé des dépenses publiques qu'il finance, pose un problème de confiance pour le citoyen et de lisibilité pour le contribuable. Dès lors, pour être accepté, il est primordial que l'impôt européen s'insère dans une politique budgétaire européenne dont les objectifs doivent être définis par et pour les citoyens européens.

**793.** L'une des principales difficultés repose actuellement sur le fait que les ressources propres de l'Union européenne proviennent essentiellement des contributions des États membres prélevées sur les budgets nationaux, lesquels sont classiquement alimentés par les recettes fiscales nationales. *In fine*, le financement européen repose indirectement sur l'acquiescement par les contribuables nationaux de leur obligation fiscale, après que celle-ci a été consentie par les citoyens nationaux ou leurs représentants au sein des Parlements nationaux. Il est possible de considérer qu'à travers le consentement national de l'impôt, les citoyens nationaux « payent déjà pour l'Europe, mais sans le savoir »<sup>186</sup>. Avant tout chose, la création d'un impôt européen consenti par les citoyens européens serait une évolution importante en termes de lisibilité du financement européen puisque le citoyen européen serait inclus, par le biais de ses représentants, dans la détermination des recettes fiscales alimentant le budget européen. La souveraineté fiscale européenne qui en résulterait mettrait ainsi fin à la dépendance financière de l'Union européenne envers les États membres, selon laquelle « le budget de l'Union est un poste parmi d'autres dans les dépenses des Trésoreries nationales »<sup>187</sup>. Le principe d'universalité budgétaire, en tant que fondement de la démocratie budgétaire, serait préservé, mais aussi renforcé. Le lien démocratique fondé sur la citoyenneté fiscale, entre les personnes qui décident de l'impôt et des charges publiques à financer - les citoyens - et les personnes qui paient l'impôt et financent les charges de la collectivité - les contribuables - pourrait se créer au niveau européen. En effet, « l'acceptation uniforme d'un futur impôt européen, que certains considèrent comme une suite logique à la monnaie unique, passe par la connaissance par le " démos " européen de la provenance et de l'utilisation des deniers communautaires : l'atteinte de cet objectif via le respect strict du principe de transparence du budget communautaire est un élément préalable et essentiel »<sup>188</sup>. À ce titre, sans que soit établie une relation directe entre certaines dépenses et certaines recettes, la création d'un impôt européen permettrait de rendre la gouvernance financière européenne plus transparente pour les citoyens européens. Au-delà,

185. Louis FAVOREU et al. (dir.) *Constitution et finances publiques. Étude en l'honneur de Loïc Philip*, Economica, Paris, 2005, p. 27.

186. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 173.

187. Stefan COLLIGNON, « Le fédéralisme budgétaire dans la zone euro » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, Paris, 2004, p. 158.

188. Faneva Tsiadino RAKOTONDRAHASO, « La transparence du budget de l'Union européenne, un préalable à toute idée d'impôt européen ? », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2010, n° 542, pp. 574-581.

le sentiment d'appartenance des citoyens européens à l'Union européenne s'en trouverait renforcé. S'enracinerait l'idée selon laquelle l'ensemble des citoyens européens et plus largement les contribuables européens participent au financement de l'Union européenne, permettant réciproquement au consentement de l'impôt européen de s'affirmer. Dès lors, ainsi affecté au budget européen, l'impôt européen servirait *de facto* à financer les charges publiques européennes, dont l'utilisation serait décidée et contrôlée par le Parlement européen. Le consentement de l'impôt exercé par les représentants des citoyens européens, la fonction de l'impôt européen se comprendrait au-delà du marché intérieur<sup>189</sup>.

**794. L'hypothèse d'une fiscalité européenne affectée.** Ceci étant, une fois dotée d'une compétence fiscale générale, l'hypothèse de la création d'un prélèvement fiscal dont les recettes seraient directement affectées au financement de dépenses européennes spécifiques n'est pas inenvisageable. L'affectation de ressources fiscales à des dépenses particulières est une pratique ancienne et spécifique du système fiscal français, sur laquelle l'Union européenne pourrait prendre exemple. Il n'existe en droit positif interne aucune définition de la notion d'imposition affectée. Partant de ce constat, le Conseil des prélèvements obligatoires a dégagé une définition « administrative » de la fiscalité affectée à partir des quatre critères suivants : « elle est soit une imposition de toute nature, c'est-à-dire un prélèvement obligatoire qui n'ouvre droit ni à contrepartie équivalente, ni à des prestations sociales ; soit, de manière plus marginale, une contribution rendue obligatoire par un acte législatif ou réglementaire ; elle est affectée à une entité, dotée ou non de la personnalité morale, et non au budget général de l'État ; elle finance une mission d'intérêt général ; sa suppression ou son remplacement par une dotation budgétaire sont possibles constitutionnellement »<sup>190</sup>. L'hypothèse de la création d'une imposition européenne affectée peut être envisagée pour autant que ses recettes n'alimentent pas le budget général européen, mais soient affectées à un organisme européen dont la ou les missions spécifiques doivent être financées.

D'un point de vue politique, le principe de l'affectation se justifie alors, au niveau européen, en ce qu'il permettrait de renforcer le principe du consentement de l'impôt en rendant davantage visible le lien entre l'imposition européenne et les politiques publiques qu'elle servirait à financer. L'acceptation de l'obligation fiscale européenne serait d'autant plus facile que le lien entre les personnes qui seraient assujetties à ce prélèvement et les missions financées

---

189. En l'absence de compétence fiscale européenne, la création d'un impôt européen impose aujourd'hui qu'il soit harmonisé ou uniformisé sur le fondement des articles 113 ou 115 du TFUE, c'est-à-dire dans le cadre de l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Dès lors, même si un tel impôt constituerait, via la procédure de l'article 311 du TFUE, des ressources propres supplémentaires pour l'Union européenne, ses modalités et sa fonction serait principalement définies à partir de cet objectif et non à partir des citoyens.

190. Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité affectée. Constats, enjeux et réformes*, juillet 2013, p. 38.

grâce à celui-ci serait étroit. En effet, « le consentement à l'impôt est (...) particulièrement fort dans les cas où le prélèvement sert à financer exclusivement des actions bénéficiant aux assujettis, par exemple pour des secteurs d'activité qui n'arriveraient pas à s'organiser naturellement ou pour lesquels le contribuable national ne consentirait pas volontiers à l'impôt, car n'en bénéficiant pas directement »<sup>191</sup>. Il est plus facile pour le citoyen de constater la nécessité d'un prélèvement et d'y consentir lorsque l'impôt est fléché sur une dépense identifiée. Le consentement de l'impôt européen et son acceptation individuelle seraient affirmés grâce aux choix faits par les citoyens européens des dépenses européennes à financer<sup>192</sup>. Les compétences de l'Union européenne pourraient alors se renforcer, notamment dans les domaines partagés avec les États membres<sup>193</sup>, grâce au financement par l'intermédiaire d'organismes européens affectataires de politiques européennes concernant certains secteurs comme le social, l'environnement, la recherche, ou encore les transports...De surcroît, conformément à ce qu'affirme le Conseil constitutionnel, « le principe du consentement à l'impôt n'implique pas qu'une imposition prélevée initialement pour couvrir un besoin déterminé ne puisse être affectée à la couverture d'un autre besoin »<sup>194</sup>, ce qui, appliqué à l'impôt européen, permet d'envisager son adaptabilité en fonction de l'évolution des dépenses publiques à financer, lui assurant une certaine pérennité.

## **B. Des critères techniques attachés à la fonction de l'impôt européen**

**795.** L'impôt est un prélèvement obligatoire destiné à couvrir les charges publiques. Toutefois, au regard de l'évolution du rôle de l'État, la fonction occupée par la fiscalité a évolué. Initialement conçu comme un outil de financement budgétaire, désormais l'impôt est également un instrument destiné à réaliser des objectifs de politique économique et sociale. Deux fonctions à l'impôt peuvent alors être dégagées, dont dépendraient les critères de l'impôt européen et notamment son assiette : la fonction budgétaire (1) et la fonction interventionniste (2).

---

191. *Ibid*, p. 103.

192. CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, Les taxes affectées : des instruments à mieux encadrer, Rapport, juillet 2018, p. 5 : « S'agissant du consentement à l'impôt, le cadre essentiel, M. Jean-Louis Bourlanges l'a rappelé, reste le principe d'universalité. Il ne faut surtout pas entrer dans une logique d'affectation où le contribuable ferait en quelque sorte son marché, en choisissant de payer tel prélèvement plutôt que tel autre. Cela n'a pas de sens, et cela reviendrait évidemment à remettre en cause les principes essentiels de la démocratie ».

193. Article 4 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

194. Cons. Const., déc. n°2001-453 DC du 18 décembre 2001, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2002*, *JORF* du 26 décembre 2001, page 20582, Rec. p. 164, considérant 45 à 48.

## 1. La fonction budgétaire de l'impôt européen

**796. L'impôt et sa fonction classique de rendement.** En tant qu'instrument budgétaire, la première fonction de l'impôt est « la fonction allocative, c'est-à-dire sa capacité à générer des recettes qui sont affectées au budget de la collectivité politique qui l'établit »<sup>195</sup>, dans le but de couvrir les charges publiques. La définition doctrinale initialement donnée par Gaston Jèze envisageait l'impôt comme « la contribution exigée de chaque citoyen pour sa part dans les dépenses de l'État »<sup>196</sup>. Cette fonction essentiellement financière ressort de la définition constitutionnelle de l'impôt, puisque l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que l'impôt doit couvrir « l'entretien de la force publique » et « les dépenses d'administration ». Entendu de manière libérale, l'impôt est avant tout un outil de financement des activités de l'État, notamment régaliennes, justifiant son recouvrement par voie d'autorité. Pour autant, même limitées au fonctionnement de l'État, « ces dépenses sont destinées à accroître le bien-être de la nation tout entière »<sup>197</sup>. Ainsi, les charges publiques d'un État peuvent être appréciées de manière plus ou moins large, en fonction des missions assignées à ce dernier. À ce titre, les dépenses publiques se sont accrues à mesure que les fonctions de l'État se sont développées, justifiant une extension du rôle de l'impôt.

**797. L'application à l'impôt européen d'une logique de rendement.** Apprécié dans le cadre d'une refonte du système de ressources propres de l'Union européenne, l'impôt européen pourrait en premier lieu être envisagé comme un outil principalement budgétaire, permettant la couverture des charges publiques européennes. Cet élément appelle deux séries d'observations. Tout d'abord, si le but exclusif de l'impôt européen est de procurer des ressources financières à l'Union européenne, son montant dépendra des missions assignées à l'Union européenne. La lecture des articles 3 et 4 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne témoigne respectivement de l'étendue des compétences transférées par les États membres à l'Union européenne ou partagées avec celle-ci. La faiblesse régulièrement critiquée du budget européen, et le poids désormais majoritaire de la ressource RNB, conçue comme une ressource d'équilibre, témoignent de l'insuffisance des ressources européennes au regard des missions de plus en plus nombreuses qu'elle doit accomplir. Par conséquent, l'impôt européen devrait être déterminé de manière à ce que son rendement financier soit suffisamment impor-

---

195. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 357.

196. Gaston JÈZE et Max BOUCARD, *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, 1<sup>re</sup> éd., XII, Giard & E. Brière, Paris, 1896, p. 198.

197. Rapport général n°86 (1996-1997) fait au nom de la commission des finances du Sénat, déposé le 21 novembre 1996 sur le Projet de loi de finances pour 1997.

tant et stable pour permettre le financement des dépenses publiques attachées à l'exercice par l'Union européenne de ses compétences. Il en ressortirait une répartition cohérente et équilibrée des compétences (fonctions dépensières) et des ressources (instrument de financement) au fondement du fédéralisme fiscal<sup>198</sup>. Pour répondre à cette finalité avant tout financière, la mise en place d'un impôt indirect à taux proportionnel devrait être privilégiée.

**798. L'hypothèse d'une TVA européenne.** La TVA apparaît comme l'impôt idéal du fait de ses caractéristiques techniques, regroupant une assiette large à laquelle est appliqué un taux proportionnel. En tant qu'impôt indirect sur la consommation, la TVA correspond à l'application d'un taux proportionnel ne pouvant être inférieur à 15%<sup>199</sup> à l'ensemble des dépenses liées à la consommation de biens et de services<sup>200</sup>. En plus d'être le principal impôt harmonisé au sein de l'Union européenne<sup>201</sup>, la TVA est l'impôt dont le rendement est le plus élevé dans l'ensemble des États membres.

**799.** Dans le cadre européen, plusieurs possibilités sont envisageables<sup>202</sup>. La plus ambitieuse correspond à la création d'une TVA européenne. Dans ces conditions, un taux de TVA européen, c'est-à-dire voté par le Parlement européen, pourrait s'appliquer à l'assiette de TVA harmonisée<sup>203</sup>. Les États membres concevraient leur compétence fiscale, tout en permettant à l'Union européenne d'exercer la sienne sur le même impôt. Il en résulterait la transformation de la TVA en un impôt partagé entre les États membres et l'Union européenne, c'est-à-dire un impôt à la fois national et européen. Toutefois, l'application d'un taux de TVA européen, dès lors qu'il s'appliquerait à la même assiette que celle de la TVA nationale, serait constitutive d'une double imposition, au risque de rendre ce nouvel impôt sur la consommation particulièrement impopulaire. Pour limiter les effets financiers sur les contribuables, les États membres

198. Robert HERTZOG, « Finances publiques et fédéralisme » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, p. 472.

199. Directive (CE) 2006/112 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* L n°347 du 11 décembre 2006, pp. 11-118, considérant 29.

200. Pour la liste détaillée des opérations soumises à la TVA, V. Article 2 de la directive (CE) 2006/112 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* L n°347 du 11 décembre 2006, pp. 11-118.

201. L'harmonisation de la TVA par le biais de l'article 113 du TFUE a conduit à la mise en place d'un « système commun » en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

202. Sur la manière dont la TVA pourrait devenir un impôt européen, voir notamment Luc DE BROE, Axel CORDEWENER et Kenneth VYNCKE, « Towards a simpler, more robust and efficient VAT system by levying VAT at EU level », *International VAT monitor* 2011, 4, n° 22, pp. 242-248.

203. Cette évolution a déjà été envisagée par la Commission européenne. V. proposition au Parlement européen du 29 juin 2011, Com(2011) 510 final. A ce sujet, V. aussi Edoardo TRAVERSA, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, p. 836.

devraient alors baisser le taux national de TVA à concurrence du taux européen<sup>204</sup>. Dans cette perspective, le taux européen de TVA serait soumis au vote conjoint du Parlement européen, en tant que représentant des citoyens européens, et du Conseil, en tant que représentant des États membres<sup>205</sup>. À charge ensuite pour les Parlements nationaux de voter l'abaissement du taux national d'imposition.

**800.** La deuxième hypothèse conduit à envisager de mener à terme le rapprochement des législations déjà entrepris en matière de TVA, pour en faire un impôt dont l'assiette et le taux seraient uniformisés dans l'ensemble des États membres et dont les recettes seraient affectées au budget européen. Dans ces conditions, la législation fiscale européenne en matière de TVA se substituerait à la législation nationale. Dès lors, les Parlements nationaux ne seraient plus compétents en matière de TVA. En définitive, la TVA européenne remplacerait les TVA nationales. Une telle évolution permettrait d'affirmer le caractère fédéral de l'Union européenne, mais les budgets nationaux s'en trouveraient largement déséquilibrés. Aussi, l'Union européenne et les États membres devraient s'entendre sur une clé de répartition, laquelle devrait également être soumise au vote conjoint du Parlement européen et du Conseil, permettant d'attribuer aux États membres une partie des recettes de la TVA européenne. Cette décision pourrait ensuite être ratifiée selon les procédures constitutionnelles respectives des États membres. Finalement, la TVA serait un impôt européen et une ressource propre des États membres. Toutefois, les enjeux financiers autour de la TVA étant importants, les débats parlementaires s'avéreraient longs et compliqués, au risque de désintéresser le citoyen européen.

**801.** Enfin, la dernière hypothèse consisterait à affecter au budget européen une partie du produit de la TVA nationale. Dans ce cas, l'assiette de l'impôt européen ne serait pas l'assiette uniformisée de la TVA, mais le montant de la TVA nationale payée par le contribuable. La TVA resterait un impôt national harmonisé et l'impôt européen prendrait la forme d'une « taxe additionnelle à la TVA »<sup>206</sup> dont les modalités seraient définies par le Parlement européen et dont le produit alimenterait le budget européen. Cette surtaxe se distinguerait de la ressource propre fondée sur la TVA en ce sens que ce serait le contribuable à la TVA nationale qui serait également le contribuable de la TVA additionnelle européenne, faisant de lui un contribuable européen participant directement au financement de l'Union européenne. Il ne s'agirait pas pour les États membres de transférer via les budgets nationaux une partie de la TVA perçue sur leur territoire. Juridiquement, cette surtaxe devrait d'ailleurs apparaître sur

---

204. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 109.

205. Cette légitimité serait renforcée par l'évolution bicamérale du Parlement européen, la chambre haute garantissant sa légitimité auprès des citoyens nationaux. V. *Supra*.

206. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 158.

les factures émises par les assujettis à la TVA, ce qui permettrait au consommateur, de manière symbolique, d'identifier qu'il contribue en tant qu'Européen au financement de l'Union européenne<sup>207</sup>.

**802.** La création d'une TVA européenne apparaît comme l'hypothèse la plus évidente en termes de faisabilité et au regard de son rendement financier. Toutefois, la question de la solidarité qui se créerait entre les Européens à travers le paiement d'une TVA européenne peut être débattue. La TVA est un impôt réel qui frappe *ratione materiae*. La TVA est un impôt perçu comme efficace, mais peu équitable, puisque l'application d'un taux proportionnel à l'ensemble des opérations de consommation ne permet pas de prendre en compte la situation personnelle du contribuable et notamment ses facultés contributives<sup>208</sup>. À taux similaire et « abstraction faite de la personne du contribuable »<sup>209</sup>, le poids de l'imposition pèserait davantage sur les consommateurs les moins fortunés et *a fortiori* sur les citoyens européens des États membres à l'économie plus fragile<sup>210</sup>. En sens inverse, en consommant davantage les citoyens européens les plus fortunés pourraient avoir le sentiment de davantage contribuer au financement de l'Union européenne<sup>211</sup>, sans en retirer de bénéfice.

Pour autant, en l'absence de personnification, la TVA européenne serait payée par tous les contribuables européens. Dans les faits, tous les citoyens européens, en tant que consommateurs, participeraient au financement de l'Union européenne. À défaut d'une solidarité verticale promouvant la justice sociale à travers une redistribution des revenus entre les citoyens européens, une solidarité horizontale, c'est-à-dire entre l'ensemble des Européens se mettrait

207. La TVA est un impôt dont l'incidence économique sur le contribuable est indirecte car « c'est le consommateur final du bien qui subit effectivement le poids du prélèvement fiscal », sans en être le redevable légal. V. Martin COLLET, *Droit fiscal*, 10<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 2022, p. 29. et 30. Ainsi, on distingue le contribuable au sens juridique, c'est-à-dire celui qui va être le redevable légal de l'impôt, du contribuable au sens économique, qui est celui qui supporte économiquement le poids de l'impôt. Cette logique persisterait avec la création d'une TVA européenne, puisque le redevable légal s'interposerait entre le contribuable européen - consommateur final et l'Union européenne, c'est-à-dire, entre le citoyen européen et l'Union européenne. Ainsi, pour limiter la distanciation de contribuable à l'égard de son devoir fiscal et favoriser le lien politique entre l'Union européenne et ses citoyens, certaines exigences formelles permettant de rendre visible la TVA européenne devraient être respectées.

208. *A contrario*, « l'impôt est dit personnel lorsqu'il est aménagé de façon à assurer une adaptation individuelle de la charge fiscale à la situation particulière du contribuable spécialement à sa situation familiale. La personnalité de l'impôt répond à la préoccupation de réaliser plus de justice ». V. Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2016, p. 98.

209. *Ibid.*, p. 97.

210. En ce sens le Professeur Michel Bouvier explique que « les impôts indirects, qui frappent les produits de consommation de manière aveugle, sans considération de la capacité contributive des contribuables peuvent apparaître comme particulièrement injustes dès lors qu'à revenu inégal, la charge est la même. Par ailleurs, les familles nombreuses à faibles revenus se trouvent particulièrement pénalisées par ce type d'imposition, du fait notamment, de leur consommation plus importante de produits courants » V. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 24.

211. Jean QUATREMER, « Le budget n'est que le miroir de nos ambitions » », *Les petites affiches* 2006, n° 229, p. 7.



en place, « donn(ant) un sentiment plus fort de citoyenneté européenne »<sup>212</sup>.

**803. L'hypothèse d'une taxe sur les transactions financières.** Au regard de l'objectif financier, il est également possible d'envisager la création d'une taxe sur les transactions financières. Régulièrement discutée par la doctrine<sup>213</sup>, et déjà proposée au niveau européen, cette taxe, tout en répondant à l'impératif de rendement financier, pourrait recueillir l'assentiment des citoyens européens du fait de l'assiette particulière sur laquelle elle porte. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte considère d'ailleurs que « si le but exclusif de l'impôt européen devait être de procurer des ressources financières à l'Union européenne, la solution idéale serait que l'Union se dote d'une taxe similaire à la taxe sur les transactions financières telle qu'elle avait initialement été envisagée par la Commission européenne »<sup>214</sup>. En effet, proposée par la Commission à la suite de la crise financière de 2008, la taxe sur les transactions financières s'inscrit initialement dans la volonté de taxer le secteur financier afin que ses acteurs contribuent aux finances publiques de manière plus équitable, compte tenu de la sous-imposition dont il bénéficie actuellement<sup>215</sup>. Dès 2011, la Commission européenne a présenté une proposition de directive, « établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE », selon laquelle les transactions portant échange d'action ou d'obligation seraient taxées à 0,1% et celles concernant des produits dérivés à 0,01%. Bien que soutenue par le Parlement européen, cette directive n'a pas recueilli l'unanimité nécessaire à sa mise en œuvre, lors du Conseil ECOFIN. De nouveau envisagée lors des discussions relatives au financement de plan de relance « *Next Generation* »<sup>216</sup>, il est désormais

212. Edoardo TRAVERSA, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, p. 837.

213. notamment, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 149-160; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 543-569; Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, pp. 1085-1091; Vlad CONSTANTINESCO, « Le financement de l'Union européenne : contributions nationales ou impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, pp. 1079-1084; Ivar EKELAND et Jean-Charles ROCHET, « Pour une véritable taxe sur les transactions financières », *Revue d'économie financière* 2019, n° 1, pp. 233-247 et Alice FOURNIER, « L'éternel retour de la taxe européenne sur les transactions financières », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 44-50.

214. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 157.

215. Concernant le problème particulier lié à la gestion de la crise économique de 2008, la Commission européenne considère que « le secteur financier a joué un rôle important dans le déclenchement de la crise économique, mais ce sont les pouvoirs publics et les citoyens européens dans leur ensemble qui doivent en supporter le coût », V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 14 février 2013, mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières, COM(2013) 71 final.

216. La taxe sur les transactions financières figure au considérant 8 de la décision modificative de 2020 du système des ressources propres et selon laquelle « lors de sa réunion tenue du 17 au 21 juillet 2020, le Conseil européen a noté que, à titre de base pour des ressources propres supplémentaires, la Commission présenterait, au

prévu que « la Commission, sur la base d'analyses d'impact, proposera de nouvelles ressources propres additionnelles, qui pourraient inclure une taxe sur les transactions financières (...) La Commission s'efforce de présenter une proposition d'ici juin 2024. »<sup>217</sup>.

Dans ces conditions, il est vraisemblable que la reconnaissance d'une compétence fiscale européenne exercée par le Parlement européen emporterait le consentement d'une telle taxe de la part des représentants des citoyens européens. Certes, comme l'explique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « la taxe sur les transactions financières (...) présente en effet l'inconvénient de ne pas devoir être perçue auprès des personnes physiques résidant dans l'Union européenne, si bien qu'elle ne pourra pas créer de lien politique entre ses bénéficiaires et les contribuables, c'est-à-dire entre l'Europe et ses citoyens. Pour la même raison, elle n'est pas davantage susceptible de créer une solidarité entre les Européens, faute qu'ils soient soumis à un impôt direct commun qu'ils pourraient s'approprier et qui participerait à leur identité »<sup>218</sup>. Toutefois, consentie par les citoyens européens via leurs représentants, cette affirmation peut être nuancée. En effet, dans ce cas, la dimension politique de l'obligation fiscale ne serait pas ignorée, mais, au contraire, s'affirmerait à travers la fonction citoyenne de l'impôt. Les citoyens européens constateraient à travers leur consentement la nécessité de faire participer certains contribuables réalisant des opérations financières au financement des dépenses publiques indispensable au fonctionnement de la collectivité européenne. Dans ces conditions, « préférer l'impôt indirect, ce n'est pas résorber la dimension politique de l'impôt dans les relations économiques entre les choses, c'est réfléchir sur la dimension publique des activités commerciales, c'est en faire apparaître la signification politique »<sup>219</sup>. La finalité politique de l'impôt ne serait pas directement perceptible, mais une taxe sur les transactions financières serait néanmoins un instrument visant à mettre en œuvre une solidarité entre les Européens, la charge de l'impôt pesant sur le contribuable au sens où c'est lui qui réalise l'opération économique taxée. Dès lors, la distinction entre l'objectif politique et financier de l'impôt à laquelle renvoie la fiscalité indirecte peut être nuancée. La rentabilité finan-

---

cours du premier semestre de 2021, des propositions relatives (...) et à une redevance numérique en vue de leur introduction au plus tard le 1er janvier 2023. (...) Il a conclu que, au cours du cadre financier pluriannuel pour la période 2021-2027 (CFP 2021-2027), l'Union s'efforcerait de mettre en place d'autres ressources propres, qui pourraient inclure une taxe sur les transactions financières ». V. Décision (UE, EURATOM) 2020/2053 du Conseil, du 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, *JOUE* L n°424 du 15 décembre 2020, pp. 1-10, p. 1, considérant 8.

217. Accord interinstitutionnel entre le Parlement européen, le Conseil de l'Union européenne et la Commission européenne, du 16 décembre 2020, relatif à la discipline budgétaire, la coopération en matière budgétaire et la bonne gestion financière, ainsi que sur de nouvelles ressources propres, comportant une feuille de route en vue de la mise en place de nouvelles ressources propres, *JOUE* L n°433I du 22 décembre 2020, pp. 28-46, p. 46.

218. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 604.

219. Catherine LARRÈRE, « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, n° 1, p. 129.

cière importante permise par la création d'un impôt européen indirect à taux proportionnel, comme la taxe sur les transactions financières, pourrait servir efficacement l'approfondissement d'une solidarité sociale européenne, par le financement des dépenses publiques qu'elle permettrait<sup>220</sup>. Au regard des enjeux particuliers auxquels la création d'un impôt européen sera confrontée, il semble intéressant d'envisager l'objectif politique de l'impôt à partir de sa rentabilité, c'est-à-dire des dépenses publiques qu'il permettra de financer et dont les citoyens européens seront les bénéficiaires<sup>221</sup>.

**804.** Autrement dit, pour que les effets de la citoyenneté fiscale européenne se manifestent pleinement, la création d'un impôt européen ne doit pas reposer sur l'opposition entre l'objectif financier et l'objectif politique de l'obligation fiscale, mais, au contraire, permettre leur conciliation à travers les choix qui seront exprimés par les citoyens européens dans le cadre du consentement de l'impôt, lesquels se refléteront dans ses caractéristiques techniques. À ce titre, cet arbitrage paraît cohérent avec l'évolution de la fonction de l'impôt. En effet, en tant qu'instrument de politique économique, l'impôt peut, en plus de sa fonction principalement budgétaire, avoir une fonction interventionniste. Il faut alors « faire entrer dans la définition juridique de l'impôt toutes les préoccupations politiques et sociales et les objectifs nouveaux de l'économie financière »<sup>222</sup>, y compris dans celle de l'impôt européen.

## 2. La finalité interventionniste de l'impôt européen

**805. L'impôt comme instrument politique.** D'après la célèbre typologie dégagée par l'économiste Richard Musgrave<sup>223</sup>, un État peut, à travers sa politique économique, poursuivre trois objectifs distincts : la stabilisation macroéconomique, la redistribution des richesses et la correction des défaillances du marché. Le Professeur Jean-Marie Monnier précise que « dans son ouvrage de 1959, Musgrave s'attache à montrer que les budgets publics sont interdépendants de sorte que les trois fonctions elles-mêmes sont interdépendantes »<sup>224</sup>. Apprécié à partir de ce cadre théorique, l'impôt européen pourrait, en plus de sa fonction

---

220. Si elle était conçue selon le modèle initialement proposé par la Commission européenne, la taxe sur les transactions financières pourrait rapporter jusqu'à 54 milliards d'euros. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 605.

221. Il s'agit ici de reprendre l'idée décrite par Madame Audrey Rosa selon laquelle « la redistribution n'est appréhendée qu'à travers la dépense publique que l'impôt proportionnel, par sa rentabilité, est à même d'alimenter » V. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 117.

222. Bernard PLAGNET, « Les nouveaux impôts », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, p. 229.

223. Richard Abel MUSGRAVE, *The theory of public finance : a study in public economy*, McGraw-Hill, New York, 1959, V. aussi Richard Abel MUSGRAVE, *Essays in fiscal federalism*, Brookings Institution, 1965, 301 p.

224. Jean-Marie MONNIER, « La politique fiscale : objectifs et contraintes », *Les Cahiers français : documents d'actualité* 2008, n° 343, p. 3.

budgétaire, poursuivre un objectif de correction des défaillances du marché et un objectif de redistribution. Il serait appréhendé comme un moyen d'intervention ou d'incitation au profit de certaines politiques publiques. En effet, « derrière l'artificialité de la dimension sociale de l'impôt se cache donc bien une dominante macroéconomique. Véritable " auxiliaire de la politique économique du Gouvernement " selon l'expression d'André Neurrisse, l'impôt est ainsi instrumentalisé par les gouvernements afin d'assurer la gouvernance économique du marché intérieur par la mobilisation publique des ressources privées et le recours à des incitations rationnelles permettant un dirigisme étatique des pratiques d'investissement et de consommation »<sup>225</sup>.

Dans ces conditions, « la fiscalité n'a pas qu'une fonction de financement budgétaire, mais a également une fonction de politique économique et sociale »<sup>226</sup>, l'impôt devient un instrument politique<sup>227</sup> afin d'orienter ou de modifier les comportements eu égard aux nécessités de l'État et aux nécessités des citoyens<sup>228</sup>. À ce titre, « les gouvernements dans les sociétés occidentales utilisent la politique fiscale pour encourager tous les types de comportements : par exemple, pour développer la croissance économique, l'emploi, la santé, l'éducation, et la protection de l'environnement »<sup>229</sup>. Comme l'explique le Professeur Martin Collet, « la règle

225. Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 322. Jean-Baptiste Duclercq parle d'un phénomène « finalisation de la loi ». Selon lui, « cette finalisation de la loi n'épargne pas l'impôt, traditionnellement de rendement, qui devient incitatif. Plutôt que de prélever le pécule par voie d'autorité, le législateur opte pour une stratégie nouvelle : celle d'influer sur le comportement des contribuables par un élargissement de l'assiette ou une augmentation du taux ». V. Jean-Baptiste DUCLERCQ, « L'identification de la fonction réelle de l'impôt : une gageure ? », *La semaine juridique administrations et collectivités territoriales* 2015, n° 51-52. A ce titre, l'impôt peut être qualifié comme « une prestation pécuniaire requise autoritairement des assujettis selon leurs facultés contributives par l'Etat, les collectivités territoriales et certains établissements publics, à titre définitif et sans contrepartie identifiable en vue de couvrir les charges publiques ou d'intervenir dans le domaine économique et social » V. Thierry DEBARD et Serge GUINCHARD, *Lexique des termes juridiques, 2021-2022*, Dalloz, Paris, 2021, 1100 p.

226. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 18.

227. A ce titre Georges Hispalis indique que « si le gouvernement s'empare de l'impôt comme moyen d'intervention dans l'économie, il révèle les buts extra-fiscaux, il devient politique » V. Georges HISPALIS, « L'arme fiscale tactique », *Pouvoirs* 1982, n° 23, p. 70. Dans le même sens, Joachim Lans et Klaus Tipk expliquent que « la représentation selon laquelle le droit fiscal pourrait être volontiers utilisé comme vecteur d'un comportement social a encombré le droit fiscal d'une dimension politique ». V. Klaus TIPKE, Joachim LANG et Roman SEER, *Steuerrecht*, 23<sup>e</sup> éd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Cologne, 2018, 1803 p., p. 2-3 : « *Die Vorstellung, das Steuerrecht beliebig als Vehikel der Sozialgestaltung eingesetzt werden, hat das Steuerrecht sozialpolitisch überfrachtet* ». Traduction par nos soins.

228. MONTESQUIEU, « Livre XIII - Des rapports que la levée des tributs, & la grandeur des revenus publics ont avec la liberté, Chapitre 1 : Des revenus de l'Etat » in *L'esprit des lois*, 1748.

229. J.L.M. GRIBNAU, « Equality, consistency, and impartiality in tax legislation » in *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation*, sous la dir. de J.L.M. GRIBNAU, Netherlands : Kluwer Law International, La Haye, 2003, p. 25 : « *Governments in Western societies use tax policy to encourage all kinds of behavior; for example, to promote economic growth, increased employment, health, education and care for the environment* ». Traduction par nos soins.

fiscale apparaît comme un moyen d'agir sur les structures économiques et sociales du pays, donc de remplir des objectifs extra-financiers de toutes sortes »<sup>230</sup>.

**806.** Appliqué à la politique fiscale européenne, l'impôt européen peut alors être envisagé comme un outil visant à poursuivre certaines politiques publiques européennes, dont la nature peut être recherchée dans les objectifs poursuivis par les traités européens<sup>231</sup>. La lecture du troisième alinéa de l'article 3 du TUE<sup>232</sup> permet d'identifier trois domaines politiques dans lesquels le législateur fiscal européen pourrait intervenir : la politique économique, la politique sociale et la politique environnementale.

**807. L'impôt européen : instrument de politique économique.** L'interventionnisme fiscal en matière économique assigne à l'impôt une fonction de régulation de l'économie. Le fonctionnement du marché européen pourrait être le point de départ à la création d'un impôt européen, dont l'objectif serait de contribuer à une meilleure organisation de l'économie européenne. Dans cette perspective, l'impôt européen pourrait être conçu comme un outil visant à rendre le marché intérieur plus efficient, notamment en réduisant les effets dommageables de la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne<sup>233</sup>. Cet impératif est d'autant plus envisageable que l'évolution de l'économie, notamment dans le domaine du numérique, conduit à rendre les bases imposables de plus en plus mobiles et volatiles, notamment au sein de l'Union européenne<sup>234</sup>. L'hypothèse discutée depuis les années 2000 et qui semble aujourd'hui se dessiner avec davantage de certitude est celle d'un impôt européen sur les sociétés<sup>235</sup>. Dans cette

---

230. Martin COLLET, *Droit fiscal*, 10<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 2022, p. 177. V. Louis TROTABAS et Jean-Marie COTTERET, *Droit fiscal*, 8<sup>e</sup> éd., Dalloz, Paris, 1996, p. 11. et Bernard PLAGNET, « Les nouveaux impôts », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, p. 229.

231. Selon le Professeur Thierry Lambert, « on pourrait imaginer une politique fiscale communautaire avec une définition d'objectifs à atteindre et de moyens à mettre en oeuvre. Cet impôt participerait au financement des politiques communautaires et pourrait être débattu et voté au Parlement européen et par les Parlements nationaux ». V. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 110.

232. Selon l'article 3, paragraphe 3, du traité sur l'Union européenne : « L'Union établit un marché intérieur. Elle œuvre pour le développement durable de l'Europe fondé sur une croissance économique équilibrée et sur la stabilité des prix, une économie sociale de marché hautement compétitive, qui tend au plein emploi et au progrès social, et un niveau élevé de protection et d'amélioration de la qualité de l'environnement. Elle promeut le progrès scientifique et technique. Elle combat l'exclusion sociale et les discriminations, et promeut la justice et la protection sociales, l'égalité entre les femmes et les hommes, la solidarité entre les générations et la protection des droits de l'enfant. Elle promeut la cohésion économique, sociale et territoriale, et la solidarité entre les États membres. Elle respecte la richesse de sa diversité culturelle et linguistique, et veille à la sauvegarde et au développement du patrimoine culturel européen ».

233. Bernard BARTHALAY, « Une souveraineté fédérale pour la zone euro », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, p. 179.

234. Le Professeur Bernard Plagnet évoque même la possibilité d'un « impôt international, notamment pour l'imposition des activités liées à Internet ». V. Bernard PLAGNET, « Les nouveaux impôts », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, p. 238.

235. Onno RUDING, « After the euro corporation tax harmonization? », *EC Tax Review* 1998, 7, n° 2, pp. 73-73.

perspective, Guillaume Allègre indique que « l'imposition des entreprises par les États en fonction des avantages procurés par la localisation d'activités sur leur territoire semble donc à la fois efficiente et juste »<sup>236</sup>. Initialement proposée sous la forme d'une Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS)<sup>237</sup>, puis sous la forme d'une taxe sur le numérique<sup>238</sup>, il s'agirait désormais, suivant la voie tracée lors des négociations OCDE de mettre en place un impôt minimum sur les sociétés<sup>239</sup>.

Fondé sur le pilier Un du projet BEPS (« *base erosion and profit shifting* ») de l'OCDE, l'impôt européen proposé par la Commission européenne consisterait à appliquer un taux européen de 15% à la part des bénéfices résiduels des multinationales qui sera réaffectée aux États membres de l'Union européenne dans le cadre du projet « *Business in Europe : Framework for Income Taxation* »<sup>240</sup>. L'exercice en commun de la souveraineté fiscale nationale, au niveau européen, prend tout son sens. La répartition des recettes fiscales est modifiée de sorte à limiter les effets économiques liés à la mobilité de la base imposable. Cela permet de prélever plus de recettes fiscales au niveau national, pour dans un second temps, en réaffecter une part au niveau européen. À l'image du fédéralisme fiscal, la répartition idéale de la compétence fiscale au sein de l'Union européenne se dessine donc à partir de la mobilité des bases d'imposition<sup>241</sup>. Le niveau européen est considéré comme le plus optimal pour organiser puis répartir l'impôt sur les sociétés. Il s'agit à travers cet impôt de rétablir une forme de justice fiscale au sein de l'Union européenne, au profit de l'ensemble des opérateurs écono-

236. Guillaume ALLÈGRE, « II/ L'impôt sur les sociétés peut-il constituer une ressource propre de l'Union européenne ? » in *L'économie européenne 2021*, La découverte, OFCE Observatoire français des conjonctures économiques, Paris, 2021, p. 82.

237. Le projet d'ACCIS a été proposé par la Commission dès 2011 mais n'a pas franchi l'obstacle de l'unanimité. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 16 mars 2011, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121 final. Un temps laissé en suspens, cette initiative a été relancée par la Commission en octobre, selon des modalités simplifiées, mais toujours avec pour objectif de rendre l'imposition des sociétés au sein de l'Union européenne plus équitable, plus compétitive et favorisant la croissance. V. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de directive du Conseil, du 25 octobre, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2016) 683 final.

238. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de Directive du Conseil, du 21 mars 2018, concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018)148 final, p. 1. V. aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La redevance numérique du plan "Next Generation EU" : le premier impôt européen se matérialise », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 37-43.

239. COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de Directive du Conseil, du 22 décembre 2021, relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondiale pour les groupes multinationaux dans l'Union, COM(2021) 823 final.

240. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Fiscalité des entreprises pour le XXI<sup>e</sup> siècle », 18 mai 2021, COM(2021) 251 final, p. 1.

241. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 343-380, spé., p. 361.

miques évoluant sur le marché, mais aussi plus largement au profit de l'ensemble des citoyens européens. Certes, la doctrine relève le manque de visibilité qu'un impôt européen sur les sociétés aurait pour les citoyens européens<sup>242</sup> puisque « la fiscalité de l'entreprise ne crée pas de rapport réel du citoyen avec les institutions bénéficiaires »<sup>243</sup>. S'il est vrai qu'un tel impôt, en s'adressant aux personnes morales, ne permettrait pas de faire se confondre la figure du citoyen européen avec celle du contribuable européen, cela ne contredit pas pour autant la portée politique importante qu'il pourrait avoir aux yeux des citoyens européens. En effet, les entreprises pouvant bénéficier des avantages liés au marché européen (l'absence de droit de douane, les libertés de circulation, l'harmonisation des législations nationales, les règles de concurrence), il apparaît légitime qu'en retour elles contribuent, en tant que membre de la collectivité, aux financements des dépenses publiques européennes, dont peuvent également profiter les citoyens européens. Il s'agit de restituer à la collectivité européenne les bienfaits permis par l'établissement au sein de cette même collectivité<sup>244</sup>. Il faut néanmoins veiller à ne pas surestimer sa portée politique s'il venait à être créé en l'absence de participation des représentants des citoyens européens<sup>245</sup>. Certes, il constituerait une nouvelle ressource propre, mais exclus de son consentement, les citoyens européens pourraient avoir « l'impression que l'UE doit être uniquement financée par (et donc indirectement (doit) servir) les grandes entreprises, les multinationales du numérique ou les banques »<sup>246</sup>. Il ne disposerait pas de la légitimité politique nécessaire pour permettre l'avènement d'une citoyenneté fiscale européenne à laquelle s'adosserait un fédéralisme politique européen.

---

242. Pour Nicolas-Jean Brehon, « l'impôt européen sur les entreprises n'offre guère la visibilité attendue et les citoyens se désintéresseront vite d'un impôt qu'ils ne considéreront jamais vraiment comme le leur ». V. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 177. Dans le même sens, V. aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 564.

243. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1089.

244. En ce sens, V. Audrey ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, p. 65. C'est cette idée que développe Thomas Derailleur de manière plus nuancée. Selon lui, « de manière plus modeste, c'est davantage l'hypothèse d'une contribution (et non d'un véritable impôt) pesant uniquement sur les sociétés qui pourrait davantage voir le jour, et qui, somme toute, pourrait s'entendre comme la contrepartie aux bénéfices générés par le marché intérieur ». V. Thomas DESTAILLEUR, « Chapitre 4 - L'impôt Européen est-il un anachronisme ? » in *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, sous la dir. de Eric CARPANO et Gaëlle MARTI, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 429.

245. Ce serait le cas si cet impôt était voté selon la procédure actuelle de l'article 311 du TFUE, c'est-à-dire après un décision prises à l'unanimité par le Conseil et ne faisant intervenir le Parlement européen qu'à titre consultatif.

246. Edoardo TRAVERSA, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, p. 837.

**808. L'impôt européen : instrument de politique sociale.** Si l'impôt européen devait poursuivre un objectif essentiellement politique, il devrait alors prioritairement servir la mise en œuvre de politiques sociales européennes. En effet, si « la dimension sociale de l'Europe a progressé moins rapidement que sa dimension économique »<sup>247</sup>, l'impôt européen peut permettre d'envisager une redistribution des ressources au niveau européen s'articulant autour de la protection sociale des citoyens européens. En effet, alors même que « le droit social dispose en effet d'une place dans les traités européens, reprenant aussi des éléments des bases constitutionnelles en la matière »<sup>248</sup>, la protection sociale dont disposent les citoyens européens s'exerce exclusivement au niveau des États membres. L'impôt européen devrait permettre le financement au niveau européen de dépenses sociales dont les citoyens européens seraient les principaux bénéficiaires, matérialisant l'existence d'une solidarité sociale européenne. Pour que cette solidarité s'exprime clairement entre les citoyens européens, il faudrait idéalement que l'impôt européen soit directement perçu auprès de ces derniers, autrement dit, que l'obligation fiscale repose sur les personnes physiques résidant dans l'Union européenne. Comme l'indique le Professeur Catherine Larrère, « l'impôt direct est pour nous la forme politique de l'impôt, celle qui lie le citoyen à l'État (à tel point que l'on peut penser que l'exemption d'impôt affaiblit la citoyenneté) »<sup>249</sup>. Le paiement en personne de l'impôt européen prendrait une signification politique particulière. Il concrétiserait le lien politique entre l'Union européenne et ses citoyens, tout en exprimant concomitamment le sentiment d'appartenance de ces derniers à une même communauté politique. En tant que membres de la communauté européenne, les citoyens européens seraient désormais titulaires de droits, notamment sociaux, mais aussi de devoirs, comme celui de payer l'impôt européen. Dès lors, « la force (du) consentement tiendrait alors à ce qu'il serait susceptible de diminuer le déficit démocratique de l'Union tout en mettant exceptionnellement un devoir à la charge des contribuables européens. Se manifesterait ainsi – une fois encore – le paradoxe qui est inhérent au principe même du consentement de l'impôt, et qui veut que les contribuables consentent collectivement ce qui est leur est imposé individuellement »<sup>250</sup>. En définitive, la rencontre de la figure du citoyen européen avec celle du contribuable, même si elle était en pratique fictive<sup>251</sup>, ferait de la citoyenneté euro-

247. Tony ATKINSON, « Agenda social européen : comparaison des pauvretés et transferts sociaux », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, p. 57.

248. Florence CHALTIEL, « Constitution et intégration économique européenne », *Les Petites Affiches* 2009, n° 111, pp. 8-19.

249. Catherine LARRÈRE, « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, n° 1, p. 118.

250. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 156.

251. En pratique deux possibilités sont envisageables. D'une part, un impôt européen qui ne frapperait que les citoyens européens, c'est-à-dire fondé sur le critère de nationalité des États membres. Dans ce cas, la figure du citoyen européen se confondrait parfaitement avec celle du contribuable européen. D'autre part, un impôt européen qui serait levé en fonction du critère de résidence. Dans ce cas, il frapperait toutes les personnes physiques



péenne, en tant que statut politique, le fondement, mais aussi la justification du prélèvement fiscal européen, donnant ainsi toute sa portée politique à la citoyenneté fiscale européenne. Deux conséquences juridiques peuvent être tirées de cette analyse de l'impôt européen. D'une part, ce lien politique se matérialiserait à travers la méthode de recouvrement de l'impôt européen, lequel devrait être recouvert « par voie de rôle nominatif, c'est-à-dire, en vertu d'un titre exécutoire préalablement établi par l'administration fiscale »<sup>252</sup>, européen. D'autre part, la charge fiscale devrait être également répartie entre l'ensemble des contribuables-personne physique. Idéalement, il devrait donc s'agir d'un impôt direct sur les revenus<sup>253</sup> ou le capital<sup>254</sup> des personnes physiques. Il permettrait, à travers une logique de justice distributive, de financer certaines politiques sociales<sup>255</sup> à travers des transferts interindividuels de richesse entre les citoyens européens, en se fondant sur les capacités contributives de chacun<sup>256</sup>. La solidarité qui se mettrait en place entre les Européens serait verticale et permettrait de réduire les inégalités entre les citoyens européens. Pour cela, un impôt européen sur les personnes

---

domiciliées dans l'un des États membres de l'Union européenne, y compris celles n'ayant pas la nationalité d'un des États membres, c'est-à-dire la citoyenneté européenne. La figure du citoyen européen ne se confondrait plus exactement avec celle du contribuable européen.

252. Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2016, p. 106.

253. L'idée d'un impôt sur les personnes physiques n'est pas nouvelle puisque comme le rappelle le Professeur Vincent Dussart, « le 24 octobre 1998 le président en exercice du Parlement européen, José-Maria Gil-Robles, déclarait : le meilleur moyen d'établir un lien solide entre les citoyens et la construction européenne, c'est d'associer ses citoyens au système de financement de l'Union, en créant une ressource propre qui serait alimentée par un impôt direct fondé sur les revenus des personnes, indépendamment de leur nationalité ». V. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1086.

254. La création d'impôt européen sur la fortune a été proposée au printemps 2020 par une partie de la doctrine sous l'intitulé « *European Solidarity Requires EU Taxes* », mais aussi à l'été 2020 par des représentants politiques européens sous la forme d'un « impôt européen temporaire sur la fortune ». Toutefois, de l'avis du Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « fondée sur une logique de justice fiscale, une telle imposition présenterait toutefois de nombreux inconvénients : l'imposition de la fortune n'est pas évidente dans tous les États membres ; son rendement est faible ; et cet impôt ne pèse que sur peu de contribuables, de sorte qu'il suscite un sentiment de défiance (de la part des assujettis) et non un sentiment d'appartenance (de la part de ceux qui n'y sont pas soumis) ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 566.

255. A ce sujet Madame Sandrine Coursoux-Bruyère considère que « la contrepartie à l'impôt européen se devrait d'être l'instauration de prestations attribuées par les institutions de l'UE directement au profit des citoyens européens. Cela irait dans le sens d'un renforcement du lien institutionnel. Tout en demeurant un moyen de mise en œuvre des politiques de l'UE, il s'agirait de créer des prestations " individuelles " attribuées par les institutions de l'UE par foyer fiscal par exemple : une prestation handicap, une couverture sociale européenne, une prestation environnementale ciblée . Cela pourrait également prendre la forme d'indemnités, comme des indemnités de santé ». V. Sandrine CURSOUX-BRUYÈRE, « Le sentiment d'appartenance à l'Union européenne ; une citoyenneté à redéfinir », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2021, n° 644, pp. 8-17.

256. En effet, comme l'explique le Professeur Michel Bouvier « à ces impôts indirects considérés comme iniques car non personnalisés ont été traditionnellement opposés les impôts directs prenant en considération la situation de chaque, et par conséquent leur capacité contributive ». V. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2020, p. 24.

physiques serait le plus approprié, mais il serait en retour le plus difficile à faire accepter<sup>257</sup> par les citoyens européens, car s'adressant directement à eux, ce qui risquerait d'« unir les citoyens contre sa création »<sup>258</sup>. Il serait également compliqué à mettre en œuvre du fait de la diversité des bases imposables et des taux (progressifs ou proportionnels) en matière d'impôt sur le revenu<sup>259</sup> du fait de l'harmonisation très limitée des impôts directs au sein de l'Union européenne.

**809. L'interventionnisme fiscal en matière de politique environnementale.** Face à cette difficulté, un impôt européen à vocation environnementale est la principale alternative à considérer. Tout d'abord, une évolution dans ce sens est parfaitement en lien avec les objectifs politiques de l'Union européenne puisque « depuis une vingtaine d'années, les instances européennes préconisent l'utilisation des instruments économiques et notamment de la fiscalité, en faveur de la protection de l'environnement »<sup>260</sup>. En effet, selon le deuxième paragraphe de l'article 191 du TFUE, « la politique de l'Union dans le domaine de l'environnement vise un niveau de protection élevé, en tenant compte de la diversité des situations dans les différentes régions de l'Union. Elle est fondée sur les principes de précaution et d'action préventive, sur le principe de la correction, par priorité à la source, des atteintes à l'environnement et sur le principe du pollueur-payeur »<sup>261</sup>. À ce titre, le paragraphe 2 de l'article 192 du TFUE permet également, selon la procédure de l'unanimité<sup>262</sup>, de créer des taxes environnementales en de-

257. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 175, Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1089, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 566.

258. Vincent DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, p. 1088. V. aussi Jean-François BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 342 p., spé p. 317 à 333.

259. A ce sujet les Professeur Alexandre Maitrot de la Motte et Edoardo Traversa indiquent que « ces différences sont fortement ancrées dans la tradition fiscale de chacun des États et reflètent des orientations politiques propres (que l'on songe, par exemple, à la manière dont est prise en compte la dimension familiale dans le calcul de l'impôt ». V. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 361.

260. Céline VIESSANT, « L'utilisation de la fiscalité environnementale par l'Union européenne », *Revue française de finances publiques* 2011, n° 113, pp. 161-185.

261. A ce sujet, Florence Chaltiel indique que « l'Acte unique européen, dernier traité à connotation quasi-exclusivement économique, consacre le principe de protection de l'environnement dans le Traité CEE. Il faut rappeler qu'il existait déjà, depuis les années 1970, des textes de droit dérivé consacrés à la protection de l'environnement. Après l'Acte unique, le Traité de Maastricht est allé plus loin, en posant comme principe juridique le principe de précaution, ainsi que le principe de pollueur-payeur ». V. Florence CHALTIEL, « Constitution et intégration économique européenne », *Les Petites Affiches* 2009, n° 111, p. 15.

262. La reconnaissance d'une compétence fiscale européenne permettrait de dépasser cette difficulté. En effet, selon les dispositions en vigueur, l'adoption de directives portant sur le domaine de l'environnement qui com-

hors d'objectifs qui seraient en lien avec le fonctionnement du marché intérieur<sup>263</sup>. La création dans le cadre du « pacte vert pour l'Europe »<sup>264</sup> de deux nouvelles ressources propres environnementales, bien qu'il ne s'agisse pas d'impôts européens<sup>265</sup>, le prouve également. Dès lors, l'impôt européen peut être envisagé comme un outil permettant à l'Union européenne d'atteindre ses objectifs en matière environnementale. La fonction politique de l'impôt porterait sur des exigences environnementales concernant l'ensemble des citoyens européens et communes à l'ensemble des États membres. À ce sujet, le Professeur Céline Viessant indique que l'« on peut déterminer un certain nombre d'exigences communes à différents pays. Il en est ainsi de la lutte contre le changement climatique avec la volonté affichée, depuis de nombreuses années, de réduire les gaz à effet de serre. De même, la préservation de la biodiversité constitue l'une des exigences environnementales mise en avant et les interventions se multiplient pour améliorer les superficies forestières, gérer les forêts et les zones protégées, mais aussi assurer la qualité des écosystèmes, enrayer la disparition des espèces, lutter contre les espèces exotiques envahissantes, les abattages illégaux et la fragmentation des écosystèmes »<sup>266</sup>. La dimension européenne d'une fiscalité verte ne serait pas discutable et répondrait parfaitement à l'exigence de subsidiarité. Elle serait susceptible de mobiliser le consentement des citoyens européens. La finalité environnementale de l'impôt européen en faciliterait l'acceptation, néanmoins, il pourrait difficilement constituer une ressource financière pérenne pour l'Union européenne. Apparaît ici l'une des principales difficultés de la mise en place d'une ressource propre environnementale puisque la fiscalité environnementale repose principalement sur deux aspects : diminuer la pollution en décourageant les pollueurs par des mesures

---

prennent des dispositions relatives à la création de prélèvements fiscaux impose dès lors d'avoir recours à la procédure de l'unanimité.

263. Selon l'article 192, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Par dérogation à la procédure de décision prévue au paragraphe 1 et sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen, du Comité économique et social et du Comité des régions, arrête : a) des dispositions essentiellement de nature fiscale ».

264. Pour faire face au changement climatique et à la dégradation de l'environnement la Commission européenne a adopté une série de propositions visant à adapter les politiques de l'Union européenne en matière de climat, d'énergie, de transport et de fiscalité, en vue de réduire les émissions nettes de gaz à effet de serre d'au moins 55 % d'ici à 2030. V. notamment, COMMISSION EUROPÉENNE, Proposition de Directive du Conseil, du 14 juillet 2010, restructurant le cadre de l'Union de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (refonte), COM(2021) 563 final.

265. Pour des études sur la fiscalité environnementale européenne, V. notamment Fabrice PEZET, « Du "serpent de mer" au "serpent de vert" : la refonte de la directive sur la fiscalité de l'énergie », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 51-58; Fabrice PEZET, « "Think globally, Tax locally" - Quand le verdissement de la neutralité fiscale n'est pas tout à fait neutre... », *Revue de droit fiscal* 2020, n° 44, pp. 1-9; Francisco J. DELGADO, Jaime FREIRE-GONZÁLEZ et Maria J. PRESNO, « Environmental taxation in the European Union : Are there common trends ? », *Economic Analysis and Policy* 2022, 73, pp. 670-682.

266. Céline VIessant, « L'utilisation de la fiscalité environnementale par l'Union européenne », *Revue française de finances publiques* 2011, n° 113, p. 161.

dissuasives et dans le même temps encourager les bonnes pratiques en favorisant le recours à certains procédés vertueux. Dès lors, malgré « un haut potentiel de recettes »<sup>267</sup>, la fiscalité environnementale peut donc difficilement être conçue dans le seul objectif d'obtenir un rendement financier important et durable. Limiter les comportements polluants conduit à terme à réduire, voire éliminer la base imposable et mécaniquement à diminuer les recettes fiscales<sup>268</sup>. Une possibilité pour contourner cette difficulté serait de reprendre l'idée déjà envisagée<sup>269</sup> d'une taxe européenne sur les billets d'avion du fait des effets du trafic aérien sur l'environnement. Comme l'indique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, assise sur le prix des billets d'avion, une telle taxe « ne lierait pas directement les contribuables européens et l'Union européenne : en tant que composante mal identifiée du prix des produits, elle passerait paradoxalement inaperçue »<sup>270</sup>. Pour autant, elle aurait pour mérite de garantir un rendement financier suffisant, dont les recettes pourraient être allouées à la politique environnementale européenne, tout en étant payées par les Européens. À la fonction budgétaire de l'impôt européen s'ajouterait un objectif politique qui concernerait l'ensemble des citoyens européens. Le paiement d'une telle taxe permettrait la mise en œuvre d'une solidarité entre les Européens en vue de poursuivre un objectif politique commun : celui de protéger l'environnement.

**810.** En définitive, le financement de l'une de ces politiques par la création d'un impôt européen aurait pour mérite de répondre à la difficulté selon laquelle « d'un point de vue politique et citoyen, mais aussi constitutionnel, il n'est pas souhaitable qu'une autorité publique exerce des compétences importantes sans qu'aucun des moyens financiers nécessaires à leur exercice ne provienne de ressources directement perçues auprès des citoyens destinataires de ces politiques et avec leur consentement »<sup>271</sup>. Il est nécessaire au-delà de l'objectif reconnu à

267. Angélique BOISSEIN, « Le système budgétaire de l'UE à la lumière de ses modes de financement », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2020, n° 636, pp. 138-146.

268. Comme l'explique Madame Sophie Baziadoly la fiscalité environnementale peut poursuivre des objectifs contradictoires, « la recherche de ressources fiscales, qui suppose que la matière imposable, c'est-à-dire l'activité polluante subsiste ; la lutte contre la pollution qui, précisément, entraîne, en cas de succès, la disparition de la matière imposable », V. Sophie BAZIADOLY, « Quelles leçons et quelles réponses à la crise actuelle ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 134, pp. 273-289. Le Professeur Céline Viessant développe la même idée en expliquant que « cela constitue un véritable danger car les États peuvent être tentés de maintenir les " pollueurs " pour conserver leurs recettes ». V. Céline VIessant, « L'utilisation de la fiscalité environnementale par l'Union européenne », *Revue française de finances publiques* 2011, n° 113, p. 165.

269. Commission européenne, « Une contribution de solidarité sur les billets d'avion comme source de financement de l'aide au développement afin de les aider à atteindre les objectifs du millénaire pour le développement », 1er septembre 2005, SEC (2005) 1067. V. aussi Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 149-160.

270. V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Faire face à la crise de la Covid-19 : quelles nouvelles ressources propres européennes ? » in *Coronavirus et droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD et Edouard DUBOUT, Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 567.

271. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de

l'impôt européen que celui-ci soit déterminé par et pour les citoyens européens eux-mêmes. Autrement dit, « il doit être débattu dans ses fondements »<sup>272</sup> par les citoyens européens. La portée politique de la citoyenneté européenne en tant que principe de légitimation de l'impôt européen en dépendra. En effet, « le prélèvement fiscal n'est pas une fin en soi. L'impôt ne vaut que par les missions qui lui sont assignées »<sup>273</sup>. Ceci tient à ce que, comme le constate Monsieur Nicolas-Jean Brehon, « l'impôt européen sera d'autant mieux accepté qu'il est associé à quelque chose de nouveau, d'utile et d'attendu »<sup>274</sup>. Il est nécessaire que la politique fiscale européenne évolue et se fonde, non plus sur les seuls choix des États membres, mais sur la volonté collective des citoyens européens. Ce n'est qu'ainsi, que l'impôt européen deviendra à la fois vecteur et expression du sentiment d'appartenance des citoyens à l'Union européenne.

## §2. Les contraintes juridiques liées à l'impôt européen

**811.** Au-delà des difficultés pratiques liées à la poursuite d'un objectif politique par l'impôt européen, il n'est pas exclu que sa mise en œuvre puisse soulever des difficultés d'ordre juridique. Un tel prélèvement, notamment s'il devait accompagner le développement de politiques économiques, sociales ou environnementales, devrait s'articuler avec le principe de non-discrimination (A). Pour finir, la création d'un impôt européen implique corrélativement de réfléchir à la mise en œuvre d'un pouvoir fiscal européen afin de recouvrer cet impôt auprès du contribuable européen (B). Dès lors, la reconnaissance de prérogatives de puissance publique à l'Union européenne s'impose.

### A. L'articulation de l'impôt européen avec le principe de non-discrimination

**812.** La création d'un impôt européen impose d'étudier sa mise en œuvre au regard du principe de non-discrimination (1) qui doit permettre de garantir l'égalité des contribuables européens face à l'impôt européen (2).

---

LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 360.

272. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 110.

273. Marie-Joseph AGLAE, « De L'Impôt et ses limites », *Revue française de finances publiques* 2012, n° 120, p. 39.

274. Nicolas-Jean BREHON, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, p. 175.

## 1. L'impôt européen au regard du principe de non-discrimination

**813. La prise en compte de la situation du contribuable à travers le principe d'égalité.** La légitimité politique de l'impôt se traduit juridiquement par le principe de légalité fiscale, c'est-à-dire par le fait que la création, la suppression ou la modification d'un impôt ne peut se décider que dans le cadre de la loi. Au regard de la conception française du principe d'égalité fiscale<sup>275</sup>, le législateur doit assurer l'égalité des contribuables devant l'impôt. En effet, la rédaction de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 renvoie à l'organisation de l'impôt, par le législateur, dans le respect du principe d'égalité. L'impôt est considéré comme une « contribution commune », « également répartie entre tous les citoyens », c'est-à-dire s'imposant à l'ensemble des contribuables. Cette égalité entre les contribuables n'est pas une exigence absolue. Elle implique d'être relativisée par la prise en compte de « leurs facultés ». L'appréciation des facultés contributives conduit à tenir compte de la situation du contribuable dans l'application de l'impôt. Il en ressort la prise en compte de la situation du contribuable par l'impôt. La finalité du principe d'égalité fiscale est donc double<sup>276</sup>. Comme l'explique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, il « doit (...) permettre d'empêcher des discriminations importantes, mais il doit aussi autoriser un traitement différencié des diverses catégories de contribuables. L'égalité n'est pas une identité absolue de traitement, mais plutôt l'absence de discrimination franche dans une situation donnée »<sup>277</sup>.

Le législateur fiscal dispose d'une liberté d'appréciation dans l'élaboration de la norme puisque « la fiscalité se fonde avant tout sur des distinctions »<sup>278</sup>. En effet, le principe d'égalité fiscale ne fait pas obstacle à ce que le législateur traite de façon différente des contribuables placés dans des situations différentes, ni à ce qu'il déroge au principe d'égalité en fonction des buts qu'il entend poursuivre, dès lors que cela n'entraîne pas une rupture manifeste d'égalité devant les charges publiques<sup>279</sup>. Il est possible de ne pas traiter de façon identique l'ensemble

275. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

276. Cette distinction fait référence à la distinction classique entre le principe d'égalité devant la loi fiscale et le principe d'égalité devant les charges publiques.

277. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 159. En ce sens, V. par exemple, Jean RIVERO, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français » in *Les notions d'égalité et de discrimination en droit interne et en droit international*, tome XIV, Dalloz, Paris, 1965 ; Laurent FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *Archives de philosophie du droit* 2002, pp. 82-83 ; Philippe MARCHESSOU, « France » in *The Principle of Equality in European Taxation*, sous la dir. de Gerard T. K. MEUSSEN, 2, Kluwer Law International, La Haye, 1999, pp. 75-89.

278. Victor THURONYI, *Comparative tax law*, Kluwer Law International, La Haye, 2003, p. 82 : « Taxation is all about drawing distinctions ». Traduction par nos soins.

279. Olivier Fouquet donne une description très précise de contrôle opéré par le juge constitutionnel lorsqu'il est saisi du principe d'égalité devant l'impôt. Ainsi, « il circonscrit les spécificités de la situation examinée pour

des contribuables, puisqu'en fonction des objectifs poursuivis par la mesure fiscale, ces derniers peuvent ne pas être considérés comme tous placés dans la même situation, ou comme ayant le même comportement. Cette distinction, fondée sur l'objet de la mesure fiscale, peut donc justifier une inégalité dans le traitement fiscal accordé au contribuable. L'identification par le législateur de ces différences entre les contribuables se vérifie particulièrement lorsque l'impôt est utilisé à des fins d'intervention politique ou d'incitation<sup>280</sup>. À travers une intervention différenciée en matière fiscale, le législateur « influence la situation économique et la vie privée des citoyens »<sup>281</sup>. Ainsi, le respect du principe d'égalité fiscale conduit, à partir de la protection constitutionnelle du citoyen, à différencier les contribuables lorsque cela est nécessaire, témoignant de la nature avant tout politique de l'impôt. Loin d'être absolu, le principe d'égalité fiscale apparaît comme le pivot autour duquel s'articule la relation contraignante qui unit le contribuable à l'autorité publique à partir du consentement de l'impôt. L'impôt ne saurait être consenti que parce que la proportionnalité de sa répartition est assurée. Il permet de préserver le contribuable des écarts du législateur fiscal, en tenant compte de sa situation à travers, notamment, la prise en compte de ses facultés contributives. L'égalité est donc la projection politique de la place du contribuable au sein de l'ordre social et économique.

#### **814. L'articulation conflictuelle du principe d'égalité et du principe de non-discrimination.**

La légitimité de l'impôt européen imposera que son organisation par le législateur européen respecte cette exigence démocratique. « La portée transversale »<sup>282</sup> et générale du principe

---

déterminer si la différence de traitement peut être justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi ; il recherche la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pourrait justifier une différence de traitement ; il examine, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondent la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ; il contrôle, toujours de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, l'éventuelle rupture manifeste d'égalité devant ces charges ». V. Olivier FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, p. 8.

280. En France, le Conseil constitutionnel considère que « conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard des dits objectifs », V. Cons. Const., déc. n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, *JORF* du 31 décembre 2000, p. 21204, Recueil, p. 201 et aussi Jean-Baptiste DUCLERCQ, « L'identification de la fonction réelle de l'impôt : une gageure ? », *La semaine juridique administrations et collectivités territoriales* 2015, n° 51-52.

281. Hans-Erich Kiehne explique qu' « avec la sélection des sources fiscales, avec la conception des faits fiscaux, avec les différentes charges fiscales, l'État influence les événements économiques et la vie privée des citoyens ». V. Hans-Erich KIEHNE, *Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*, CF Müller, Heidelberg, 2004, p. 22 : « *Mit der Auswahl der Steuerquellen, mit der Ausgestaltung der Steuertatbestände, mit den unterschiedlichen Steuerbelastungen beeinflusst der Staat das wirtschaftliche Geschehen und das Private Leben der Bürger* ». Traduction par nos soins.

282. Laurence POTVIN-SOLIS, « Principe général de non-discrimination et " situations purement internes " », *Cahiers de droit européen* 2016, 52, n° 1, p. 339.

de non-discrimination inscrit dans les traités<sup>283</sup> devrait alors permettre l'organisation de l'impôt européen. Néanmoins, l'application du principe de non-discrimination à la fiscalité ne correspond pas exactement au contenu du principe d'égalité en droit interne et à l'usage généralisé que font les États membres de ce dernier. S'il est possible d'assimiler ces principes l'un à l'autre<sup>284</sup>, leur portée au regard de la situation du contribuable doit être distinguée. Initialement limitée à la fiscalité indirecte, l'utilisation de l'article 18 du TFUE s'est progressivement étendue à la fiscalité directe sous l'influence de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne protectrice des libertés de circulation des contribuables nationaux. Le principe de non-discrimination est, contrairement au principe d'égalité fiscale en droit interne, entendu de manière absolue. Il s'agit de garantir l'égalité entre les contribuables dans l'exercice qu'ils font de leurs libertés de circulation. L'exercice d'une liberté de circulation ne saurait justifier une différence de traitement entre les contribuables, c'est-à-dire une « entorse à l'égalité »<sup>285</sup>. Sur la base de ces fondements, les mesures fiscales des États membres ne peuvent pas entraîner de discriminations fondées sur la nationalité, ou limiter de manière injustifiée l'exercice des libertés de circulation<sup>286</sup> inscrites dans les traités européens. Une différence de traitement justifiée par une différence de situation entre les contribuables, si elle est acceptable du point de vue du principe d'égalité fiscale, peut être constitutive, au regard des dispositions européennes, d'une discrimination fiscale prohibée. La création d'« un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée »<sup>287</sup> implique la possibilité de limiter le consentement national de l'impôt afin de garantir la conformité de l'obligation fiscale aux exigences attachées au fonctionnement de l'Union européenne. Dès lors, « la règle de non-discrimination a été utilisée par les plaignants, la Commission et par la Cour de justice afin d'éliminer les pratiques et les politiques protégeant le marché domestique de l'entrée de biens importés, de services, ou de travailleurs des autres parties du marché commun ou, en sens inverse, qui ont empêché l'exportation de biens, de services et de travailleurs vers les autres marchés [des

---

283. Sur ce principe, V. par exemple, Koen LENAERTS, « L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », *Cahiers de droit européen* 1991, 27, n° 1/2, pp. 3-41 ; Emmanuelle BRIBOSIA et al., *Union européenne et nationalités. Le principe de non-discrimination et ses limites*, Bruylant, Bruxelles, 1999, 256 p.

284. Rémy HERNU, « Le principe d'égalité et le principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la CJUE », *Titre VII, Le principe d'égalité* 2020, n° 4, p. 45.

285. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, LGDJ, Paris, 2005, p. 159.

286. Une discrimination ou une restriction peut être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. Dans ce cas, les restrictions constatées doivent être cohérentes et proportionnées à la justification avancée. A défaut, elle est considérée comme inopérante la restriction est sanctionnée.

287. Article 26 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.



autres États membres] »<sup>288</sup>. Cette interprétation stricte du principe de non-discrimination implique un encadrement du législateur dans l'appréciation qu'il fait des différences de situation entre les contribuables nationaux. À l'inverse du principe d'égalité fiscale, le principe de non-discrimination accorde au contribuable une protection européenne qui se limite à l'exercice de ses libertés de circulation, y compris, en tant que citoyen européen. Alors que le principe d'égalité agit par la différenciation des contribuables, le principe de non-discrimination permet l'« égalité par la généralité »<sup>289</sup>. Ceci tient à ce que la comparabilité des situations afin d'apprécier la différence de traitement est principalement appréciée au regard des libertés de circulation. L'égalité de traitement en droit européen est ainsi justifiée par la similarité des situations au regard des libertés de circulation. Ce faisant, « le principe de non-discrimination est ainsi mis au service du principe de libre circulation »<sup>290</sup>. Le principe de non-discrimination est donc un droit subjectif du contribuable dont la mise en œuvre le protège contre les inégalités de traitement au regard de l'exercice de ses libertés de circulation au sein de l'Union européenne. À ce titre, Théodore Georgopoulos indique qu'« il ne vise qu'un champ précis dans le spectre de l'égalité, à savoir celle de la confrontation du traitement fiscal entre les ressortissants d'un autre État membre et les nationaux »<sup>291</sup>. Si du point de vue du marché, cette approche se justifie, elle peut toutefois poser quelques problèmes d'organisation et d'application de l'impôt européen.

## 2. L'égalité des contribuables européens face à l'impôt européen

### 815. Les effets possibles de la création d'un impôt européen sur le principe de non-discrimination.

La création d'un impôt européen implique d'étendre la portée du principe de non-discrimination pour garantir, à partir du consentement des citoyens européens, l'égalité des contribuables européens face à l'impôt. La création d'un impôt européen nécessite une relativisation de l'égalité entre les contribuables européens au nom de la protection de ces derniers. En somme, le principe de discrimination ne doit plus seulement prohiber les discriminations à l'encontre de

---

288. Gilian MORE, « The principle of Equal Treatment : from Market Unifier to Fundamental Rights ? » in *The Evolution of EU Law*, sous la dir. de Paul CRAIG et Grainne DE BURCA, 1<sup>re</sup> éd., Oxford University Press, Oxford, 2199, p. 522 : « *The rule of non-discrimination has been used by individual litigants, the Commission, and by the ECJ to eliminate practices and policies of the individual Member States, which have in some way protected the home market from the entry of imported goods/services/labour from other parts of the common market or, alternatively, which have impeded the export of goods/services/labour to other markets* ». Traduction par nos soins.

289. Rémy HERNU, « Le principe d'égalité et le principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la CJUE », *Titre VII, Le principe d'égalité* 2020, n° 4, p. 44.

290. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Les entraves fiscales "à l'entrée" et le principe communautaire de non-discrimination », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, p. 22.

291. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 508.

l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation, mais garantir la proportionnalité de sa répartition de l'impôt entre les contribuables.

**816.** Pour cela, à l'image du législateur national, le législateur européen devra traiter de manière identique des contribuables placés dans des situations similaires et traiter de façon différente des contribuables placés dans des situations différentes; mais aussi pouvoir déroger au principe d'égalité, en fonction des objectifs qu'il entend poursuivre à travers l'impôt européen. Le législateur européen devra organiser l'impôt au regard de la situation des contribuables et notamment de leurs capacités contributives. Dès lors, au-delà de l'égalité formelle, celle-ci devra également être matérielle. Cette idée est déjà présente dans la jurisprudence de la Cour de justice. Dans un arrêt *Commission c/ France*, elle a indiqué que « le traitement différent de situations non comparables ne permet pas de conclure automatiquement à l'existence d'une discrimination; [...] une apparence de discrimination formelle peut donc correspondre, en fait, à une absence de discrimination matérielle; [...] la discrimination matérielle aurait consisté à traiter soit de manière différente des situations similaires, soit de manière identique des situations différentes »<sup>292</sup>.

**817.** Dans ces conditions, la création d'un impôt européen imposera nécessairement au législateur européen d'apprécier la comparabilité de la situation du contribuable européen au regard de ses facultés contributives. La part de la contribution du contribuable européen aux charges publiques européennes devra être en rapport avec ses capacités contributives. Cela exigera que ces dernières soient appréciées au niveau européen, c'est-à-dire qu'il soit tenu compte de la situation du contribuable à partir de différents critères définis au niveau européen. Pour paraphraser le Conseiller d'État Olivier Fouquet, le législateur européen devrait adopter une appréciation intrinsèque de la situation européenne du contribuable<sup>293</sup>. L'impôt européen ne devrait pas revêtir un caractère confiscatoire<sup>294</sup> ou faire peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives sous peine d'entraîner une rupture d'égalité devant les charges publiques européennes. Cette exigence est également dégagée par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme<sup>295</sup>. Le taux des prélèvements nationaux portant sur la même base imposable et le même redevable pourrait alors être pris en

---

292. CJUE, 17 juillet 1963, aff. C-13/63, *République italienne c/ Commission de la Communauté économique européenne*, Rec., p. 337.

293. Olivier FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, p. 8.

294. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 110. V. aussi Cons. const., déc. n°2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, JORF du 31 décembre 2005, p. 20705, texte n°3, Recueil, p. 168, considérant 65.

295. CEDH, 4 janv. 2008, *Imbert de Trémolles c/ France*, req. n°25.834/05 et 27.815/05. V. aussi CEDH, 14 mai 2013, *N.K.M. c/ Hongrie*, req. n°66.529/11.

compte dans l'appréciation du caractère confiscatoire de l'impôt européen.

**818.** Le législateur européen pourrait également introduire des « différenciations fiscales sous la forme d'incitations pour des raisons externes à la faculté contributive comme par exemple pour privilégier une certaine branche de l'économie, promouvoir le développement de certaines régions ou la réalisation de certains investissements, adopter, par le biais d'impositions, une politique favorable à la protection de l'environnement ou de la recherche »<sup>296</sup>. Il apparaît que l'impôt européen pourrait être une manière de compenser au niveau européen les limites posées par le régime des aides d'État à l'interventionnisme fiscal des États membres.

La remise en cause, sur le fondement des règles de concurrence s'appliquant sur le marché intérieur, de la liberté d'appréciation dont dispose le législateur national en matière fiscale, et qui conduit à capter le consentement de l'impôt, serait compensée par l'intervention du législateur fiscal au niveau européen.

À partir du moment où la mesure fiscale sélective se déploierait sur l'ensemble de l'Union européenne et non plus seulement au niveau des États membres, elle ne serait plus constitutive d'une rupture d'égalité au regard des dispositions de droit européen. Le consentement de l'impôt serait ainsi renouvelé en permettant au citoyen européen, à travers ses représentants, d'exprimer au niveau européen ses préférences politiques à travers la création d'avantages fiscaux européens.

**819. Une évolution envisageable du principe de non-discrimination vers un principe d'égalité.** En définitive, le champ d'application du principe de non-discrimination en matière fiscale s'étendrait au-delà du contrôle de la situation des contribuables nationaux au regard des libertés de circulation. Il en ressortirait l'évolution du principe de non-discrimination en véritable principe européen d'égalité fiscale. Il fonderait, à partir du consentement de l'impôt européen, l'existence d'un statut juridique du contribuable européen garantissant l'égalité devant l'impôt. Dans le prolongement d'un consentement de l'impôt européen, l'égalité fiscale européenne deviendrait un principe fondamental guidant et encadrant la rédaction de la norme fiscale par le législateur européen, c'est-à-dire le choix des caractéristiques de l'impôt européen, notamment quant aux règles d'assiette. La finalité protectrice du principe de non-discrimination serait élargie. Au-delà de la protection accordée aux contribuables nationaux

---

296. Ioanna PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2018, p. 170. A ce sujet, l'analyse du Professeur Ludovic Ayrault selon laquelle « l'intensité du contrôle varie selon que le prélèvement fiscal poursuit une finalité incitative ou de rendement budgétaire », s'appliquera à l'obligation fiscale européenne. Dès lors si, « l'appréciation de la cohérence repose dans ce dernier cas sur la seule détermination des facultés contributives, autant le contrôle est nécessairement plus approfondi dans le premier puisque s'y ajoute celui de leur adéquation avec l'objectif poursuivi ». V. Ludovic AYRAULT, « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Titre VII, Le principe d'égalité 2020*, n° 4, p. 41.

dans le cadre du marché intérieur, serait reconnue une protection à l'ensemble des contribuables européens<sup>297</sup>, émanation de la justice fiscale au sein de l'Union européenne.

## **B. La reconnaissance d'un pouvoir fiscal européen**

**820.** L'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne impose sa mise en œuvre matérielle, c'est-à-dire que cette dernière puisse exercer son pouvoir fiscal. Le pouvoir de lever l'impôt européen implique alors la reconnaissance d'une administration fiscale européenne disposant de prérogatives de puissance publique (1). Cette évolution, même si elle se justifie par l'achèvement du fédéralisme fiscal européen, ne va pas sans poser de difficultés. L'existence d'une coopération administrative entre les administrations fiscales nationales permet alors d'envisager une solution alternative : déléguer aux administrations fiscales nationales la liquidation et le recouvrement de l'impôt européen auprès du contribuable européen (2).

### **1. L'exercice autonome d'un pouvoir fiscal par la création d'une administration fiscale européenne**

**821. La création d'une administration fiscale européenne.** Après avoir déterminé les modalités politiques et juridiques relatives à la création de l'impôt européen, il faut également s'intéresser à la perception de celui-ci par l'Union européenne. La reconnaissance d'un impôt européen implique que l'Union européenne détienne directement auprès des contribuables européens une créance fiscale obligatoire<sup>298</sup>. Dans ces conditions, suivant « l'idée qu'un pouvoir fiscal, au sens plein du terme, ne peut exister qu'en présence de trois éléments, 1) une administration fiscale, 2) chargée de percevoir des impôts, 3) dans le cadre d'une légalité appartenant à l'ordre juridique dont elle dépend »<sup>299</sup>, la création d'un impôt européen impose son recouvrement par une administration fiscale européenne disposant de prérogatives de puissance publique. Or, comme le constatent les Professeurs Alexandre Maitrot de la Motte et Edoardo Traversa, « nonobstant l'existence d'une direction générale "Fiscalité et Union douanière" au sein de la Commission européenne, il n'existe pas d'administration fiscale européenne au sens classique du terme »<sup>300</sup>.

---

297. Il en ressort que le juge européen devrait en assurer le respect et veiller à ce que la mesures fiscales proposées législateur européen soit en lien avec les objectifs affichés par ce dernier.

298. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 155.

299. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 15.

300. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 345. A ce sujet, le Professeur Dominique Berlin décrit l'existence d'une administration fiscale embryonnaire. Selon lui, « il est possible de

Le système de ressources propres de l'Union européenne repose actuellement sur une décision unanime des États à travers le Conseil<sup>301</sup>. Il n'existe pas de créance fiscale des contribuables européens envers l'Union européenne, mais seulement une créance financière des États membres envers l'Union européenne. En l'absence de mise à disposition de tout ou partie de ces ressources, par les États membres, seule la procédure en manquement<sup>302</sup> peut être engagée pour récupérer ces financements<sup>303</sup>.

Comme l'écrit le Professeur Thierry Lambert, la création d'un impôt européen est donc « l'occasion de penser à l'organisation d'une administration communautaire, mais aussi à des procédures de contrôle et de perception, de cet impôt, qui soient harmonisées »<sup>304</sup>, voire uniformisées. La création d'une administration fiscale européenne implique le recrutement et la formation de fonctionnaires européens dédiés à l'exécution de la législation fiscale européenne. Pour cela, l'exercice de la compétence fiscale européenne doit également comprendre l'édiction des règles de procédure qui accompagneront la mise en œuvre de l'impôt européen, et auxquelles sera soumis le contribuable européen dans l'accomplissement de son obligation fiscale.

**822. Les caractéristiques de l'administration fiscale européenne fonction de la nature de l'impôt européen.** Si l'impôt réclame en lui-même l'exercice d'un pouvoir fiscal, sa mise en œuvre dépend largement de la nature de l'imposition elle-même. L'organisation de l'administration fiscale européenne que nécessitera la création d'un impôt européen peut être un argument supplémentaire quant au choix de ses caractéristiques techniques. Si le choix d'un impôt européen pesant directement sur les personnes physiques est le plus pertinent d'un point de vue politique, sa mise en œuvre nécessitera une administration fiscale européenne dispo-

---

voir dans les services de la Commission, et d'une manière plus générale dans l'administration communautaire, au moins un embryon d'administration fiscale ». V. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 15.

301. Article 311 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

302. Articles 258, 259 et 260 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

303. CJUE, 8 mars 2022, aff. C- C-213/19, *Commission européenne c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2022:167. Dans cette affaire la Commission avait introduit une procédure en manquement contre le Royaume-Unis. Elle estimait que le montant correct des ressources propres traditionnelles et de taxe sur la valeur ajoutée mise à disposition de l'Union européenne était sous-estimé. Le Royaume-Unis n'avait pas, selon elle, procédé aux contrôles douaniers appropriés ce qui ne permettait pas d'établir correctement les droits de douane. La Cour de Justice, sans se substituer à la Commission examine si la méthode de calcul de la perte des ressources propres traditionnelles de la Commission était suffisamment fiable et précise. Puis, elle considère qu'il appartient à la Commission européenne de procéder à un nouveau calcul du montant des ressources propres en prenant pour base de calcul "le volume commun" des importations qui sont à considérer comme étant sous-évaluées et en prenant en compte les frais de perception du Royaume-Uni dans le cadre de la procédure visée.

304. Thierry LAMBERT, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, p. 110. V. aussi Katia BLAIRON, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 222.

sant de larges prérogatives et de moyens importants. En effet, établi et collecté sur la base d'un avis d'imposition adressé à chaque contribuable européen, les coûts liés à son recouvrement et à son contrôle seraient importants et mobiliseraient davantage de fonctionnaires européens. Il en est de même avec un impôt dont l'assiette serait mobile (un impôt européen sur les bénéfices des sociétés et/ou sur le capital), puisque les opérations de liquidation, de recouvrement et de contrôle<sup>305</sup> exigeraient que l'administration fiscale européenne dispose des moyens nécessaires pour appréhender la situation du contribuable européen de manière globale, quels que soient les États membres avec lesquels il entretient des relations financières du fait de ses activités ou de ses investissements. En pratique, l'administration fiscale européenne pourrait se fonder sur la structure institutionnelle mise en place dans le cadre de la coopération administrative entre les États membres. Dans ce cadre, les fonctionnaires européens pourraient s'adresser aux bureaux centraux de liaison présents dans les États membres.

À l'inverse, comme l'explique le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, une imposition indirecte a « l'avantage de pouvoir être plus facilement collectée et contrôlée. Elle serait également plus rentable dès lors qu'elle nécessiterait une administration réduite et qu'elle posséderait un meilleur rendement »<sup>306</sup>. Ainsi, une TVA européenne dispenserait l'administration fiscale européenne d'établir un acte administratif nécessaire à son recouvrement, puisqu'elle ne serait pas acquittée directement auprès d'un « Trésor public européen », mais spontanément par le contribuable européen qui en supporterait le coût. Dès lors, le coût de l'administration de la compétence fiscale européenne serait plus important s'il s'agissait d'un impôt direct que d'un impôt indirect.

**823.** Au-delà, il conviendrait de garantir les « droits fondamentaux procéduraux »<sup>307</sup> du contribuable européen, dont la portée fiscale de la charte des droits fondamentaux de l'Union

---

305. Les coûts inhérents au contrôle et à la lutte contre la fraude fiscale européenne, lesquels « dépendent de la taille et de la mobilité de l'assiette, mais aussi de la complexité et du défaut de clarté de la règle fiscale ». V. Jean-Marie MONNIER, « Vers une approche économique de la sécurité fiscale », *Revue française de Finances publiques* 2016, n° 133, p. 189.

306. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, p. 158.

307. Théodore GEORGOPOULOS, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, p. 499 et suiv.

européenne<sup>308</sup> et de la Convention européenne des droits de l'Homme<sup>309</sup> permettrait la mise en œuvre. En définitive, selon la logique du fédéralisme fiscal, l'administration de l'impôt au sein de l'Union européenne serait partagée entre les deux niveaux de pouvoir, selon que l'impôt serait européen ou national, autrement dit, selon qu'il se fonderait sur la citoyenneté européenne ou sur la citoyenneté nationale.

**824.** Les caractéristiques juridiques de l'impôt européen devront être pensées pour que sa mise en œuvre ne soit pas trop coûteuse par rapport au rendement financier qui en sera attendu<sup>310</sup>, tout en s'assurant de la capacité de l'Union européenne à recouvrer correctement cet impôt dans le respect des droits et libertés garanties aux contribuables européens. C'est de la conciliation entre ces impératifs que dépendra la portée de la citoyenneté fiscale européenne en tant que principe de légitimation de l'impôt, dont découlera l'accomplissement par les contribuables européens de leur devoir fiscal et au-delà la perception qu'auront les Européens de la justice fiscale européenne.

## **2. L'exercice délégué aux administrations fiscales nationales du pouvoir fiscal européen**

**825. L'exercice en commun de l'administration de l'impôt.** La mise en œuvre d'un fédéralisme fiscal européen par l'impôt européen permet également d'envisager non pas la centralisation de l'administration de l'impôt au niveau européen, mais la délégation par l'Union européenne de l'administration de l'impôt européen aux États membres, sous le contrôle du juge national. La mise en œuvre de l'impôt européen reposerait sur les administrations fiscales nationales. Cette hypothèse reprend l'idée déjà développée par le Professeur Dominique Berlin selon laquelle « il est (...) envisageable de considérer que les administrations fiscales nationales jouent par dédoublement fonctionnel, le rôle d'administration fiscale "communautaire" »

---

308. Ce texte peut être invoqué lorsque qu'une disposition du droit de l'Union européenne l'est également puisque que, comme l'indique son article 51, « les dispositions de la [...] charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives et dans le respect des limites des compétences de l'Union telles qu'elles lui sont conférées dans les traités ». Son intérêt est d'offrir plus de garantie que le texte de droit interne ne le permet, si le litige entre dans le champ d'application du droit de l'Union européenne. V. CJUE, 7 mai 2013, aff. C-617/10, *Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2013:280, pt. 17 à 23. Dans le même registre les contribuables peuvent également invoquer la convention d'arbitrage de l'Union européenne. Toutefois sa portée est davantage limitée puisque son champ d'application couvre uniquement les différends qui résultent de la double imposition frappant des entreprises de différents États membres en raison de la correction à la hausse des bénéfices d'une de ces entreprises dans un État membre. Autrement dit, elle ne s'applique qu'en matière de prix de transfert.

309. Vincent SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Larcier, Bruxelles, 2004, 531 p.

310. Alain LAMASSOURE, « Le budget communautaire : instrument de la construction de l'Europe ? », *Les petites affiches* 2006, n° 229, p. 231.

s'agissant, par exemple, du recouvrement de certains prélèvements institués par la Communauté »<sup>311</sup>. Il s'agit d'envisager la possibilité pour les administrations fiscales nationales de prélever l'impôt européen.

**826.** Dès lors, « dans cette perspective, il s'avère important de tenir compte des mécanismes de coordination inséparables de la logique fédérale »<sup>312</sup>. L'intégration fiscale européenne met déjà en œuvre une coordination entre les États membres, notamment dans le cadre de l'administration de l'impôt, à travers la coopération administrative des États membres<sup>313</sup>. En effet, de manière générale, l'Union européenne « fonctionne à la coopération, à l'administration indirecte et à l'exécution loyale »<sup>314</sup>. Ainsi, constatant que « les mesures nationales, dont les effets ne s'étendent pas au-delà des frontières d'un État, sont insuffisantes et que la collaboration entre administrations, sur la base d'accords bilatéraux, est également incapable de faire face aux formes nouvelles de fraude et d'évasion fiscales, qui prennent de plus en plus un caractère multinational », les États membres ont finalement<sup>315</sup> adopté en 1977 une directive « concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs »<sup>316</sup>, dont le champ d'application fut étendu à la TVA lors de la création du système commun de TVA<sup>317</sup>. Désormais largement réformée<sup>318</sup>, la coopération administrative permet aux administrations fiscales et douanières nationales d'échanger des

311. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 15.

312. Laurent GUIHÉRY, *Fédéralisme fiscal et redistribution : fondements et enseignements du fédéralisme allemand*, thèse de doct., Université Lumière Lyon 2, 1997, p. 63.

313. Dans son ouvrage sur le droit fiscal de l'Union européenne, le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte assimile la méthode d'intégration de la coordination à celle de la coopération. Selon lui, « la deuxième méthode d'intégration est celle de la coopération parfois appelée "coordination". Elle consiste pour les États membres à s'entendre pour éviter les excès d'une indépendance trop importante de leurs droits fiscaux et de leurs politiques fiscales, ce qui peut les conduire à éliminer les doubles impositions, à lutter contre la concurrence fiscale dommageable et à mettre en œuvre une assistance administrative mutuelle ». V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, p. 48.

314. Julien BARROCHE, « Théories fédéralistes et Union européenne », *Civitas Europa* 2017, n° 38, p. 349.

315. A ce sujet Sébastien Jeannard explique que « partant de l'idée selon laquelle les règles fiscales reflètent la souveraineté de l'Etat, on considérait que le Parlement détenait un large pouvoir fiscal. Lui seul était compétent pour créer, modifier et supprimer les impôts. Mais surtout, on considérait que les pouvoirs dévolus à l'administration fiscale étaient suffisants pour constater et réprimer la fraude. On pensait qu'elle n'avait pas besoin de demander l'aide ou l'assistance d'autres services de l'Etat ni de recourir à des pays tiers ou à des organisations internationales pour identifier les fraudeurs et les poursuivre ». V. Sébastien JEANNARD, « La coordination de la lutte contre la fraude fiscale opérée par le droit de l'Union européenne », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 127, pp. 141-150.

316. Directive (CE) 77/799 du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* L n°336 du 27 décembre 1977, pp. 15-20.

317. Alexander WIEDOW et Donato RAPONI, « Pour une stratégie européenne contre la fraude fiscale (TVA) », *Revue française de finances publiques* 2010, n° 110, pp. 121-134.

318. Pour une étude détaillée sur la coopération administrative en matière fiscale, V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p., p. 832-888.



renseignements fiscaux entre elles en matière d'impôts indirects<sup>319</sup> et directs<sup>320</sup>, mais aussi de s'assister mutuellement en matière de recouvrement des impôts<sup>321</sup>.

**827.** De manière générale, le but de cette coopération administrative dans le domaine de la fiscalité est, pour les États membres, de s'entendre sur la mise en place de règles et de procédures communes<sup>322</sup> afin de s'assurer du respect, par le contribuable, de la législation fiscale nationale, aux différents stades de sa mise en œuvre, c'est-à-dire de la liquidation au recouvrement. Les Professeurs Alexandre Maitrot de la Motte et Edoardo Traversa soulignent avec beaucoup d'intérêt qu'« en matière de recouvrement comme en matière d'échange d'informations, il existe non seulement des standards communs, mais aussi des mécanismes permettant la reconnaissance de la valeur juridique, dans le droit d'un État, des actes émanant d'un autre État : le caractère fédéral de ces mécanismes est d'autant plus évident que la valeur probante de certains actes ou documents ne résulte pas des droits nationaux, mais du droit de l'Union »<sup>323</sup>.

---

319. Règlement (UE) n°904/2010 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, *JOUE* n°L 268 du 12 octobre 2010, pp. 1-18.

320. Directive (UE) 2011/16 du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *JOUE* n°L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12. Cette directive fût par la suite plusieurs fois modifiée par les directives « DAC » (*Directive on Administration Cooperation*. V. Directive (UE) 2014/107 du Conseil, du 9 décembre 2014, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'information dans le domaine fiscal, *JOUE* n°L 359 du 15 décembre 2014, pp. 1-29, (« DAC 2 »). V. Directive (UE) 2015/2376 du Conseil, du 8 décembre 2015, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'information dans le domaine fiscale, *JOUE* n°L 332 du 18 décembre 2015, pp. 1-10, (« DAC 3 »). V. 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, *JOUE* n°L 146 du 3 juin 2016, (« DAC 4 »). V. Directive (UE) 2016/2258 du Conseil, du 6 décembre 2016, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, *JOUE* n°L 342 du 16 décembre 2016, pp. 1-3, (« DAC 5 »). V. Directive (UE) 2018/822 du Conseil, du 25 mai 2018, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *JOUE* n°L 139 du 5 juin 2018, pp. 1-13, (« DAC 6 »). V. Directive (UE) 2021/514 du Conseil, du 22 mars 2021, modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, *JOUE* n°L 104 du 25 mars 2021, pp. 1-26, (« DAC 7 »).

321. Directive (UE) 2010/24 du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *JOUE* n°L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12.

322. En matière d'échange de renseignements fiscaux trois procédés spécifiques sont prévus, l'échange d'informations sur demande, l'échange d'informations automatique, et enfin l'échange d'informations spontanés. En matière de recouvrement, la directive prévoit également l'échange d'informations, l'assistance aux fins de la notification de documents, une coopération dans la mise en œuvre de mesure de recouvrement et une coopération dans la mise en œuvre de mesures conservatoires.

323. Edoardo TRAVERSA et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne » in *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, sous la dir. de Stéphane de LA ROSA, Edouard DUBOUT et Francesco MARTUCCI, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 378.

**828. L'utilisation envisageable mais insuffisante des procédés déjà existants pour l'exécution de la norme fiscale européenne.** Il est déjà possible d'identifier, à travers le rapprochement des règles de procédure fiscales, une forme d'administration européenne de l'impôt permettant la coordination efficace des administrations fiscales nationales. Ce corpus juridique peut alors servir de fondement à l'organisation de l'administration de l'impôt européen à partir des administrations fiscales nationales elles-mêmes. L'Union européenne pourrait déléguer son pouvoir fiscal aux États membres. Les conséquences matérielles de la reconnaissance d'une compétence fiscale à l'Union européenne seraient prises en charge par les États membres. Concrètement, les opérations de liquidation, de recouvrement et de contrôle reviendraient aux administrations fiscales nationales, lesquelles pourraient s'appuyer sur les pratiques déjà coordonnées d'échange d'informations et de recouvrement, afin de prélever pour le compte de l'Union européenne le montant de l'impôt européen, moyennant des frais de perception<sup>324</sup>. L'idée selon laquelle il ne s'agit pas de renoncer à la souveraineté fiscale nationale, mais de l'exercer en commun au niveau européen (reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne) s'exprimerait particulièrement, dès lors que l'Union européenne s'appuierait sur les États membres pour collecter l'impôt. En pratique, cette possibilité devrait être envisagée dans l'hypothèse où l'impôt européen serait un impôt assis sur un impôt national comme dans le cas d'une TVA additionnelle ou d'un impôt européen sur les sociétés. Cela éviterait la mise en œuvre d'une double administration de l'impôt, celui-ci étant déjà administré par les autorités nationales, renforçant par la même occasion la vision d'un fédéralisme fiscal européen coopératif.

Les administrations fiscales nationales collecteraient et reverseraient à l'Union européenne le montant de l'impôt européen. Un parallèle peut ici être fait avec le régime fiscal des régions espagnoles du Pays basque et de Navarre, où en vertu du régime « foral », les autorités régionales lèvent la totalité des impôts puis les reversent à l'État central sous forme d'une quote-part dénommée la « cupo ». Ainsi, « quelle que soit l'origine des règles fiscales applicables nationales ou forales), les entités forales sont chargées de la gestion, de la liquidation et du recouvrement de l'ensemble des impôts du convenio/concierto. Fort logiquement, elles ont également la charge des contrôles fiscaux qui s'ensuivent et peuvent compter, pour ce faire, sur des prérogatives identiques à celles détenues par l'administration étatique. Elles sont donc responsables du produit recouvré et, partant, devront assumer les éventuels manquements en deniers sans pouvoir se retourner contre l'État »<sup>325</sup>. Appliqué à l'Union européenne, ce mo-

324. A ce titre, les frais de perception pourraient être calculés selon le modèle actuel concernant la perception des ressources propres, c'est-à-dire sous la forme d'un pourcentage de l'impôt recouvré par les administrations fiscales nationales. V. Décision (UE) 2014/336 du Conseil, du 26 mai 2014, relative au système des ressources propres de l'Union européenne, *JOUE* L n° 168 du 7 juin 2015, pp. 105–111.

325. François BARQUE, « Le financement des territoires foraux en Espagne : réflexion sur une originalité

dèle reviendrait à attribuer l'ensemble de l'administration de l'impôt européen aux administrations fiscales nationales. Dès lors, en s'appuyant sur l'organisation administrative des États membres, les coûts liés à l'exercice du pouvoir fiscal européen pourraient être limités, favorisant l'acceptation de l'impôt européen auprès des citoyens. En pratique, l'impôt européen serait collecté par l'administration fiscale de l'État membre de résidence du contribuable, ou du redevable européen, s'il s'agissait d'un impôt indirect sur la consommation. À cette fin, la coopération administrative en matière fiscale permettrait aux administrations fiscales nationales d'échanger les informations nécessaires permettant la liquidation et le recouvrement de l'impôt européen au niveau des États membres.

**829. Une évolution nécessairement complétée par des règles européennes en matière de contentieux fiscal.** Par délégation, l'exécution et le contrôle de la norme fiscale européenne pourraient donc revenir aux administrations fiscales nationales, mais la reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne impliquerait que les autorités européennes puissent réglementer la procédure fiscale attachée à l'impôt européen. Malgré l'approfondissement de la coopération administrative entre les États membres, la nature et les caractéristiques des procédures fiscales, l'étendue des pouvoirs accordés aux administrations fiscales nationales demeurent hétérogènes au sein de l'Union européenne. Les délais de reprise, les modalités de réclamation, ou encore les sanctions prévues en cas de fraude varient largement d'un État membre à un autre. L'efficacité des administrations fiscales dans le contrôle et le recouvrement des impôts n'est pas comparable. L'hétérogénéité de ces pratiques conduirait à ne pas soumettre le contribuable européen au même traitement en fonction de l'administration fiscale nationale à laquelle il est rattaché, au risque de créer une rupture d'égalité entre les contribuables européens en fonction de leur lieu de résidence incompatible avec les dispositions européennes et notamment l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>326</sup>.

Or, conformément à l'idée selon laquelle « l'impôt, matière législative par excellence, doit être instauré, assis, contrôlé, recouvré, à travers des garanties institutionnelles formelles et procédurales très développées »<sup>327</sup>, les droits du contribuable européen, notamment face à l'administration fiscale, doivent être garantis. À ce titre, les droits procéduraux du contribuable national ont déjà largement été renforcés sous l'influence de la jurisprudence européenne, témoignant de la priorité qui devrait être donnée à cet impératif. Ainsi, la Cour de justice de

---

du droit public financier », *Revue internationale de droit comparé* 2017, 69, n° 2, p. 333. V. aussi Marie-Christine STECKEL-MONTES, « Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil », *Revue française de droit constitutionnel* 2005, n° 1, pp. 19-33.

326. Selon l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : « Toutes les personnes sont égales en droit ».

327. André BARILARI, « Le consentement à l'impôt : du Tea Party à l'écotaxe », *Après-demain* 2014, n° 1, p. 15.

l'Union européenne reconnaît l'encadrement des investigations et des procédures en matière fiscale et respect des droits de la défense et du droit d'être entendu<sup>328</sup> ; l'obligation pour les États membres d'établir des sanctions pénales proportionnées<sup>329</sup> ; la possibilité pour une personne affirmant qu'il a été porté atteinte à son droit à la protection des données à caractère personnel d'exercer un recours juridictionnel<sup>330</sup> ; la possibilité pour une personne d'exercer un recours contre une sanction pécuniaire infligée pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales<sup>331</sup> ; la possibilité pour une personne destinataire d'une demande d'information de former un recours contre cette décision administrative<sup>332</sup>.

Dès lors, l'exécution et le contrôle par les administrations fiscales nationales de la norme fiscale européenne imposent la mise en œuvre d'une procédure fiscale commune concernant l'impôt européen, permettant de limiter les écarts entre les différentes pratiques des administrations fiscales nationales. De cette manière, il serait possible, sur le fondement de la législation européenne, de concilier les prérogatives des administrations fiscales nationales avec les droits du contribuable européen. Comme le rappellent le Professeur Edoardo Traversa et Monsieur Emanuele Ceci en citant Gabriel Adrant, « "on a souvent tendance à oublier que même le système fiscal le mieux conçu ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre". Il apparaît donc opportun d'envisager un rapprochement des règles fiscales procédurales au niveau européen et la mise en place d'une administration fiscale européenne, afin d'assurer de manière efficace le relais et la coordination des administrations nationales »<sup>333</sup>. La législation européenne aurait pour objet « les droits du fisc communautaire et ses prérogatives d'exercice »<sup>334</sup> permettant l'identification d'un droit fiscal européen fondé sur l'existence d'un impôt européen, et au-delà d'une citoyenneté fiscale européenne.

328. CJUE, 17 décembre 2015, aff. C-419/14, *WebMindLicenses Kft. c/ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó-és Vám Főigazgatóság*, ECLI:EU:C:2015:832.

329. CJUE, 4 octobre 2018, aff. C-384/17, *Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistic N&N c/ Budapest Rendőrfőkapitánya*, ECLI:EU:C:2018:810.

330. CJUE, 27 septembre 2017, aff. C-73/16, *Peter Puškár contre Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky et Kriminálny úrad finančnej správy*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2017:725.

331. CJUE, 16 mai 2017, aff. C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c/ Directeur de l'administration des contributions directes*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2017:373.

332. CJUE, 6 octobre 2020, aff. jtes C-245/19 et C-246/19, *État luxembourgeois contre B et État luxembourgeois c/ B e.a.*, Recueil numérique, ECLI:EU:C:2020:795.

333. Edoardo TRAVERSA et Emanuele CECI, « La lutte contre la fraude en droit fiscal » in *La fraude et le droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Dominique BERLIN, Francesco MARTUCCI et Fabrice PICOD, Bruylant, Bruxelles, 2017, p. 211.

334. Dominique BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, PUF, Paris, 1988, p. 14.



## Conclusion du Chapitre 2

**830.** Les difficultés liées à la création d'un véritable impôt européen sont principalement justifiées par la protection, que permet la règle de l'unanimité, de la souveraineté fiscale des États membres. L'exclusivité de la compétence et du pouvoir fiscal qu'exercent les États membres sur les contribuables dépend des citoyens, mais ces deniers sont paradoxalement largement écartés du processus décisionnel en matière fiscale. Toutefois, face à l'autorité déjà acquise par l'Union européenne en matière fiscale et lui permettant l'harmonisation, la coordination, mais aussi l'encadrement des systèmes fiscaux nationaux, le maintien d'une simple consultation du Parlement européen en matière fiscale n'est plus acceptable au regard de la légitimité politique qui doit accompagner l'impôt. Si la création d'un impôt européen n'impose pas en soi une modification des Traités, sa légitimation par les citoyens européens et partant la concrétisation d'une citoyenneté fiscale européenne la rend indispensable. À défaut, l'impôt européen, ne répondrait pas à la problématique démocratique de la place des citoyens européens dans le financement de l'Union européenne et nécessiterait forcément d'être un lien avec le marché intérieur. Elle consisterait pour les États membres à reconnaître, en vertu du principe d'attribution établi dans le traité sur l'Union européenne<sup>335</sup>, la fiscalité comme une compétence partagée avec l'Union européenne<sup>336</sup> et dont l'exercice serait commun. Cela impliquerait que la fiscalité ne relève plus de la procédure législative spéciale imposant l'unanimité du Conseil, mais, au contraire, fasse intervenir le Parlement européen, en tant qu'organe de représentation des citoyens européens. Les modifications institutionnelles qui en découleraient pourraient être plus ou moins profondes, mais imposeraient, dans la perspective du fédéralisme européen, que les citoyens soient doublement impliqués, en tant que membre de leur communauté politique nationale et en tant que membre de l'Union européenne. Il en résulterait l'émergence d'un consentement de l'impôt européen qui se superposerait, sans le remplacer, au consentement national de l'impôt. Se matérialiserait ainsi l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne au sens où la légitimité politique de l'impôt européen et au-delà, de la législation fiscale européenne, serait assurée par les représentants des citoyens européens

---

335. Articles 4 et 5 du traité sur l'Union européenne.

336. Article 4 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

et deviendrait ainsi une exigence attachée à la citoyenneté européenne.

**831.** La reconnaissance d'une compétence fiscale européenne pourrait se faire de manière graduelle. Il s'agirait de limiter l'étendue du pouvoir fiscal que l'Union européenne est juridiquement habilitée à exercer dans le cadre de sa compétence fiscale. Sa capacité à lever l'impôt et à en déterminer les modalités pourrait être encadrée par la fixation de taux d'imposition ou de rendement d'imposition maximum. En effet, il ne s'agit pas à travers la création d'un impôt européen de prôner une augmentation de la pression fiscale, mais au contraire de rééquilibrer la répartition des compétences et des ressources entre l'Union européenne et les membres. La perception d'un impôt européen doit permettre à l'Union européenne de financer certaines dépenses, et ainsi renforcer la solidarité entre les Européens et le sentiment d'appartenance à l'Union européenne à travers le devoir fiscal du contribuable européen. Il ne s'agit pas de prôner une fiscalité plus élevée, mais au contraire de renforcer à travers la perception d'un impôt européen directement par l'Union européenne, le lien politique entre l'Union européenne et ses citoyens, et la solidarité sociale européenne liée à l'appartenance à une même communauté. Pour autant, la question de l'impôt européen idéal reste difficile à trancher, celui devant, tout en créant un lien politique avec les citoyens européens, permettre un rendement financier suffisant. Dans cette perspective, un impôt direct sur le revenu ou le capital des personnes physiques serait le plus approprié. Conformément au principe de territorialité largement établi comme critère de rattachement de la matière imposable, cet impôt serait dû par les contribuables résidents au sein de l'Union européenne, qu'ils soient citoyens européens ou non. Le paiement de l'impôt européen par des contribuables également citoyens européens permettrait de parachever la citoyenneté européenne en tant que statut politique vecteur de droits, mais aussi de devoirs, notamment fiscaux. Sa faisabilité à court terme reste néanmoins peu envisageable du fait de l'ampleur de l'harmonisation des systèmes fiscaux nationaux que la création d'une telle imposition nécessiterait. La réalisation d'un lien politique entre l'Union européenne et les citoyens européens pourrait également se construire à partir d'un impôt existant et déjà largement harmonisé comme la TVA, laquelle permettrait une augmentation significative du budget européen.

**832.** Face à ces difficultés, les caractéristiques de l'impôt européen ne doivent pas être appréhendées à partir des personnes qui en seront redevables, mais à partir des objectifs qui lui seront assignés par les citoyens européens. En effet, au regard des spécificités de la construction européenne, et de l'impopularité qui pourrait accompagner la création d'un nouveau prélèvement européen, il apparaît que l'approfondissement du lien d'appartenance des citoyens européens à l'Union européenne permis par l'impôt européen doit avant tout être recherché à partir de leur participation à la décision fiscale, c'est-à-dire par l'exercice du consentement

de l'impôt européen. En d'autres termes, l'impôt européen doit permettre de poursuivre à l'échelle européenne un ou des objectifs répondant à la volonté collective des citoyens européens. Le choix de cet objectif mobiliserait la participation politique des citoyens européens. La portée fiscale de la citoyenneté européenne se concrétiserait et partant la citoyenneté fiscale européenne en tant que principe de légitimation de l'impôt. Au vote de l'impôt européen par le Parlement européen serait clairement associé par les citoyens européens, la poursuite d'un objectif commun, reflétant le sentiment d'appartenance à une même communauté politique dont dépend la solidarité sociale entre ses membres. Dans ces conditions, un impôt dont les caractéristiques devraient être définies de sorte à poursuivre une politique européenne en matière sociale ou environnementale serait le plus à même de recueillir le consentement des citoyens européens. À ce titre, la création d'un impôt indirect dont l'assiette relèverait d'activités spécifiques comme l'énergie ou la finance pourrait être appropriée, dès lors que ce dernier serait accompagné des règles de procédure garantissant les droits du contribuable européen face à l'exercice par l'Union européenne de son pouvoir fiscal.





## Conclusion du Titre 2

**833.** Il est indéniable que sous l'effet d'un processus fédéral en matière fiscale, s'élaborent peu à peu les conditions de mise en œuvre d'un impôt européen, dont la création devrait idéalement être permise par l'attribution d'une compétence fiscale générale à l'Union européenne. L'évolution de la politique fiscale européenne nécessite, en premier lieu, qu'elle soit démocratiquement légitimée. Pour cela, au-delà des États membres, ce sont les citoyens qui doivent être replacés au centre du processus décisionnel, dès lors que le consentement de l'impôt par ces deniers s'entend comme l'expression de l'affirmation de la souveraineté nationale. D'une part, ils devraient consentir l'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne et d'autre part participer à son exercice au niveau européen, ce qui impliquerait une révision en profondeur du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Le consentement de l'impôt européen matérialiserait l'existence d'un modèle de fédéralisme fiscal européen fondé sur une souveraineté fiscale partagée et exercée en commun au niveau européen, en fonction de la répartition des compétences entre les États membres et l'Union européenne. Il en ressortirait la préservation de la souveraineté politique en tant que « compétence de la compétence fiscale », tout en reconnaissant une capacité politique au citoyen européen dans l'exercice de cette compétence au niveau européen. La portée politique d'une telle évolution serait importante. À l'inverse du système du financement actuel essentiellement basé sur des contributions nationales, la perception d'un impôt directement par l'Union européenne renforcerait le lien politique entre le citoyen européen et l'Union européenne puisque les conditions de la participation politique du citoyen au débat démocratique autour de sa création se recréeraient au niveau européen via le Parlement européen. Financièrement, l'Union européenne disposerait de ressources propres dont elle pourrait librement déterminer les modalités et qui seraient en cohérence avec l'étendue des compétences qu'elle exerce et des objectifs qu'elle poursuit. La répartition de la compétence fiscale entre les États membres et l'Union européenne s'organiserait dans une logique de subsidiarité et d'efficacité dépassant le seul objectif de fonctionnement du marché intérieur. L'allocation des ressources publiques au sein de l'Union européenne serait redéfinie à partir des choix des citoyens.

**834.** À l'instar des principes constitutionnels structurant les démocraties modernes, le consentement de l'impôt serait un attribut de la citoyenneté européenne fondant, à partir de l'obligation fiscale, les termes du contrat social unissant les citoyens européens en tant que membres d'une même communauté politique. Dès lors, la création d'un impôt européen doit être envisagée comme un moyen de renforcer la citoyenneté européenne et le sentiment d'appartenance des Européens à l'Union européenne, par le biais d'une fiscalité commune. Les contribuables européens ne seraient pas forcément les citoyens européens. Pour autant, consenti par ces derniers, à travers leurs représentants, l'impôt européen prendrait le sens d'un « devoir citoyen » au sens large, dont il résulterait l'existence d'une citoyenneté fiscale européenne en tant que principe de légitimation de l'impôt européen. Ce n'est qu'en permettant au citoyen européen d'appréhender directement la fiscalité, qu'il sera possible, en contrepartie, d'appréhender par la fiscalité le contribuable en sa qualité de citoyen européen, et de parvenir à terme à la création d'un impôt européen directement perçu auprès de ce dernier.

**835.** En retour, le lien symbolique d'appartenance à un ensemble commun que permettrait l'impôt européen témoignerait d'une évolution politique de l'Union européenne. La citoyenneté fiscale européenne, par une logique de mimétisme constitutionnel, participerait au renforcement du sentiment de double appartenance des Européens à leur État membre et à l'Union européenne, qui rappellerait la portée et la signification particulière de la citoyenneté dans les espaces fédéraux, marquant, sans ambiguïté, l'appartenance de l'Union européenne à la forme politique de la fédération au sens d'un double niveau de gouvernement à l'égard d'une même population. La portée fiscale de la citoyenneté européenne ainsi élargie permettrait l'identification d'un fédéralisme européen, fondé sur la citoyenneté européenne en tant que fonction politique et non seulement en tant que statut juridique.

## **Conclusion de la Partie 2**



**836.** En s'inscrivant principalement dans le cadre du fonctionnement du marché intérieur, l'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale a généré des conséquences susceptibles de transformer les fondements politiques des systèmes fiscaux nationaux sur lesquels repose la légitimité de l'impôt. La mise en œuvre de l'obligation fiscale nationale se structure désormais largement autour de l'exercice par le contribuable des libertés de circulation, entraînant une redéfinition des principes politiques sur lesquels se fonde l'impôt moderne. Le caractère indispensable d'une contribution également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés contributives, est remis en cause. L'équilibre entre le devoir de payer l'impôt et la protection des droits et des libertés du contribuable n'est plus assuré par le consentement de l'impôt. Compris ainsi, la portée fiscale des libertés de circulation conduit à faire de la mobilité du contribuable et non plus de la citoyenneté, le critère de référence dans l'organisation de l'impôt, modifiant le contrat social qui unit le citoyen à son État membre. Or, l'acceptation de l'impôt, dont émane l'accomplissement volontaire par les contribuables de leur obligation fiscale, demeure le premier geste de solidarité dans une société démocratique. Elle témoigne de l'appartenance de ces derniers à une même communauté. De ce point de vue, la mobilité du contribuable constitue une évolution sensible du lien classique entre le citoyen et l'impôt, à l'origine de la citoyenneté fiscale, et dont dépend la portée contraignante de l'impôt.

**837.** La mise en évidence de cette transformation d'ampleur ne doit néanmoins pas faire conclure à la disparition de la citoyenneté fiscale nationale en tant que principe de légitimation de l'impôt. Malgré les effets des dispositions européennes sur les droits fiscaux nationaux, l'Union européenne ne dispose pas d'une compétence fiscale lui permettant de lever un impôt dont elle aurait librement déterminé les modalités. Dans ces conditions, la fixation non coopérative des impôts nationaux conduit à des difficultés dont les contribuables, en ce qu'ils demeurent, malgré la mobilité permise au sein de l'Union européenne, exclusivement soumis à l'obligation fiscale nationale, sont les premiers concernés. Certes, la méthode de l'harmonisation permet à travers certaines directives européennes de redéfinir au niveau européen le rapport de contribuable face à l'obligation fiscale nationale. Toutefois, en l'absence de compétence fiscale européenne, le devoir de payer l'impôt s'affirme principalement à travers l'objectif de bon fonctionnement du marché intérieur, et très peu à partir de la citoyenneté, même si l'évolution de la politique fiscale européenne laisse apparaître une référence de plus en plus affirmée au respect d'une forme de justice fiscale au sein de l'Union européenne.

Ceci tient à ce que, soucieux de préserver leur souveraineté fiscale, notamment du fait de la fonction politique et financière particulièrement importante de l'impôt, les États membres n'ont pas attribué à l'Union européenne une compétence fiscale générale qui lui permette d'exercer un pouvoir fiscal en dehors des objectifs qui lui sont assignés, c'est-à-dire en dehors

du marché intérieur. De surcroît, même dans ce cadre, le principe de l'unanimité limite l'intervention positive de l'Union européenne en matière fiscale, comme en témoigne l'habilitation limitée de cette dernière pour mettre en place des ressources propres destinées à son financement et à la poursuite de ses objectifs. Dès lors, sans écarter la relation exclusive qui unit le citoyen à l'État à travers l'impôt, le droit de l'Union européenne en redéfinit les termes dans le cadre du marché intérieur. La conséquence est double. D'une part, la limitation de l'exercice de la souveraineté fiscale nationale qui ne peut désormais s'affirmer qu'en dehors du champ de la protection des libertés de circulation du contribuable. D'autre part, l'absence de souveraineté fiscale européenne permettant d'appréhender les contribuables au-delà de la protection des libertés de circulation sur le marché. Il en résulte la mise en œuvre simultanée de deux niveaux de normes fiscales empreintes de fédéralisme sans toutefois permettre l'identification d'un véritable fédéralisme fiscal.

**838.** Conformément aux fondements démocratiques des régimes parlementaires modernes, la compétence fiscale procède nécessairement de la volonté politique des citoyens seuls à même d'en légitimer le fondement et l'exercice à travers le pouvoir de consentement de l'impôt. À cet égard, il faut comprendre qu'il ne sera possible de dépasser la tension originelle entre le respect des souverainetés fiscales nationales et la poursuite des objectifs européens qu'en rétablissant au niveau européen l'effectivité des principes politiques attachés à la légitimité de l'impôt. Dès lors, il s'agit de donner la possibilité aux citoyens européens de participer, par le biais de leurs représentants européens, à la détermination de la politique fiscale européenne à travers l'exercice d'un consentement européen de l'impôt dont dépendra la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne complémentaire des citoyennetés fiscales nationales. Il ne s'agit pas de dissoudre le lien politique entre le citoyen et son État membre assuré par l'impôt national, mais au contraire de le renforcer en le complétant par un lien similaire entre le citoyen européen et l'Union européenne, dont découlerait la reconnaissance d'une compétence fiscale européenne exercée légitimement par les autorités européennes. La citoyenneté européenne doit comporter une dimension relative au consentement de l'impôt, c'est-à-dire s'enrichir d'un nouveau droit reconnu aux citoyens européens vis-à-vis de la collectivité, faisant de la nécessité de l'impôt un élément inhérent de la citoyenneté européenne permettant de mettre à la charge des contribuables européens un devoir fiscal. Il ressortirait de cette complémentarité entre la citoyenneté fiscale nationale et la citoyenneté fiscale européenne une évolution fédérale de l'Union qui, conformément à l'esprit de la construction européenne, devrait se mettre en œuvre selon les principes de subsidiarité et de proportionnalité et ainsi garantir l'autonomie des ordres fiscaux nationaux et européens. Désormais ancrée dans les principes démocratiques fondant la légitimité de l'impôt, la politique fiscale européenne

ne garantirait plus seulement le bon fonctionnement du marché intérieur, mais permettrait de renforcer le sentiment d'appartenance à une communauté politique supranationale, en développant la solidarité entre les Européens grâce à la mise en œuvre de politiques économiques et sociales européennes financées par l'impôt européen. Ainsi, l'utilisation de la citoyenneté européenne permettrait de matérialiser l'existence d'un contrat social européen fondé sur l'impôt européen.





## Conclusion générale

**839.** L'intégration croissante des systèmes fiscaux nationaux permet le développement d'une forme embryonnaire de citoyenneté fiscale européenne. Il s'agit non pas d'une citoyenneté fiscale fondée sur la participation politique du citoyen européen au consentement de l'impôt, mais sur la protection juridique dont bénéficie le contribuable national grâce à l'application des dispositions européennes et notamment au respect de ses libertés de circulation. Dans ces conditions, l'émergence de cette forme inédite de citoyenneté fiscale pose des défis importants au regard de la conception classique de la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt, puisque ses conséquences et son potentiel ont des effets sur l'équilibre propre au fonctionnement des démocraties représentatives, entre le droit collectif de consentir l'impôt reconnu aux citoyens nationaux et l'obligation fiscale individuelle qui s'impose au contribuable. Sous l'effet du droit de l'Union européenne, le rapport du contribuable à son devoir fiscal évolue, fragilisant la place du citoyen face à l'impôt.

**840.** Dans ces conditions, les systèmes fiscaux nationaux s'organisent désormais autour de deux types d'exigences aux effets contradictoires. La première émane de la qualité de citoyen du contribuable et correspond au respect du principe de consentement de l'impôt en tant que fondement de la légitimité politique de l'obligation fiscale. La seconde relève de la participation du contribuable au marché intérieur, en tant qu'acteur économique ou citoyen européen, et implique le respect de ses libertés de circulation.

Dès lors, ces principes protègent concurremment le contribuable, en tant que citoyen national, à travers l'exercice du consentement national de l'impôt et le contribuable, en tant qu'acteur économique ou ressortissant européen, à travers la mobilité qui lui est garantie. Il en résulte une certaine divergence des effets de cette protection aux dépens de la légitimité politique de l'impôt. Certes, la préservation de la compétence fiscale nationale n'exonère pas les Parlements nationaux, au regard des principes de primauté et d'effet direct<sup>337</sup>, de respecter les dispositions européennes présentes dans les traités qu'ils ont eux-mêmes ratifiés<sup>338</sup>. Toutefois,

---

337. Ces principes imposent au juge d'écarter une règle nationale incompatible avec le droit de l'Union européenne et de faire application de ce dernier qu'il soit primaire ou dérivé.

338. Bien qu'ils ne portent pas directement sur la fiscalité, l'idée selon laquelle la limitation de la souveraineté

cette cohabitation ne signifie pas pour autant une articulation de ces deux contraintes entre les ordres juridiques nationaux et l'ordre juridique européen dont il résulterait l'existence d'un consentement de l'impôt européen fondé sur une logique de transfert de la compétence fiscale des États membres vers l'Union européenne.

**841.** Les conditions dans lesquelles se déroule cette cohabitation en témoignent. Il est ainsi établi que le consentement de l'impôt est perturbé par l'intégration fiscale européenne, mais que son maintien constitue, dans le même temps, la principale justification au refus de reconnaître une compétence fiscale à l'Union européenne, dont l'intégration fiscale négative tire sa nécessité aux dépens d'un exercice en commun et partagé de cette compétence. Dans ces conditions, c'est moins le principe même du consentement de l'impôt et la possibilité reconnue aux citoyens d'exprimer collectivement leur volonté en matière fiscale, que les effets sur le marché intérieur de ces choix, qui font l'objet du contrôle européen. Il en ressort la disparition du droit collectif de consentir l'impôt au regard des exigences de conformité au marché. Par conséquent, la protection européenne du contribuable n'est pas le reflet de toutes les tensions entre l'obligation fiscale nationale et les libertés de circulation, mais seulement de celles qui sont incompatibles avec les dispositions européennes, car constitutives de discriminations fiscales ou d'aides d'État sous forme fiscale.

**842.** Conformément à cette analyse, l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne se développe essentiellement à partir de la protection de l'exercice par le contribuable de ses libertés de circulation dont il ressort les contours d'un statut transnational du contribuable pour l'instant incertain. Ainsi émerge la citoyenneté fiscale européenne, dans un rapport de force ambigu entre la participation politique des citoyens nationaux et la protection individuelle du contribuable au sein de l'Union européenne. Dans ces conditions, le développement de ce concept se fonde sur un mécanisme d'intégration fiscale fortement initié par les autorités européennes. Toutefois, la définition prétorienne de celle-ci comme ayant vocation à être le statut fondamental de l'Union européenne des ressortissants des États membres<sup>339</sup> ne témoignent pas de sa portée politique en matière fiscale. En effet, en tant que statut juridique, la citoyenneté européenne confère des droits individuels fondamentaux, mais n'implique aucun devoir, notamment celui de payer l'impôt européen. Dans ces conditions, il y a encore des limites au développement du statut européen de contribuable à partir de la citoyenneté européenne. Plus précisément, la citoyenneté européenne ne permet pas la représentation fiscale des citoyens

---

des États membres résulte du choix fondamental en faveur de la construction d'un marché intérieur se retrouve dans les arrêts *Van Gend en Loos* et *Costa c/ ENEL*.

339. CJCE, 20 septembre 2001, Aff. C-184/99, *Rudy Grzelczyk c/ Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve.*, Rec. p. I-06193, pt. 31.

européens dont il émanerait la reconnaissance d'une obligation fiscale individuelle s'imposant aux contribuables européens. La participation et l'influence des citoyens européens en matière fiscale demeurent limitées. Ces derniers ne peuvent être impliqués dans la décision fiscale qu'au niveau local, ou ne peuvent que l'orienter à travers les différents mécanismes consultatifs intégrant la société civile européenne. Dès lors, si la protection européenne dont peut bénéficier le contribuable lui permet de se détacher de son obligation fiscale nationale, elle n'implique pas, en contrepartie, qu'il soit soumis à une obligation fiscale européenne. Or, le paiement de l'impôt par le contribuable repose sur le consentement de l'impôt en ce qu'il implique que l'obligation fiscale est perçue comme juste et légitime par celui qui la supporte. Ceci tient à ce que le consentement de l'impôt repose sur l'idée selon laquelle la nécessité d'une contribution financière pour la couverture des charges publiques doit être collectivement acceptée par les citoyens avant d'être imposée individuellement au contribuable. Aussi, l'acceptation de l'impôt dont émane l'accomplissement volontaire par le contribuable de son obligation fiscale demeure le premier geste de solidarité dans une société démocratique, marquant l'appartenance de ses membres à la collectivité. Compris ainsi, le caractère indispensable de l'impôt devant être réparti de manière égale entre tous les contribuables en raison de leurs facultés contributives et dont dépend le consentement des citoyens est remis en cause. La protection européenne du contribuable conduit à faire de la mobilité et non de la citoyenneté le fondement et la justification du devoir fiscal, modifiant le contrat social qui unit le citoyen à son État membre sur lequel repose la légitimité de l'impôt. Il en ressort que la citoyenneté fiscale européenne se profile davantage comme un statut juridique protecteur du contribuable national que comme un principe de légitimation de l'impôt à partir de la citoyenneté européenne.

**843.** Or, la citoyenneté européenne fonctionne à deux niveaux, puisqu'elle se superpose aux citoyennetés nationales<sup>340</sup>. Elle incarne le sens de la non-discrimination au niveau des États membres, mais aussi des droits solides pour les individus au niveau européen, dans l'idée d'une union toujours plus étroite entre les peuples d'Europe. Pour cela, il doit être trouvé un équilibre entre, d'un côté, les libertés individuelles du contribuable au sein de l'Union européenne et, de l'autre, le droit collectif des citoyens de consentir l'impôt. Dès lors, en l'état actuel de l'intégration fiscale européenne, il est certain que la compétence exclusive des Parlements nationaux mettant en œuvre le consentement de l'impôt et renvoyant, de ce fait, à l'intérêt général est inconciliable avec l'évolution transnationale de la conception du devoir fiscal. Or, si le maintien du lien social permis par l'impôt n'est plus assuré au niveau des États

---

340. Rainer BAUBÖCK, « The three levels of citizenship within the European Union », *German Law Journal* 2014, 15, p. 751.

membres, une solidarité sociale à l'échelle européenne doit pouvoir émerger afin de redéfinir l'orientation solidariste de l'impôt. En effet, la jouissance réelle des libertés de circulation est apparue comme capable de fournir une protection européenne générale au contribuable et implique l'affirmation d'un noyau de droits et de devoirs fiscaux de nature supranationale. Par conséquent, il convient de s'interroger sur les conditions dans lesquelles l'Union européenne peut garantir cette évolution.

**844.** La solution est alors de réaffirmer au niveau européen, le rôle constitutionnellement protégé des Parlements nationaux. En d'autres termes, le principe du consentement de l'impôt devrait être complété par un consentement européen de l'impôt de manière à équilibrer les avantages et les inconvénients respectifs de la représentation du citoyen en matière fiscale dans le cadre d'une organisation politique à deux niveaux. La reconnaissance d'un droit collectif de consentir l'impôt européen attaché à la citoyenneté européenne, c'est-à-dire exercé par les citoyens européens, par le biais de leurs représentants, conduirait à reconnaître une compétence fiscale à l'Union européenne, et corrélativement un pouvoir fiscal, pour ainsi dépasser les effets ambivalents d'un consentement national de l'impôt désormais soumis aux contraintes européennes. Dès lors, en matière fiscale, le statut de citoyen européen s'émanciperait des seules libertés de circulation, en le mobilisant politiquement, à travers les élections de ses représentants au Parlement européen à qui serait confié le consentement de l'impôt européen. Dès lors, en plus de renforcer la démocratisation de l'Union européenne, l'accroissement des pouvoirs du Parlement européen en matière fiscale, conduirait à la reconnaissance d'une véritable citoyenneté fiscale européenne en tant que principe de légitimation de l'impôt européen, contribuant à renforcer le sentiment d'appartenance des citoyens à l'Union européenne.

**845.** Au-delà de permettre l'achèvement d'une citoyenneté fiscale européenne déjà embryonnaire, le consentement de l'impôt européen deviendrait le symbole de la double appartenance, concomitante et égalitaire, des citoyens à l'Union européenne et aux États membres, témoignant de la nature fédérale de l'Union européenne, dont les effets sont déjà visibles en matière financière. En matière fiscale, les citoyens européens ne percevraient plus leur appartenance à l'Union européenne uniquement sous le prisme de la protection européenne dont ils bénéficient dans les États membres en tant que contribuables, mais à partir de leur implication politique directement au niveau européen. En pratique, la création d'un impôt européen créerait un lien direct entre les contribuables européens et les autorités européennes, s'organisant autour d'un partage de la compétence fiscale à l'image de l'organisation fiscale des structures fédérales. L'affirmation du Parlement européen, en tant que représentants des citoyens européens en matière fiscale, ferait évoluer la nature politique de l'Union européenne, en lui permettant de mettre en œuvre une véritable politique fiscale commune en lien avec l'étendue

de ses compétences et la nature de ses objectifs. Plus fondamentalement, il en ressortirait une répartition équilibrée des compétences et des ressources entre l'Union européenne et les États membres, c'est-à-dire le déplacement guidé par le principe de subsidiarité, de la souveraineté fiscale des États membres vers l'Union européenne.

Par conséquent, l'approfondissement de l'intégration fiscale européenne repose désormais sur l'enrichissement du statut politique de citoyen européen à travers la reconnaissance d'un consentement de l'impôt européen, dérivé de l'exercice par les citoyens nationaux de leur souveraineté politique. Les citoyens nationaux seraient la source du pouvoir fiscal dont l'exercice serait lui-même délégué aux représentants des citoyens européens. En d'autres termes, la légitimité politique de l'impôt au sein de l'Union européenne repose sur le choix des citoyens nationaux de mettre en commun la compétence fiscale pour l'exercer collectivement en tant que citoyens européens.

La légitimité de la compétence fiscale européenne doit donc être comprise comme dérivée de celle des États membres, dans la mesure elle aide à remplir les obligations qui sont celles des démocraties nationales elles-mêmes. L'équilibre politique ainsi recréé, le consentement de l'impôt européen permettrait de compenser l'abaissement de la légitimité politique de l'impôt national, par la reconnaissance d'une obligation fiscale européenne. En retour, la protection du contribuable européen, en plus d'être confirmée, devrait être renforcée en garantissant une égalisation du traitement des contribuables mobiles, mais aussi sédentaires. La souveraineté fiscale ainsi exercée par les autorités européennes permettrait, en dépassant la « procédure bloque-tout qui exige l'unanimité au Conseil »<sup>341</sup> de limiter les externalités négatives en veillant à ce que la réglementation des États membres respecte les principes fondamentaux du droit fiscal désormais exprimés au niveau européen. Il en résulterait, sur le fondement de la citoyenneté européenne, une corrélation entre les droits et les devoirs reconnus aux contribuables européens. Cela contribuerait à l'approfondissement de la citoyenneté européenne en tant que statut politique auquel sont attachés des droits et des devoirs, qu'il serait désormais possible d'identifier. Certes, il n'est pas nécessaire que l'impôt européen soit directement mis à la charge des citoyens européens, mais il est primordial qu'à travers le consentement de l'impôt, ils aient le sentiment d'être politiquement compétents dans sa détermination. Cette exigence suppose que les citoyens aient une perception claire de sa finalité, c'est-à-dire celle d'augmenter le budget de l'Union européenne afin de permettre le financement de politiques européennes dont ils seraient les destinataires. Dans ces conditions, au-delà de son rendement financier, la fonction politique de l'impôt européen serait affirmée.

Il en ressortirait un renouvellement de la fonction de l'impôt au niveau européen à tra-

---

341. Melchior WATHELET, « Fiscalité directe et droit de l'Union : une relation amour-haine ? », *Revue des affaires européennes* 2019, n° 4, p. 583.

vers la mise en œuvre d'une solidarité sociale et de justice redistributive au-delà des États membres<sup>342</sup>. En d'autres termes, l'intégrité du principe du consentement de l'impôt ne serait pas affaiblie, mais permettrait, au contraire, au caractère transcendant de la nécessité de l'impôt de s'affirmer dans la mesure où le premier est garant du second. La légitimité de l'impôt serait donc préservée au niveau des États membres, tout en étant renforcée au niveau européen à partir de la mise en place d'une solidarité sociale transnationale, à la fois condition et conséquence d'une citoyenneté fiscale européenne dérivée de la citoyenneté nationale.

**846.** Aussi la définition d'une véritable politique fiscale européenne est tributaire de la reconnaissance d'une citoyenneté fiscale européenne sur laquelle reposera la légitimité de l'impôt européen. Dans un contexte où il apparaît que la fiscalité est plus que jamais au cœur de l'enjeu européen, il apparaît indispensable que l'impôt soit appréhendé, non seulement au regard des aspects économiques et juridiques, mais également au regard de sa portée politique, c'est-à-dire à partir de la citoyenneté européenne. Dès lors, si dans un premier temps le respect des principes du marché intérieur a pu favoriser l'appréhension de la fiscalité à partir de la protection du contribuable, il convient désormais de fonder ses rapports sur la participation politique du citoyen européen. La fiscalité européenne connaîtrait une légitimité politique plus affirmée, témoignant du contrat social qui unit les Européens et traduisant au-delà des considérations économiques, les valeurs communes partagées par un *demos* européen. En d'autres termes, l'impôt européen permettrait à l'Union européenne, au-delà du marché intérieur, de renouer avec son ambition politique : celle du fédéralisme.

---

342. Damian CHALMERS, « The European redistributive state and a European law of struggle », *European Law Journal* 2012, 18, n° 5, pp. 667-693.

# Bibliographie

Cette bibliographie comprend les principales références utilisées pour l'analyse générale menée dans la présente étude. Des références bibliographiques supplémentaires apparaissent dans les notes de bas de page, concernant certains développements spécifiques.

## Ouvrages, manuels & thèses

1. AGLIETTA, Michel et Nicolas LERON, *La double démocratie. Une Europe politique pour la croissance*, Éditions du Seuil, Paris, 2017, 208 p.
2. ALTINDAG, Selçuk, *La Concurrence fiscale dommageable : la coopération des États membres et des autorités communautaires*, Finances publiques, L'Harmattan, Paris, 2009, 435 p.
3. ANDERSON, George, *Internal markets and multi-level governance : the experience of the European Union, Australia, Canada, Switzerland, and the United States*, Oxford University Press, Oxford, 2012, 240 p.
4. ARDANT, Gabriel, *Histoire de l'impôt. De l'Antiquité au XVIIIe siècle*, Livre I, Les grandes études historiques, Fayard, Paris, 1971, 634 p.
5. ARDANT, Gabriel, *Histoire de l'impôt. Du XVIIIe au XXIe siècle*, Livre II, Les grandes études historiques, Fayard, Paris, 1971, 870 p.
6. AUTENNE, Jacques, *L'Europe face à la régionalisation fiscale : compétence, concurrence, compétitivité et efficacité*, Bruylant, Bruxelles, 2009, 464 p.
7. BAILLEUX, Antoine et Hugues DUMONT, *Le pacte constitutionnel européen. Tome 1. Fondements du droit institutionnel de l'Union*, Idées d'Europe, Bruylant, Bruxelles, 2015, 568 p.



8. BALASSA, Bela A, *The theory of economic integration*, Georges Allen et Unwin Ltd, 1961, 318 p.
9. BARAV, Ami, *L'application judiciaire du droit de l'Union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Droit de l'Union européenne. Grands écrits, Bruylant, Bruxelles, 2015, 540 p.
10. BARENTS, René et Laurens Jan BRINKHORST, *Grondlijnen van internationaal recht*, 13<sup>e</sup> éd., Kluwer, Deventer, 2012, 876 p.
11. BARNARD, Catherine, *The substantive law of the EU : the four freedoms*, Oxford University Press, Oxford, 2013, 800 p.
12. BEAUD, Olivier, *La puissance de l'Etat*, PUF, Paris, 1994, 512 p.
13. BEAUD, Olivier, *Théorie de la Fédération*, PUF, Paris, 2007, 456 p.
14. BELLAMY, Richard, *A Republican Europe of States. Cosmopolitanism, Intergovernmentalism and Democracy in the EU*, Cambridge University Press, Cambridge, 2019, 260 p.
15. BELTRAME, Pierre, *La fiscalité en France*, 25<sup>e</sup> éd., Les fondamentaux, Hachette, Paris, 2021, 166 p.
16. BENLOLO-CARABOT, Myriam, *Les fondements juridiques de la citoyenneté européenne*, Droit de l'Union européenne. Thèses, Bruylant, Bruxelles, 2006, 810 p.
17. BERLIN, Dominique, *Droit fiscal communautaire*, Droit Fondamental, PUF, Paris, 1988, 410 p.
18. BERLIN, Dominique, *Politique fiscale – Volume I*, 3<sup>e</sup> éd., Politiques économiques et sociales, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2012, 644 p.
19. BERLIN, Dominique, *Politique fiscale – Volume II*, 3<sup>e</sup> éd., Politiques économiques et sociales, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2012, 496 p.
20. BIEBER, Florian et Roland BIEBER, *Negotiating unity and diversity in the European Union*, Palgrave Studies in European Union Politics, Palgrave Macmillan, Londres, 2020, 246 p.
21. BLANQUET, Marc, *Droit général de l'Union européenne*, 11<sup>e</sup> éd., Université, Sirey, Paris, 2018, 1036 p.
22. BONNET, Baptiste (dir.) *Traité des rapports entre ordres juridiques*, 1<sup>re</sup> éd., LGDJ, Paris, 2016, 1824 p.
23. BOUDET, Jean-François, *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Pratique du droit européen, Bruylant, Bruxelles, 2021, 342 p.

24. BOULOUIS, Jean, *Droit Institutionnel de l'Union européenne*, Montchrestien, Paris, 1997, 408 p.
25. BOUVIER, Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>e</sup> éd., Systèmes Cours, LGDJ, Paris, 2020, 270 p.
26. BRAULT, Philippe, Guillaume RENAUDINEAU et François SICARD, *Le principe de subsidiarité*, Les Études de la documentation française, La Documentation française, Paris, 2005, 112 p.
27. BRIBOSIA, Emmanuelle et al., *Union européenne et nationalités. Le principe de non-discrimination et ses limites*, Bruylant, Bruxelles, 1999, 256 p.
28. BRONDEL, Séverine, Norbert FOULQUIER et Luc HEUSCHLING (dir.) *Gouvernement des juges et démocratie*, Éditions de la Sorbonne, Paris, 2001, 374 p.
29. BURGESS, Michael, *Federalism and the European Union : the building of Europe, 1950-2000*, 1<sup>re</sup> éd., Routledge, Londres, 2000, 304 p.
30. BURGESS, Michael, *Comparative federalism : Theory and practice*, Routledge, Londres, 2006, 364 p.
31. CALLEJA, Daniel, Daniel VIGNES et Rolf WÄGENBAUR, *Dispositions fiscales : rapprochement des législations*, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 1993, 436 p.
32. CAMBIEN, Nathan, Dimitry KOCHENOV et Elise MUIR, *European Citizenship Under Stress : Social Justice, Brexit and Other Challenges*, 16, Nijhoff Studies in European Union Law, Brill, Leyde, 2020, 562 p.
33. CARPANO, Eric et Gaëlle MARTI (dir.) *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 480 p.
34. CARPANO, Eric et Gaëlle MARTI, *Démocratie et marché dans l'Union européenne*, Collection droit de l'Union européenne - Colloques, Bruylant, Bruxelles, 2021, 480 p.
35. CARPENTER, David, *Magna Carta*, Penguin Classics, Londres, 2015, 522 p.
36. CARTOU, Louis, *Droit fiscal international et européen*, Précis Dalloz, Dalloz, Paris, 1981, 280 p.
37. CASTAGNÈDE, Bernard, *La politique fiscale*, 1<sup>re</sup> éd., Que sais-je ? 3797, PUF, Paris, 2008, 105 p.
38. CHRETIEN, Maxime, *A la recherche du droit international fiscal commun. Étude de droit positif a partir de la jurisprudence des cours internationales*, Sirey, Paris, 1955, 246 p.

39. CLAPIÉ, Michel, *Manuel d'institutions européennes*, 3<sup>e</sup> éd., Champs Université, Flammarion, Paris, 2010, 448 p.
40. CNOSSEN, Sijbren, *Tax coordination in the European Community*, 7, Series on International Taxation, Springer, New York, 1987, 387 p.
41. COLLECTIF (dir.) *Entre les ordres juridiques. Mélanges en l'honneur de François Herrouët*, LGDJ, Paris, 2016, 760 p.
42. COLLET, Martin, *Droit fiscal*, 10<sup>e</sup> éd., Thémis droit, PUF, Paris, 2022, 468 p.
43. CONSTANTINESCO, Vlad, *Compétences et pouvoirs dans les communautés européennes : contribution à l'étude de la nature juridique des communautés*, LXXIV, Bibliothèque de Droit International, LGDJ, Paris, 1973, 492 p.
44. CONSTANTINESCO, Vlad et Stéphane PIERRE-CAPS, *Droit constitutionnel*, 7<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 2016, 576 p.
45. CORBETT, Richard, Francis JACOBS et Darren NEVILLE, *The European Parliament*, 9, John Harper, Londres, 2016, 512 p.
46. CORNU, Gérard, *Vocabulaire juridique*, 13<sup>e</sup> édition, PUF, Paris, 2020, 1091 p.
47. COSTA, Olivier, *Le Parlement européen, assemblée délibérante*, Études européennes, Édition de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2011, 507 p.
48. COSTA, Olivier et Nathalie BRACK, *Le fonctionnement de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Références, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2014, 384 p.
49. COTTARELLI, Carlo et Martine GUERGUIL, *Designing a European Fiscal Union. Lessons from the Experience of Fiscal Federations*, 1<sup>re</sup> éd., Routledge studies in the european economy, Routledge, Londres, 2014, 270 p.
50. COZIAN, Maurice, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4<sup>e</sup> éd., Litec, Paris, 1999, 493 p.
51. CROISAT, Maurice et Jean-Louis QUERMONNE, *L'Europe et le fédéralisme*, 2<sup>e</sup> éd., Clefs, LGDJ, Paris, 1999, 156 p.
52. CROUY-CHANEL, Emmanuel de, *Le contribuable citoyen, histoire d'une représentation fiscale 1750-1999.*, thèse de doct., Paris 1, 1999.
53. DE NANTEUIL, Arnaud, *Introduction aux conventions de double imposition*, 1<sup>re</sup> éd., Paradigme, Bryulant, Bruxelles, 2019, 234 p.
54. DE ROUGEMONT, Denis, *L'Europe en jeu*, Éditions La Baconnière, Neuchâtel, 1948, 179 p.

55. DEBARD, Thierry et Serge GUINCHARD, *Lexique des termes juridiques, 2021-2022*, Dalloz, Paris, 2021, 1100 p.
56. DELALANDE, Nicolas, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Repères, Le Seuil, Paris, 2010, 464 p.
57. DELALANDE, Nicolas et Alexis SPIRE, *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, Paris, 2010, 128 p.
58. DELORS, Jacques, *L'Europe tragique et magnifique. Les grands enjeux européens*, Éditions Saint-Simon, Paris, 2006, 186 p.
59. DELPÉRÉE, Francis (dir.) *Le principe de subsidiarité*, Bruylant, Bruxelles, 2002.
60. DENIZEAU, Charlotte, *L'idée de puissance publique à l'épreuve de l'Union européenne*, Thèse, LGDJ, Paris, 2004, 704 p.
61. DOUMA, Sjoerd, *Optimization of tax sovereignty and free movement*, 21, IBFD, Amsterdam, 2011, 292 p.
62. DUBOUIS, Louis et Claude BLUMANN, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 7<sup>e</sup> éd., Manuel, LexisNexis, Paris, 2019, 784 p.
63. DUBOUIS, Louis et Claude BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, 8<sup>e</sup> éd., Précis Domat, LGDJ, Paris, 2019, 976 p.
64. DUBOUT, Edouard, *Droit constitutionnel de l'Union Européenne*, Droit de l'Union européenne, Bruylant, Bruxelles, 2021, 521 p.
65. DUBOUT, Edouard et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE (dir.) *L'Unité des libertés de circulation. In varietate concordia*, Bruylant, Bruxelles, 2013, 457 p.
66. DUMONT, Hugues, *Le COVID-19 : quels défis pour les États et l'Union européenne ?*, Pratique du droit européen, Bruylant, Bruxelles, 2022, 234 p.
67. EASSON, Alex J, *Taxation in the European Community*, 5, European Community Law Series, The Athlone Press, Londres, 1993, 322 p.
68. FABRY, Elvire, *Qui a peur de la citoyenneté européenne ? : la démocratie à l'heure de la Constitution*, Politique d'aujourd'hui, PUF, Paris, 2005, 540 p.
69. FAVOREU, Louis et al. (dir.) *Constitution et finances publiques. Étude en l'honneur de Loïc Philip*, Economica, Paris, 2005, 622 p.
70. GANTY, Sarah, *L'intégration des citoyens européens et des ressortissants de pays tiers en droit de l'Union européenne : Critique d'une intégration choisie*, Droit de l'Union européenne - Thèses, Bruylant, Bruxelles, 2021, 1048 p.

71. GAUDIN, Hélène et al., *Grands arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Grands arrêts, Dalloz, Paris, 2014, 1032 p.
72. GLADNEY, Henry M, *No Taxation without Representation*, Xlibris, Bloomington, 2014, 202 p.
73. GOUTHIERE, Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, 15<sup>e</sup> éd., Éditions Francis Lefebvre, Paris, 2021, 1882 p.
74. GUIHÉRY, Laurent, *Fédéralisme fiscal et redistribution : fondements et enseignements du fédéralisme allemand*, thèse de doct., Université Lumière Lyon 2, 1997.
75. GUTMANN, Daniel, *Droit fiscal des affaires*, Précis Domat, LGDJ, Paris, 2017, 842 p.
76. HAAS, Ernest B, *The Uniting of Europe : Political, Social and Economic forces, 1950-1957*, Stevens, 1958, 592 p.
77. HABERMAS, Jürgen, *Raison et légitimité. Problèmes de légitimation dans le capitalisme avancé*, Critique de la politique, Payot, Paris, 1988, 208 p.
78. HAGUENAU-MOIZARD, Catherine et Christian MESTRE (dir.) *La démocratie dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2017, 300 p.
79. HALLSTEIN, Waleter, *La Communauté européenne : nouvel ordre juridique*, Bureau d'Information des Communautés Européennes, Paris, 1964, 11 p.
80. HALLSTEIN, Walter, *Europe in the Making*, Allen & Unwin, New York, 1973, 343 p.
81. HAMILTON, Alexander, James MADISON et John JAY, *Le fédéraliste*, Politiques, Classiques Garnier, Paris, 2012, 648 p.
82. HEINEMANN-GRUDER, Andreas, *Federalism doomed ? : European federalism between integration and separation*, Berghahn Books, New York, 2002, 282 p.
83. HENNETTE, Stéphanie et al., *Pour un traité de démocratisation de l'Europe*, Éditions du Seuil, Paris, 2017, 96 p.
84. HIRSCHMAN, Albert Otto, *Voice, Exit and Loyalty, Responses to Decline in Firms, Organizations and States*, Harvard University Press, Cambridge, 1972, 162 p.
85. HOFMANN, Herwig CH et Claire MICHEAU, *State Aid Law of the European Union*, Oxford University Press, Oxford, 2016, 700 p.
86. HOLT, James, *Magna carta*, 3<sup>e</sup> éd., Cambridge University Press, Cambridge, 2015, 486 p.
87. ILIOPOULOU, Anastasia, *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Thèse, Bruylant, Bruxelles, 2007, 795 p.

88. ILIOPOULOU, Anastasia (dir.) *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, Bruylant, Bruxelles, 2020, 584 p.
89. ISENBAERT, Mathieu, *EC law and the sovereignty of the member states in direct taxation*, 19, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2010, 904 p.
90. J.J.M. JANSEN, Sjaak (dir.) *Fiscal sovereignty of the Member States in an internal market : past and future*, Kluwer Law International, Alphen aan Rijn, 2011, 325 p.
91. JACQUÉ, Jean Paul, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 9<sup>e</sup> éd., Cour Dalloz, Dalloz, Paris, 2018, 854 p.
92. JELLINEK, Georg, *L'État moderne et son droit*, 2, Girard & Brière, Paris, 1913, 610 p.
93. JÈZE, Gaston, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 4<sup>e</sup> éd., XXXVII, M. Giard & E. Brière, Paris, 1910, 988 p.
94. JÈZE, Gaston, *Traité de science des finances - Le Budget*, 1<sup>re</sup> éd., XVI, V. Giard & E. Brière, Paris, 1910, 570 p.
95. JÈZE, Gaston et Max BOUCARD, *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, 1<sup>re</sup> éd., XII, Giard & E. Brière, Paris, 1896, 451 p.
96. JÈZE, Gaston et Max BOUCARD, *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, 2<sup>e</sup> éd., Giard & E. Brière, Paris, 1902.
97. JÈZE, Gaston et Max BOUCARD, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Nouvelle édition, XX, Giard & E. Brière, Paris, 1904, 550 p.
98. KALLERGIS, Andreas, *La compétence fiscale*, Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, Paris, 2018, 1002 p.
99. KARPENSCHIF, Michaël, *Manuel de droit européen des aides d'État*, 4<sup>e</sup> éd., Competition Law/Droit de la concurrence, Bruylant, Bruxelles, 2021, 592 p.
100. KOCHENOV, Dimitry, *EU citizenship and federalism : the role of rights*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, 852 p.
101. LA MARDIÈRE, Christophe de, *Droit fiscal général*, 2<sup>e</sup> éd., Champs, Flammarion, Paris, 2015, 384 p.
102. LA ROSA, Stéphane de, Francesco MARTUCCI et Edouard DUBOUT (dir.) *L'Union européenne et le fédéralisme économique*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, 472 p.

103. LAFERRIÈRE, Julien et Marcel WALINE, *Traité élémentaire de science et de législation financières*, LGDJ, Paris, 1952.
104. LAMARQUE, Jean, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4<sup>e</sup> éd., LexisNexis, Paris, 2016, 1642 p.
105. LAMBERT, Thierry, *L'impôt dans une économie mondialisée*, 1<sup>re</sup> éd., Collection Droit et économie, Bruylant, Bruxelles, 2021, 200 p.
106. LAMENSCH, Marie, Charène HERBAIN et Edoardo TRAVERSA, *Taxe sur la valeur ajoutée-Droit belge et européen*, Précis de la Faculté de droit et de criminologie, Larcier, Bruxelles, 2020, 264 p.
107. LANG, Michael et al. (dir.) *Introduction to European tax law on direct taxation*, 6<sup>e</sup> éd., Spiramus, Londres, 2020, 364 p.
108. LAUFENBURGER, Henry, *Traité d'économie et de législation financière*, 2, Sirey, Paris, 1954, 364 p.
109. LAURÉ, Maurice, *Traité de politique fiscale*, PUF, Paris, 1956, 485 p.
110. LE PORS, Anicet, *La citoyenneté*, Que sais-je ? 665, PUF, Paris, 2011, 128 p.
111. LEROY, Marc, *Le contrôle fiscal : une approche cognitive de la décision administrative*, Logiques sociales, L'Harmattan, Paris, 1993, 287 p.
112. LEROY, Marc, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Economica, Paris, 2010, 376 p.
113. LEROY, Marc (dir.) *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, Economica, Paris, 2017, 442 p.
114. LESCOT, Christophe, *Organisation européenne*, 23<sup>e</sup> éd., Paradigme - Manuels, Bruylant, Bruxelles, 2022, 430 p.
115. LEVOYER, Loïc, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, thèse de doct., 2002, p. 454, LGDJ, Paris.
116. LÉVY-LEBOYER, Maurice, Michel LESCURE et Alain PLESSIS (dir.) *L'impôt en France aux XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles : colloque des 2, 3 et 4 mai 2001*, La Documentation Française, Paris, 2006, 463 p.
117. LINDGBERG, Leon et Stuart A SCHEINGOLD, *Regional integration. Theory and research*, Harvard University Press, Cambridge, 1971, 427 p.
118. LOUIS, Jean-Victor et Thierry RONSE, *L'ordre juridique de l'Union européenne*, Dossiers de Droit européen, Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 1988, 458 p.

119. MAGNETTE, Paul, *La citoyenneté européenne*, Études européennes, Éditions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 1999, 249 p.
120. MAGNETTE, Paul, *Le régime politique de l'Union européenne*, 4<sup>e</sup> éd., Références, Presses de sciences po, Paris, 2017, 298 p.
121. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, 44, Bibliothèque de science financière, LGDJ, Paris, 2005, 552 p.
122. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, *Droit fiscal de l'union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Droit de l'Union européenne, Bruylant, Bruxelles, 2022, 1118 p.
123. MALHERBE, Philippe, *Éléments de droit fiscal international*, Bruylant, Bruxelles, 2015, 219 p.
124. MALHERBE, Philippe, *Introduction à la fiscalité internationale*, Droit international économique, Bruylant, Bruxelles, 2020, 224 p.
125. MANGIAVILLANO, Alexandre, *Le contribuable et l'État : l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, Nouvelle Bibliothèque De Thèses 126, Dalloz, Paris, 2013, 670 p.
126. MARSHALL, Thomas Humphrey, *Citizenship and social class and other essays*, Cambridge University Press, Cambridge, 1950, 155 p.
127. MARSHALL, Thomas Humphrey et Thomas Burton BOTTOMORE, *Citizenship and social class*, 2, Pluto Press, Londres, 1992, 101 p.
128. MARTI, Gaëlle, *Le pouvoir constituant européen*, Droit de l'Union européenne, Bruylant, Bruxelles, 2011, 832 p.
129. MARTINEZ, Jean-Claude, *La fraude fiscale*, 2<sup>e</sup> éd., Que sais-je ?, PUF, Paris, 1990, 128 p.
130. MARTINEZ, Jean-Claude (dir.) *Une constitution fiscale pour l'Europe*, Lettres du Monde, Bordeaux, 2004, 227 p.
131. MARTUCCI, Francesco, *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Droit de l'Union européenne, Bruylant, Bruxelles, 2016, 1274 p.
132. MARTUCCI, Francesco, *Droit de l'Union européenne*, 3<sup>e</sup> éd., Hypercours, Dalloz, Paris, 2021, 1006 p.
133. MICHEAU, Claire, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité - Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Collection de la Faculté de Droit, d'Economie et de Finance de l'Université de Luxembourg, Bruxelles : Larcier, Bruxelles, 2013, 268 p.



134. MICHEL, Valérie, *Recherches sur les compétences de la Communauté européenne*, Logiques juridiques, L'Harmattan, Paris, 2003, 704 p.
135. MUSGRAVE, Richard Abel, *The theory of public finance : a study in public economy*, McGraw-Hil, New York, 1959.
136. MUSGRAVE, Richard Abel, *Essays in fiscal federalism*, Brookings Institution, 1965, 301 p.
137. NAVEZ, Edouard-Jean (dir.) *La fiscalité des successions et des donations internationales : théorie générale et applications en droit comparé*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2011, 659 p.
138. OBERSON, Xavier, *Précis de droit fiscal international*, 5<sup>e</sup> éd., Précis de droit Stämpfli, Stämpfli, Berne, 2022, 396 p.
139. OLSEN, Espen D H, *Transnational citizenship in the European Union : Past, present, and future*, Continuum international, Londres, 2012, 208 p.
140. OLSON, Mancur, *The Logic of Collective Action : public goods and the theory of groups*, Harvard University Press, Cambridge, 1971, 186 p.
141. PANAYI, Christiana HJI., *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European community*, 15, Eucotax series on European taxation, Kluwer Law International, La Haye, 2007, 316 p.
142. PAPADAMAKI, Ioanna, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Collection droit de l'Union européenne - Thèses, Bruylant, Bruxelles, 2018, 540 p.
143. PEIFFERT, Olivier et Sébastien THOMAS, *Droit matériel des aides d'État*, 1<sup>re</sup> éd., Competition Law/Droit de la concurrence, Bruylant, Bruxelles, 2019, 410 p.
144. PESCATOR, Pierre, *Le droit de l'intégration - Émergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés Européennes*, Droit de l'Union européenne, Bruylant, Bruxelles, 2005, 100 p.
145. PESCATORE, Pierre, *L'ordre juridique des Communautés européennes. Étude des sources du droit communautaire*, Droit de l'Union européenne, Presses Universitaires de Liège, Liège, 1975, 315 p.
146. PEZET, Fabrice, *La fiscalité et le marché. De l'Etat fiscal à la fiscalité de marché*, thèse de doct., Université Paris Est Créteil, 2017.
147. PHILIPPART, Eric, *Un nouveau mécanisme de coopération renforcée pour l'Union européenne élargie*, Notre Europe, 2003.

148. PIRIS, Jean-Claude, *The future of Europe : towards a two-speed EU ?*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011, 175 p.
149. POTTEAU, Aymeric, *Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne*, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, Dalloz, Paris, 2004, 722 p.
150. POTVIN-SOLIS, Laurence (dir.) *Le principe électif dans l'Union européenne*, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2021, 404 p.
151. PROUDHON, Pierre-Joseph, *Théorie de l'impôt*, L'harmattan, Paris, 2000, 328 p.
152. PULLANO, Teresa, *La citoyenneté européenne : un espace quasi étatique*, Académique, Presses de Sciences Po, Paris, 2014, 300 p.
153. RANGEON, François, *Société civile : histoire d'un mot*, Vocab Du Politiq, Inclinaison, Parthenay, 2014, 50 p.
154. RIALS, Stéphane, *Destin du fédéralisme*, LGDJ, Paris, 1985, 98 p.
155. RICARD-NIHOUL, Gaëtane, *Pour une Fédération européenne d'États-nations. La vision de Jacques Delors revisitée*, Larcier, Bruxelles, 2012, 208 p.
156. RIDEAU, Joël, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 6<sup>e</sup> éd., Manuel, LGDJ, Paris, 2010, 1470 p.
157. RONDU, Julie, *L'individu, sujet du droit de l'Union européenne*, Collection droit de l'Union européenne - Thèses, Bruylant, Bruxelles, 2020, 882 p.
158. ROSA, Audrey, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015, 520 p.
159. ROUSSEAU, Jean-Jacques, *Du contrat social*, Marc Michel Rey, Paris, 1762.
160. ROUSSEAU, Jean-Jaques, *Discours sur l'économie politique*, 1755, 78 p.
161. RUBINI, Luca, *The definition of subsidy and state aid : WTO and EC Law in comparative perspective*, International Economic Law, Oxford University Press, Oxford, 2009, 296 p.
162. SADOWSKY, Marilyne, *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Droit international, Larcier, Bruxelles, 2013, 616 p.
163. SAINT-OUEN, François, *L'Avenir fédéraliste de l'Europe II. Du traité de Maastricht à celui de Lisbonne. Sur les traces de Dusan Sidjanski*, 1<sup>re</sup> éd., Centre européen de la culture, Bruylant, Bruxelles, 2011.
164. SAURUGGER, Sabine, *Théories et concepts de l'intégration européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Références, Presses de sciences Po, Paris, 2010, 483 p.

165. SCHAFFNER, Jean, *Droit fiscal international*, 3<sup>e</sup> éd., Regards droit luxembourgeois, Larcier, Bruxelles, 2013, 1186 p.
166. SCHEINGOLD, Stuart A, *The Rule of Law in European Integration*, 6, Yale University Press, New Haven, 1965, 331 p.
167. SCHNAPPER, Dominique, *Qu'est-ce que la citoyenneté ?*, Folio actuel, Gallimard, Paris, 2000, 320 p.
168. SCHÖNBERGER, Christoph, *Unionsbürger*, Jus publicum, 145, Mohr Siebeck Tübingen, Tubringue, 2005, 623 p.
169. SCHÜTZE, Robert, *From dual to cooperative federalism : the changing structure of European law*, Studies in European Law, Oxford University Press, Oxford, 2009, 430 p.
170. SEPULCHRE, Vincent, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Collection de droit fiscal, Larcier, Bruxelles, 2004, 531 p.
171. SERLOOTEN, Patrick, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, Paris, 2016, 1002 p.
172. SHAW, Jo, *The transformation of citizenship in the European Union : Electoral rights and the restructuring of political space*, Studies European Law and Policy, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, 416 p.
173. SHERRINGTON, Philippa, *Council of Ministers : Political Authority in the European Union*, Pinter, Londres, 2000, 208 p.
174. SIDJANSKI, Dusan, *L'avenir fédéraliste de l'Europe : la Communauté européenne, des origines au Traité de Maastricht*, Publication de l'institut universitaire d'études européennes - Genève, PUF, Paris, 1992, 444 p.
175. SIMON, Denys, *Le système juridique communautaire*, 3<sup>e</sup> éd., Droit fondamental, PUF, Paris, 2001, 784 p.
176. SMITH, Stephen et René BARENTS, *Neutrality and subsidiarity in taxation*, 3, European fiscal studies, Kluwer Law International, La Haye, 1996, 48 p.
177. SPECTOR, Céline, *No demos ? Souveraineté et démocratie à l'épreuve de l'Europe*, L'ordre philosophique, Éditions du Seuil, Paris, 2021, 424 p.
178. SZYSZCZAK, Erika, *The Regulation of the State in Competitive Markets in the EU*, 11, Modern Studies in European Law, Hart Publishing, Oxford, 2007, 322 p.
179. TARTOUR, Laurence, *L'autonomie financière des collectivités territoriales en droit français*, 55, Thèses, LGDJ, Paris, 2012, p. 532.
180. TERRA, Ben J. M. et Peter J. WATTEL, *European tax law*, 6<sup>e</sup> éd., Kluwer Law International, Amsterdam, 2012, 1144 p.

181. TERRASSE, Yves, *Le budget de la Communauté européenne*, Elsevier Masson, Paris, 1991, 260 p.
182. THÉRIAULT, Jeoseph Yvon, *La Société civile ou la chimère insaisissable*, Québec/Amérique, Montréal, 1985, 160 p.
183. THURONYI, Victor, *Comparative tax law*, Kluwer Law International, La Haye, 2003, 392 p.
184. TIPKE, Klaus, Joachim LANG et Roman SEER, *Steuerrecht*, 23<sup>e</sup> éd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Cologne, 2018, 1803 p.
185. TIXIER, Gilbert et Guy GEST, *Droit fiscal international*, 2<sup>e</sup> éd., Droit fondamental, PUF, Paris, 1990, 611 p.
186. TRAVERSA, Edoardo, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des Etats membres face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Larcier, Bruxelles, 2010, 572 p.
187. TRESCHER, Bruno et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal international et européen*, 1<sup>re</sup> éd., Finances publiques – Public finance, Bruylant, Bruxelles, 2018, 588 p.
188. TROPER, Michel, *Le gouvernement des juges, mode d'emploi*, Verbatim, Presses de l'Université de Laval, Laval, 2006, 56 p.
189. TROTABAS, Louis et Jean-Marie COTTERET, *Droit fiscal*, 8<sup>e</sup> éd., Dalloz, Paris, 1996, 450 p.
190. VAN EIJKEN, Hanneke, *EU citizenship & the constitutionalisation of the European Union*, 1<sup>re</sup> éd., Europa Law Publishing, Zutphen, 2014, 324 p.
191. VAN RAEPENBUSCH, Sean, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Europe(s), Larcier, Bruxelles, 2016, 870 p.
192. VANHOVE, Audrey, *La citoyenneté sous l'ère de l'Europe : Analyse et comparaison des concepts de citoyenneté nationale et européenne et réflexion sur l'identité européenne*, Éditions universitaires européennes, 2013, 92 p.
193. VAUCHEZ, Antoine, *Démocratiser l'Europe*, La république des idées, Éditions du Seuil, Paris, 2014, 112 p.
194. VENABLES, Tony, *Vers un citoyen européen*, Charles Léopold Mayer, Paris, 2016, 248 p.
195. VIessant, Céline, *La pénétration du droit communautaire en droit fiscal français*, thèse de doct., 1999, Atelier national de reproduction des thèses, 599 p.
196. WARLEIGH, Alex, *Flexible integration : which model for the European Union?*, 15, Bloomsbury, Londres, 2002, 125 p.

197. WEBER, Dennis, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, 11, Eucotax series on European taxation, Kluwer Law International, La Haye, 2005, 224 p.

## Articles

1. ACH, Nelly, « La citoyenneté européenne au service d'une Europe sociale », *Journal des tribunaux européens* 2006, 5, n° 129, pp. 129-135.
2. AGLAE, Marie-Joseph, « De L'Impôt et ses limites », *Revue française de finances publiques* 2012, n° 120, pp. 39-50.
3. AHMED, Karim Sid, « La relance du projet ACCIS par la Commission européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017, n° 2, pp. 196-197.
4. ALBER, Elisabeth et Alice VALDESCALICI, « Reforming fiscal federalism in Europe : where does the pendulum swing ? », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, pp. 325-365.
5. ALLÈGRE, Guillaume, « II/ L'impôt sur les sociétés peut-il constituer une ressource propre de l'Union européenne ? » in *L'économie européenne 2021*, La découverte, OFCE Observatoire français des conjonctures économique, Paris, 2021, pp. 78-93.
6. ALLEMAND, Frédéric et Francesco MARTUCCI, « La légitimité démocratique de la gouvernance économique européenne : la mutation de la fonction parlementaire », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 115-131.
7. ALLOUARD, Ophélie, « Les nouvelles règles anti-fraude dans l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 4, pp. 461-472.
8. AMAND, Christian, « VAT neutrality : a principle of EU law or a principle of the VAT system ? », *World Journal of VAT/GST Law* 2013, 2, n° 3, pp. 163-181.
9. ANGEL, Benjamin et Maxime MONLÉON, « Le code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 22-27.
10. ARAMAYO, Silvia Velarde, « A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base : More Chaos in the Labyrinth », *EC Tax Review* 2016, 25, n° 1, pp. 4-17.
11. AUBIN, Emmanuel, « La transposition dans l'ordre constitutionnel français du droit de vote et d'éligibilité des citoyens européens résidant en France aux élections municipales : vers une citoyenneté multiple ? », *Les Petites affiches* 1998, n° 99, pp. 3-9.
12. AUBIN, Emmanuel, « L'arrêt Dano de la CJUE : quand sonne le glas de la citoyenneté sociale européenne ? », *AJDA* 2015, n° 14, pp. 821-828.

13. AUJEAN, Michel, « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du Traité de Rome », *Gazette du Palais* 2007, n° 191, pp. 16-28.
14. AUJEAN, Michel, « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination fiscale dans l'UE », *Revue de droit fiscal* 2007, n° 4.
15. AUJEAN, Michel, « La politique fiscale européenne », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, pp. 238-249.
16. AUJEAN, Michel et Clara MAIGNAN, « Les raisons d'être du code de bonne conduite contre la concurrence fiscale dommageable », *Droit fiscal* 2013, n° 25.
17. AUSTRY, Stéphane et Daniel GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ? », *Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales* 2016, n° 4, pp. 418-423.
18. AUSTRY, Stéphane et Daniel GUTMANN, « Report d'imposition et directive fusion : quel juge pour la discrimination par ricochet ? A propos de CE, Ass., 31 mai 2016, n° 393881, Marc Jacob », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 37.
19. AYMAR, Christine, « La théorie des choix publics face à l'explication des structures fiscales : différents points de vue », *Politiques et Management public* 1992, 10, n° 4, pp. 85-104.
20. AYRAULT, Ludovic, « L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question : réflexions sur sa remise en cause », *Gestion et Finances Publiques* 2017, n° 2, pp. 25-30.
21. AYRAULT, Ludovic, « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Titre VII, Le principe d'égalité* 2020, n° 4, pp. 35-43.
22. AZOULAI, Loïc, « Jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance », *Revue des affaires européennes* 2001, n° 2, pp. 1092-1101.
23. AZOULAI, Loïc, « Le rôle constitutionnel de la Cour de justice des Communautés européennes tel qu'il se dégage de sa jurisprudence », *Revue trimestrielle de droit européen* 2008, 44, n° 1, pp. 29-45.
24. AZOULAI, Loïc, « La citoyenneté européenne, un statut d'intégration sociale » in *Chemins d'Europe. Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, Paris, 2010, pp. 1-28.
25. AZOULAI, Loïc, « Constitution économique et citoyenneté de l'Union européenne », *Revue internationale de droit économique* 2011, 25, n° 4, pp. 543-557.

26. AZOULAI, Loïc, « Intégrer par cas. Sur un cosmopolitisme singulier dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes » in *Regards sur le cosmopolitisme européen - Frontières et identités*, sous la dir. de Muriel ROYER et al., Peter Lang, Berne, 2011, pp. 143-158.
27. BADEL, Maryse, « La lutte contre l'exclusion dans l'Union européenne », *Revue de droit sanitaire et social* 2003, n° 3, pp. 363-388.
28. BADINTER, Robert et Myriam BENLOLO-CARABOT, « La Cour de justice et la construction de la citoyenneté européenne », *Revue des affaires européennes* 2011, n° 1, pp. 123-126.
29. BAILLEUX, Antoine, « La libre circulation en contreplongée ou Le bon citoyen (européen) dessiné par le droit », *Politique européenne* 2017, 4, n° 58, pp. 164-187.
30. BARBOU DES PLACES, Ségolène, « La non-discrimination entre les Européens, horizon indépassable de la citoyenneté de l'Union ? » in *La non-discrimination entre les européens*, sous la dir. de Francette FINES, Catherine GAUTHIER et Marie GAUTIER, Pedone, Paris, 2012, pp. 197-217.
31. BARBOU DES PLACES, Ségolène, « Le critère d'intégration sociale, nouvel axe du droit européen des personnes ? », *Revue des Affaires européennes* 2013, n° 4, pp. 689-703.
32. BARBOU DES PLACES, Ségolène, « Nationalité des États membres et citoyenneté de l'Union dans la jurisprudence communautaire : la consécration d'une nationalité sans frontières », *Revue des affaires européennes* 2011, n° 1, pp. 29-49.
33. BARBOU DES PLACES, Ségolène, « Solidarité et mobilité des personnes en droit de l'Union européenne : des affinités sélectives ? » in *La solidarité dans l'Union européenne, pierre angulaire d'un système juridique*, sous la dir. de Chahira BOUTAYEB, Dalloz, Paris, 2011, pp. 218-244.
34. BARBOU DES PLACES, Ségolène, « La cohérence du droit de la libre circulation des personnes à l'épreuve de la mobilité des indigents », *Revue trimestrielle de droit européen* 2015, 6, n° 1, pp. 133-147.
35. BARBULESCU, Roxana et Adrian FAVELL, « Commentary : A citizenship without social rights ? EU freedom of movement and changing access to welfare rights », *International Migration* 2020, 58, n° 1, pp. 151-165.
36. BARENTS, René, « The principle of subsidiarity and the Court of Justice », *Neutrality and Subsidiarity* 1996, 3, pp. 28-42.

37. BARENTS, René, « The single market and national tax sovereignty » in *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal market*, sous la dir. de Sjaaj J.J.M. JANSEN, 28, Ecotax, Alphen-sur-le-Rhin : Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2011, pp. 51-72.
38. BARGAIN, Olivier et al., « Fiscal union in Europe ? Redistributive and stabilizing effects of a European tax-benefit system and fiscal equalization mechanism », *Economic Policy* 2013, 28, n° 75, pp. 375-422.
39. BARILARI, André, « La question de l'autonomie fiscale », *Revue française de finances publiques* 2002, n° 80, pp. 77-83.
40. BARILARI, André, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, pp. 27-34.
41. BARILARI, André, « Le consentement à l'impôt », *Revue française de finances publique* 2019, n° 147, pp. 191-195.
42. BARROCHE, Julien, « La subsidiarité : quelle contribution à la construction européenne ? », *Revue Projet* 2014, n° 3, pp. 66-75.
43. BARROCHE, Julien, « Théories fédéralistes et Union européenne », *Civitas Europa* 2017, n° 38, pp. 337-367.
44. BARROCHE, Julien, « La citoyenneté européenne victime de ses propres contradictions : de la nationalité étatique à la rationalité économique », *Jus politicum* 2018, n° 19.
45. BARTHALAY, Bernard, « Une souveraineté fédérale pour la zone euro », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, pp. 167-188.
46. BAUBÖCK, Rainer, « Why European citizenship ? Normative approaches to supranational union », *Theoretical inquiries in law* 2007, 8, n° 2, pp. 453-488.
47. BAUBÖCK, Rainer, « The three levels of citizenship within the European Union », *German Law Journal* 2014, 15, p. 751.
48. BAUDU, Aurelien, « La relation théorique et conceptuelle entre Constitution (s) et impôt (s) en Europe (2) », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2020, n° 1, pp. 16-20.
49. BAYONA GIMÉNEZ, Juan José et María Teresa SOLER ROCH, « À propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive », *Revue de droit fiscal* 2013, n° spécial en hommage à Patrick Dibout.
50. BAZIADOLY, Sophie, « Quelles leçons et quelles réponses à la crise actuelle ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 134, pp. 273-289.



51. BEAUD, Olivier, « Déficit politique ou déficit de la pensée politique ? », *Le débat* 1995, n° 87, pp. 32-36.
52. BEAUD, Olivier, « Fédération écrit ton nom », *Libération* 1995, p. 6.
53. BEAUD, Olivier, « L'Europe vue sous l'angle de la Fédération. Le regard paradoxal de Paul Reuter », *Droits* 2007, n° 1, pp. 47-72.
54. BEAUD, Olivier, « Quand un juriste explique et déconstruit l'État », *Critique* 2012, n° 780, pp. 401-410.
55. BEAUD, Olivier, « Une question négligée dans le droit de la nationalité : la question de la nationalité dans une Fédération », *Jus Politicum* 2014, n° 12, pp. 1-19.
56. BEAUFORT, Viviane de et Camille TOUMELIN, « Une réflexion autour de la notion de citoyenneté européenne », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2017, n° 4, pp. 5-12.
57. BECHINI, Moïne, « Le difficile contrôle des rescrits en matière de prix de Transfert par la prohibition des aides d'État », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2020, n° 3, pp. 357-366.
58. BECKER, Peter, « Solidarité et conditionnalité : deux principes directeurs de la politique européenne de cohésion », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 67-80.
59. BELEAU, Aurélien et Jean-Marie MONNIER, « La lutte contre l'évasion fiscale : le point de vue de l'économiste L'évitement, enjeu de l'économie publique de l'impôt », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 127, pp. 45-60.
60. BELLAMY, Richard, « The 'Right to Have Rights' : Citizenship Practice and the Political Constitution of the European Union » in *Citizenship and governance in the European Union*, sous la dir. de Richard BELLAMY et Alex WARLEIGH, Continuum, Londres, 2001, pp. 41-66.
61. BELLAMY, Richard, « A Duty-Free Europe ? What's Wrong with Kochenov's Account of EU Citizenship Rights », *European Law Journal* 2015, 21, n° 4, pp. 558-565.
62. BELLAMY, Richard, « Sovereignty, post-sovereignty and pre-sovereignty : three models of the state, democracy and rights within the EU » in *Constitutionalism and democracy*, sous la dir. de Richard BELLAMY, 1<sup>re</sup> éd., Routledge, Londres, 2016, pp. 547-570.
63. BELLAMY, Richard et Joseph LACEY, « Balancing the rights and duties of European and national citizens : a democratic approach », *Journal of European Public Policy* 2018, 25, n° 10, pp. 1403-1421.

64. BELOT, Céline, « Les logiques sociologiques de soutien au processus d'intégration européenne : éléments d'interprétation », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, pp. 11-29.
65. BELTRAME, Pierre, « Les résistances à l'impôt et le droit fiscal », *Revue française de finances publiques* 1984, n° 5, p. 21.
66. BELTRAME, Pierre, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *Revue française de finances publiques* 1995, n° 51, pp. 81-90.
67. BELTRAME, Pierre, « Grands principes de droit fiscal » in *Finances publiques*, sous la dir. de André ROUX, 3<sup>e</sup> éd., Les notices, La documentation française, Paris, 2011.
68. BELTRAME, Pierre et G MONTAGNER, « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », *Revue Française de Finances Publiques* 1999, n° 68.
69. BENASSY-QUÉRÉ, Agnès, « Le paradoxe de Mundell », *Revue française d'économie* 2003, 18, n° 2, pp. 3-33.
70. BENASSY-QUÉRÉ, Agnès, « La concurrence fiscale peut-elle être excessive voire dommageable, pour l'intégration économique européenne ? » in *Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence*, sous la dir. de Christian SAINT-ETIENNE et Aujean MICHEL, PUF, Paris, 2009, pp. 11-29.
71. BÉNASSY-QUÉRÉ, Agnès, Xavier RAGOT et Guntram WOLFF, « Quelle union budgétaire pour la zone euro ? », *Notes du conseil d'analyse économique* 2016, n° 29, pp. 1-12.
72. BÉNASSY-QUÉRÉ, Agnès, Alain TRANNOY et Guntram WOLFF, « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », *Notes du conseil d'analyse économique* 2014, n° 4, pp. 1-12.
73. BENLOLO-CARABOT, Myriam, « La nationalité à l'épreuve de l'intégration communautaire », *Les Petites affiches* 2005, n° 54, pp. 8-12.
74. BENLOLO-CARABOT, Myriam, « Vers une citoyenneté européenne de résidence ? », *Revue des affaires européennes - Law & European affairs* 2011, n° 1, pp. 7-28.
75. BENLOLO-CARABOT, Myriam, « Les droits sociaux dans l'ordre juridique de l'Union Européenne. Entre instrumentalisation et «fondamentalisation» », *La Revue des droits de l'homme* 2012, n° 1, pp. 84-102.
76. BENLOLO-CARABOT, Myriam, « Cour de justice, gde ch., 11 novembre 2014, Elisabeta Dano et Florin Dano c/ Jobcenter Leipzig, aff. C-333/13, ECLI :EU :C :2014 :2358 » in *Jurisprudence de la CJUE 2014*, sous la dir. de Fabrice PICOD, Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 198-201.

77. BENLOLO-CARABOT, Myriam, « Cour de justice, gde ch., 15 septembre 2015, Jobcenter Berlin Neukölin c/ Nazifa Alimanovic et a., aff. C-67/14, ECLI :EU :C :2015 :597 » in *Jurisprudence de la CJUE 2014*, sous la dir. de Fabrice PICOD, Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 235-238.
78. BERGEL, Jean-Louis, « Transparence et législation » in *Transparency, a governance principle / La transparence, un principe de gouvernance*, sous la dir. de Dominique CUSTOS, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 11-21.
79. BERGERÈS, Maurice-Christian, « Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », *Droit Fiscal* 1999, 30-35, pp. 1034-1042.
80. BERLIN, Dominique, « Caractère discriminatoire au regard du droit communautaire de certaines contributions exceptionnelles imposées par la loi française et problème de qualification de ces contributions », *Bulletin Joly Sociétés* 2000, n° 3, pp. 267-.
81. BERLIN, Dominique, « Fiscalités nationales et libertés de circulations communautaires : propos provocateurs », *Les Petites affiches* 2008, n° 248, pp. 7-16.
82. BERLIN, Dominique, « Les limites de l'égalité de traitement pour les citoyens européens », *JCP - La semaine juridique - Edition générale* 2015, n° 40, p. 1744.
83. BERLIN, Dominique, « Lutter contre l'évasion fiscale en contrôlant les aides fiscales : il ne suffit pas de vouloir pour pouvoir », *Revue des affaires européennes* 2021, 2020, n° 3, pp. 657-684.
84. BERNARD, Nicolas, « The Future of European Economic Law in the Light of the Principle of Subsidiarity », *Common Market Law Review* 1996, 33, n° 4, pp. 633-666.
85. BERR, Claude J., « Chronique de jurisprudence du Tribunal et de la Cour de justice des Communautés européennes », *Journal du droit international* 2006, n° 2, pp. 671-672.
86. BERTRAND, Brunessen, « Soft law–Rapport introductif : Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2014, n° 575, pp. 73-84.
87. BERTRAND, Brunessen et Jean SIRINELLI, « La proportionnalité » in *L'influence du droit européen sur les catégories de droit public*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY, Thèmes et commentaires, Dalloz, Paris, 2010, pp. 623-638.
88. BESSON, Samantha et André UTZINGER, « Towards European Citizenship », *Journal of Social Philosophy* 2008, 39, n° 2, pp. 185-208.
89. BETTATI, Mario, « Le Law-making power de la Cour », *Pouvoirs* 1989, n° 48, pp. 57-70.

90. BEYS, Julien de, « Le droit européen est-il applicable aux situations purement internes ? », *Journal des Tribunaux - Droit européen* 2001, n° 80, pp. 137-144.
91. BEZZINA, Anne-Charlène, « Transposition des directives et fiscalité des sociétés : ACCIS ou le jeu des contraires », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2017, n° 611, pp. 502-511.
92. BIN, Fabrice, « Identités culturelles et harmonisation fiscale européenne », *Droits* 2014, n° 1, pp. 247-268.
93. BIN, Fabrice, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, pp. 205-230.
94. BIZIOLI, Gianluigi, « Taking EU Fundamental Freedoms Seriously : Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market ? », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 3, pp. 167-175.
95. BLACHER, Philippe, « Article 40. Droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales » in *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, sous la dir. de Fabrice PICOD, Cecilia RIZCALLAH et Sébastien VAN DROOGHENBROECK, 2<sup>e</sup> éd., Droit de l'Union européenne – Textes et commentaires, Bruylant, Bruxelles, 2019, pp. 993-1011.
96. BLAIRON, Katia, « Un «droit à l'impôt»? Réflexions sur le fédéralisme fiscal », *Civitas Europa* 2017, n° 38, pp. 221-240.
97. BLAIRON, Katia, « De l'autonomie fiscale des entités fédérées à la théorie du fédéralisme fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, pp. 12-18.
98. BLANC, Didier, « La responsabilité politique du gouvernement français du fait de son action européenne : vingt ans de résolutions européennes de l'article 88-4 C (1993-2013) » in *La responsabilité politique des exécutifs des États membres du fait de leur action européenne*, sous la dir. de Pierre-Yves MONJAL, Christophe GESLOT et Jean ROSSETO, Bruylant, Bruxelles, 2016, pp. 201-215.
99. BLANC, Didier, « L'Europe démocratique : récit des récits ou matrice d'îlots narratifs ? » in *Les récits judiciaires de l'Europe*, sous la dir. de Antoine BAILLEUX, Elsa BERNARD et Sophie JACQUOT, 1<sup>re</sup> éd., Idées d'Europe, Bruylant, Bruxelles, 2019, pp. 127-144.
100. BLANC, Didier, « Le Parlement européen : Chambre des peuples ou Assemblée de l'Union ? » in *Les élections européennes, 40 ans après. Bilans, enjeux et perspectives*, sous la dir. de Tony MARGUERY, Sébastien PLATON et Hanneke VAN EIJKEN, 1<sup>re</sup> éd., Études parlementaires, Bruylant, Bruxelles, 2020, pp. 147-168.

101. BLANC, Jacques, « De la compétence au pouvoir fiscal : vers un modèle latin d'autonomie », *Archives de Philosophie du Droit. Paris* 2002, 46, pp. 33-38.
102. BLANLUET, Gauthier, « Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'union européenne », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 12, pp. 21-28.
103. BLANQUET, Marc, « L'Union européenne en tant que système de solidarité : la notion de solidarité européenne » in *Solidarité(s) : Perspectives juridiques*, sous la dir. de Maryvonne HECQUARD-THÉRON, Presses de l'université des sciences sociales de Toulouse, Toulouse, 2009, pp. 155-195.
104. BLANQUET, Marc et Daniel FASQUELLE, « Politiques intérieures » in *Annuaire de droit européen 2009*, sous la dir. de Claude BLUMAN et Fabrice PICOD, VII, Bruylant, Bruxelles, 2012, pp. 359-394.
105. BLUMANN, Claude, « Citoyenneté européenne et déficit démocratique » in *La citoyenneté européenne*, sous la dir. de Christian PHILIP et Panayotis SOLDATOS, Université de Montréal, Montréal, 2000, p. 227.
106. BOISSEININ, Angélique, « La nécessaire réforme du système des ressources propres », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 51-66.
107. BOISSEININ, Angélique, « Le système budgétaire de l'UE à la lumière de ses modes de financement », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2020, n° 636, pp. 138-146.
108. BOMBOIS, Thomas, « La "discrimination à rebours" et son appréhension par la Cour constitutionnelle belge » in *Le droit de l'Union européenne et le juge belge*, sous la dir. de Nicolas CARIAT et Janek NOWAK, Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 388-396.
109. BONNEVILLE, François, « Réflexions sur la notion de justice fiscale », *Gestion & Finances Publiques* 2017, n° 3, pp. 61-69.
110. BORELLA, François, « Nationalité et citoyenneté » in *Citoyenneté et nationalité — Perspectives en France et au Québec*, sous la dir. de Dominique COLAS, Claude EMERI et Jacques ZYLBERBERG, PUF, Paris, 1991, pp. 209-230.
111. BOSNIAK, Linda, « Citizenship denationalized », *Indiana Journal of Global Legal Studies* 200, 7, pp. 447-509.
112. BOUDET, Jean-François, « Les compétences budgétaires du Parlement européen relèvent-elles d'une démarche constitutionnelle ? », *Les petites affiches* 2015, n° 116, pp. 65-77.

113. BOULOUIS, Jean, « A propos de la fonction normative de la jurisprudence. Remarques sur l'œuvre jurisprudentielle de la Cour de Justice des Communautés Européennes » *in Mélanges offerts à Marcel Waline : le juge et le droit public*, 1, LGDJ, Paris, 1974, pp. 149-162.
114. BOUTAYEB, Chahira, « Une recherche sur la place et les fonctions de l'intérêt général en droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen* 2003, 39, n° 4, pp. 587-614.
115. BOUTAYEB, Chahira, « De l'accès des citoyens inactifs de l'Union aux prestations d'assistance sociale des États membres d'accueil », *Revue de droit sanitaire et social* 2013, n° 6, pp. 1039-1049.
116. BOUVERESSE, Aude, « Article 6 - Droit de séjour jusqu'à trois mois » *in Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, sous la dir. de Anastasia ILIOPOULOU, Bruylant, Bruxelles, 2020.
117. BOUVIER, Michel, « Un quart de siècle de révolution des finances publiques », *Revue française de finances publiques* 1999, n° 68.
118. BOUVIER, Michel, « La question de l'impôt idéal », *Archives de philosophie de droit* 2002, 46.
119. BOUVIER, Michel, « Crise des finances publiques, crise d'un modèle politique et naissance de l'Etat intelligent », *Revue Française de Finances Publiques* 2009, n° 108, p. 69.
120. BOUVIER, Michel, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *Revue Française de Finances Publiques* 2010, n° 112, pp. V-VIII.
121. BOUVIER, Michel, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *Revue française de finances publiques* 2010, n° 112, pp. 25-44.
122. BOUVIER, Michel, « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs* 2014, 4, n° 151, pp. 27-34.
123. BOUVIER, Michel, « Le citoyen, la gouvernance financière publique et les mutations du politique », *Revue française de finances publiques* 2016, 135, pp. 9-13.
124. BOUVIER, Michel, « L'impôt sur le revenu : entre échange et solidarité ? », *Revue française de finances publiques* 2017, n° 140, pp. 235-246.
125. BOUVIER, Michel, « Le recours à l'impôt est inévitable : mais avec quelle légitimité ? », *Revue Française de Finances Publiques* 2021, n° 155, p. 213.
126. BOYER, Robert, « Réforme des procédures européennes et croissance », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, pp. 71-109.

127. BRAIBANT, Guy, « L'avenir de l'Etat » in *Études en l'honneur de Georges Dupuis*, Mélanges Dupuis, LGDJ, Paris, 1997, pp. 39-46.
128. BREHON, Nicolas-Jean, « L'impôt européen » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, 2004, pp. 161-180.
129. BREILLAT, Dominique, « La citoyenneté européenne », *Annales de Philosophie et des Sciences Humaines* 2007, 1, n° 23, pp. 131-141.
130. BRIBOSIA, Hervé, « Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses Etats membres », *Revue du Marché Unique* 1992, 4, pp. 165-188.
131. BROE, Luc De et Dorien BECKERS, « The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive : An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 3, pp. 133-144.
132. BROKELIND, Cécile, « Hirvonen. Income tax. No discrimination. Non-resident taxpayer is not subject to an overall tax burden greater than that placed on a resident taxpayer », *Highlights & Insights on European Taxation* 2016, n° 2, pp. 52-54.
133. BUCHANAN, James M., « Federalism and fiscal equity », *The American Economic Review* 1950, 40, n° 4, pp. 583-599.
134. BUISSON, Jacques, « Impôt et souveraineté », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, pp. 25-31.
135. BUISSON, Jacques, « La notion d'entrave fiscale », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, pp. 13-18.
136. BUREAU, Dominique et Paul CHAMPSAUR, « European economic integration : where do we stand », *American Economic Review* 1992, 82, n° 2, pp. 88-103.
137. BUREAU, Dominique et Paul CHAMPSAUR, « Fédéralisme budgétaire et unification économique européenne », *Revue de l'OFCE* 1992, 40, n° 40, pp. 87-99.
138. BUREAU, Dominique et Paul CHAMPSAUR, « Fiscal federalism and European economic unification », *The American Economic Review* 1992, 82, n° 2, pp. 88-92.
139. BURGESS, Michael, « Introduction : federalism and building the European Union », *Publius : The Journal of Federalism* 1996, 26, n° 4, pp. 1-16.
140. BURGESS, Michael, « Federalism » in *European Integration Theory*, sous la dir. de Antje WIENER et Thomas DIEZ, Oxford University Press, Oxford, 2009, pp. 25-43.

141. BURRI, T et B PIRKER, « La jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance. Chronique des arrêts. Arrêt "Rottmann c. Freistaat Bayern" », *Revue du droit de l'Union européenne* 2010, n° 3, pp. 651-654.
142. BUZELAY, Alain, « De la fragilité de l'État à celle de l'union sous l'angle de la politique économique », *Civitas Europa* 2012, n° 1, pp. 111-120.
143. BUZELAY, Alain, « La solidarité économique et financière en Europe : une valeur devenue précaire ? » in *Les valeurs communes dans l'Union européenne*, sous la dir. de Laurence POTVIN-SOLIS, 1<sup>re</sup> éd., Colloques Jean Monnet, Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 285-296.
144. CABANNES, Xavier, « La mise à disposition des ressources propres par les États membres » in *Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance*, sous la dir. de Michel BOUVIER, LGDJ, Paris, 2004, pp. 309-316.
145. CABANNES, Xavier, « Quelques remarques autour de la différenciation des rescrits et des rulings », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017, n° 1, pp. 9-17.
146. CABANNES, Xavier, « L'autonomie financière des collectivités territoriales après les récentes lois financières », *L'Actualité juridique. Droit administratif* 2018, n° 13, p. 720.
147. CAGIANO DE AZEVEDO, Raimondo, Angela PAPARUSSO et Mauro VACCARO, « Sovereignty and acquis communautaire : the new borders of the European Union », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, pp. 189-195.
148. CANIVET, Guy, « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les lois de transposition des directives communautaires », *European Review of Private Law* 2010, 18, n° 3.
149. CARIAT, Nicolas, « Le retrait de nationalité au regard du droit européen et international », *Journal des tribunaux / droit européen* 2010, n° 172, pp. 245-250.
150. CARLIER, Jean-Yves, « La citoyenneté européenne de proximité en marge de l'arrêt Shempp » in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, Bruxelles, 2006, pp. 169-188.
151. CARLIER, Jean-Yves, « Incola est. About European Citizenship » in *Migratierecht en rechtssociologie, gebundeld in Kees' studies. Migration Law and Sociology of Law, Collected Essays in honour of Kees Groenendijk*, sous la dir. de Anita BÖCKER et al., Wolf Legal Publishers, Nimègue, 2008, pp. 161-168.
152. CARLIER, Jean-Yves, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne », *Journal de droit européen (JDE)* 2015, 4, n° 218, p. 153.
153. CARLIER, Jean-Yves, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne », *Journal de droit européen* 2016, n° 1, pp. 153-159.



154. CARLIER, Jean-Yves et Gautier BUSSCHAERT, « La libre circulation des personnes dans l'Union européenne : malheur aux immobiles ? », *Reflets et perspectives de la vie économique* 2013, 52, n° 4, pp. 9-18.
155. CARPANO, Eric, « Les personnes physiques en droit européen, analyse comparée du droit européen des droits de l'homme et du droit communautaire », *ADE* 2005, pp. 7-31.
156. CARPANO, Eric, « L'interdiction des taxes d'effet équivalant à des droits de douanes dans l'Union européenne : bilan jurisprudentiel », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 2, pp. 216-224.
157. CARTOU, Louis, « La cour et une matière quelque peu sulfureuse : liberté de circulation et d'établissement et double nationalité », *Les petites affiches* 1993, n° 1, pp. 18-19.
158. CASTAGNÈDE, Bernard, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *Les Petites affiches* 2001, n° 86, pp. 4-13.
159. CASTAGNÈDE, Bernard, « Souveraineté fiscale et Union européenne », *Revue française de finances publiques* 2002, n° 80, pp. 53-60.
160. CAVALLINI, Joël, « Les libertés de circulation : marchandises, capitaux, prestation de services et établissement (juillet 2005 à juin 2006) », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2006, n° 502, pp. 613-624.
161. CEJIE, Katia, « Emigration Taxes-Several Questions, Few Answers : From Lasteyrie to National Grid Indus and Beyond », *Intertax* 2012, 40, pp. 382-399.
162. CELEBI, Huelya, « CCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income Taxation Dilemma within the EU, The », *EC Tax Review* 2013, 22, n° 6, pp. 289-298.
163. CHABELLARD, Frédéric et Laurent GUIHÉRY, « Chapitre 19. Contrainte budgétaire forte ou relâchée : revue théorique et expériences fédérales au Canada et en Allemagne » in *Le fédéralisme fiscal : leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck, Bruxelles, 2005, pp. 337-375.
164. CHALMERS, Damian, « The European redistributive state and a European law of struggle », *European Law Journal* 2012, 18, n° 5, pp. 667-693.
165. CHALTIEL, Florence, « Constitution et intégration économique européenne », *Les Petites Affiches* 2009, n° 111, pp. 8-19.
166. CHASSARD, Yves, « L'avenir de la protection sociale en Europe », *Droit social* 1997, n° 6, pp. 634-639.
167. CHAVAGNEUX, Christian, « Apple : comment l'Europe veut récupérer ses impôts », *Esprit* 2016, n° 11, pp. 7-10.

168. CHEROT, Jean-Yves, « La Cour de justice de l'Union Européenne, en grande chambre, donne à la Commission les moyens de mieux lutter au titre des aides d'Etat contre la concurrence fiscale dommageable (CJUE, 15 novembre 2011, Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 et C-107/09) », *Concurrences* 2012, n° 1, pp. 229-242.
169. CHICOT, Pierre-Yves, « La citoyenneté entre conquête de droits et droits à conquérir », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2005, n° 1, pp. 213-240.
170. CHICOT, Pierre-Yves, « La citoyenneté entre conquête de droits et droits à conquérir », *Revue du droit public* 2005, 1, pp. 213-227.
171. CLAES, Monica, « Van Gend en Loos, de autonomie van de Europese rechtsorde en het leerstuk van de rechtstreekse werking », *Ars Aequi* 2010, pp. 122-125.
172. CNOSSEN, Sijbren, « Tax policy in the European Union : a review of issues and options », *FinanzArchiv/Public Finance Analysis* 2001, 58, n° 4, pp. 466-558.
173. COHEN, Antonin, « Le plan Schuman de Paul Reuter entre communauté nationale et fédération européenne », *Revue française de science politique* 1998, n° 5, pp. 645-663.
174. COLLET, Martin, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'Etat : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire ? », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2009, n° 5, pp. 1311-1340.
175. COLLET, Martin, « Le Conseil constitutionnel et les discriminations à rebours en matière fiscale », *La Semaine juridique. Édition générale* 2016, 13, pp. 634-637.
176. COLLIGNON, Stefan, « Le fédéralisme budgétaire dans la zone euro » in *Quel budget européen à l'horizon 2013 ? Moyens et politiques d'une Union élargie*, sous la dir. de Maxime LEFEBVRE, La documentation française, Paris, 2004, pp. 141-160.
177. CONSTANTINESCO, Vlad, « Le financement de l'Union européenne : contributions nationales ou impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, pp. 1079-1084.
178. CORDEWENER, Axel, « Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation : Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives ? », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 2, pp. 60-66.
179. COSTA, Olivier, « Les citoyens et le droit communautaire : les usages élitaires des voies de recours devant les juridictions de l'union », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, pp. 99-118.
180. COSTA, Olivier, « Que peut le Parlement européen ? », *Pouvoirs* 2014, n° 149, pp. 77-89.

181. COSTA, Olivier, « Article 39. Droit de vote et d'éligibilité aux élections au Parlement européen » *in* sous la dir. de Fabrice PICOD, Cecilia RIZCALLAH et Sébastien VAN DROOGHENBROECK, 2<sup>e</sup> éd., *Droit de l'Union européenne – Textes et commentaires*, Bruylant, Bruxelles, 2019, pp. 967-991.
182. COSTA, Olivier, « Des listes transnationales au Parlement européen ? », *Revue des affaires européennes* 2021, n° 3, pp. 479-490.
183. COSTA, Olivier et Paul MAGNETTE, « Idéologies et changement institutionnel dans l'Union européenne. Pourquoi les gouvernements ont-ils constamment renforcé le Parlement européen ? », *Politique européenne* 2003, 1, n° 9, pp. 49-75.
184. COUDRAY, Ludovic, « Chapitre X. - La transparence et l'accès aux documents » *in* *Traité de droit administratif européen*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY et Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, 2<sup>e</sup> éd., *Droit administratif*, Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 699-712.
185. CRÉPEY, Edouard, « Réflexion sur la jurisprudence Metro Holding », *Revue de droit administrative* 2016, n° 80.
186. CROUY CHANEL, Emmanuel de, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz* 2002, 46, pp. 39-77.
187. CROUY-CHANEL, Emmanuel de, « Les limites aux compétences du pouvoir législatif en matière fiscale », *Revue internationale de droit comparé* 2006, 58, n° 2, pp. 643-655.
188. CROUY-CHANEL, Emmanuel de, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, pp. 15-26.
189. CROUY-CHANEL, Emmanuel de, « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs* 2014, n° 4, pp. 5-14.
190. CURSOUX-BRUYÈRE, Sandrine, « Le sentiment d'appartenance à l'Union européenne ; une citoyenneté à redéfinir », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2021, n° 644, pp. 8-17.
191. D'OLIVEIRA, Hans Ulrich Jessurun, « Union citizenship : pie in the sky ? » *in* *A citizens' Europe : in search of a new order*, sous la dir. de Allan ROSAS et Esko ANTOLA, Sage, New York, 1995, pp. 58-84.
192. DE BROE, Luc, Axel CORDEWENER et Kenneth VYNCKE, « Towards a simpler, more robust and efficient VAT system by levying VAT at EU level », *International VAT monitor* 2011, 4, n° 22, pp. 242-248.

193. DE FRÉMINET, Patrick, « L'Europe et la concurrence fiscale », *Revue d'économie financière* 2007, pp. 45-59.
194. DEBOS, Olivier, « Adaptation européenne des législations nationales et système juridique étatique : quelle alchimie ? », *Les Petites affiches* 2004, n° 198, pp. 6-17.
195. DEHEM, Roger, « Le Fédéralisme allemand et son organisation fiscale », *Actualité Économique* 1956, 32, n° 1, p. 99.
196. DELALANDE, Nicolas, « Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. », *Revue d'histoire moderne et contemporaine* 2009, n° 2, pp. 135-163.
197. DELALANDE, Nicolas, « Le pacte fiscal est-il républicain ? » in *Une contre-histoire de la IIIe République*, sous la dir. de Marion FONTAINE, Frédérique MONIER et Christophe PROCHASSION, La découverte, Paris, 2013, pp. 272-284.
198. DELALANDE, Nicolas, « Le retour des révoltes fiscales ? », *Pouvoirs* 2014, n° 4, pp. 15-25.
199. DELAUNAY, Benoît, « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Revue de droit fiscal* 2009, n° 12-13.
200. DELAUNAY, Benoît, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 126, pp. 51-61.
201. DELAUNAY, Benoît, « La planification fiscale agressive en droit fiscal de l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2015, n° 2, p. 237.
202. DELAUNAY, Benoît, « Les conséquences juridiques de l'adoption de la proposition de directive CbCR public », *Revue de Droit Fiscal* 2017, n° 36.
203. DELEMOTTE, Bernard, « Le droit de vote des étrangers en France », *Migrations Société* 2007, n° 6, pp. 205-217.
204. DELGADO, Francisco J., Jaume FREIRE-GONZÁLEZ et Maria J. PRESNO, « Environmental taxation in the European Union : Are there common trends ? », *Economic Analysis and Policy* 2022, 73, pp. 670-682.
205. DELOCHE-GAUDEZ, Florence et François VERGNIOLLE DE CHANTAL, « Citoyenneté et fédéralisme aux États-Unis et en Europe », *Critique internationale* 2003, n° 21, pp. 118-120.
206. DÉLOYE, Yves, « De la citoyenneté stato-nationale à la citoyenneté européenne : quelques éléments de conceptualisation », *Swiss Political Science Review* 1998, 4, n° 4, pp. 169-194.

207. DELRUELLE, Édouard, « État social, démocratie et construction européenne. Pour une citoyenneté sociale européenne », *Revue Française d'Histoire des Idées Politiques* 2016, n° 1, pp. 65-85.
208. DENIL, Frédérique, Michel MIGNOLET et Marie-Eve MULQUIN, « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements », Français in *Le fédéralisme fiscal - Leçons de la théorie économique et expérience de quatre Etats fédéraux*, sous la dir. de Michel MIGNOLET, De Boeck Université, 2005, pp. 11-23.
209. DESRAMEAUX, Alexandre, « Quelques remarques politico-juridiques sur la théorie du fédéralisme fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, pp. 28-40.
210. DIBOUT, Patrick, « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs », *Droit Fiscal* 1990, 49, p. 1655.
211. DIBOUT, Patrick, « L'Europe et la fiscalité directe », *Les Petites Affiches* 1998, n° 153, p. 23.
212. DIBOUT, Patrick, « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux », *Droit fiscal* 2000, 42, p. 1365.
213. DIBOUT, Patrick, « La portée fiscale des libertés fondamentales de circulation (personnes, services, capitaux) », *Gazette du palais* 2003, n° 352, pp. 18-27.
214. DIOP, Pathé, « La souveraineté, pierre d'achoppement pour une fédération politique européenne », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, pp. 63-71.
215. DONY, Marianne, « Rulings fiscaux et règles relatives aux aides d'État : quels enseignements tirer des arrêts Fiat et Starbucks ? », *Cahiers de droit européen* 2020, 56, n° 1, pp. 133-175.
216. DORD, Olivier, « Systèmes juridiques nationaux et cours européennes : de l'affrontement à la complémentarité ? », *Pouvoirs* 2001, n° 1, pp. 5-18.
217. DOS SANTOS, António Carlos, « Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne », *Revue internationale de droit économique* 2004, 18, n° 1, pp. 9-45.
218. DOWNES, Tony, « Market citizenship : functionalism and fig-leaves » in *Citizenship and governance in the European Union*, sous la dir. de Richard BELLAMY et Alex WARLEIGH, Continuum, Londres, 2001, pp. 93-106.
219. DREZET, Vincent, « Pour l'impôt. Mieux d'impôt, voilà l'enjeu ! », *Pouvoirs* 2014, n° 4, pp. 35-45.

220. DUBOUIS, Louis, « Citoyenneté européenne et droits fondamentaux de la personne » in *L'intégration européenne au XXI<sup>e</sup> siècle. En hommage à Jacques Bourrinet*, Monde européen et international, La documentation française, Paris, 2004, pp. 87-.
221. DUBOUT, Edouard, « L'échec de la citoyenneté européenne ? Les mutations d'une citoyenneté complexe en période de crise identitaire », *Jus politicum* 2017, n° 18.
222. DUCHESNE, Sophie, « Citoyenneté, nationalité et vote : une association perturbée », *Pouvoirs* 2007, n° 1, pp. 71-81.
223. DUCLERCQ, Jean-Baptiste, « L'identification de la fonction réelle de l'impôt : une gageure ? », *La semaine juridique administrations et collectivités territoriales* 2015, n° 51-52.
224. DUSSART, Vincent, « Solidarité et fiscalité » in *Solidarité(s) : perspectives juridiques. Actes de colloques de l'IFR n°6*, sous la dir. de Maryvonne HECQUARD-THÉRON, LGDJ, Paris, 2009, pp. 243-253.
225. DUSSART, Vincent, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique* 2012, n° 4, pp. 1085-1091.
226. DUSSART, Vincent, « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs* 2014, n° 4, pp. 57-69.
227. DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, Jacqueline, « Droit au juge, accès à la justice européenne », *Pouvoirs* 2001, n° 1, pp. 123-141.
228. EDWARDS, Jeremy et Michael KEEN, « Tax competition and Leviathan », *European Economic Review* 1996, 40, n° 1, pp. 113-134.
229. EICHENGREEN, Barry, « Is Europe an optimum currency area ? » in *The European Community after 1992*, Springer, Berlin, 1992, pp. 138-161.
230. ELEFThERIADIS, Pavlos, « The Content of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, pp. 777-796.
231. ELGSTRÖM, Ole et Christer JÖNSSON, « Negotiation in the European Union : bargaining or problem-solving ? », *Journal of European Public Policy* 2000, 7, n° 5, pp. 684-704.
232. EMERSON, Michael, « The finances of the European Community : A case study in embryonic fiscal federalism » in *The political economic of fiscal federalism*, sous la dir. de Wallace E. OATES, Lexington, Washington DC, 1977, pp. 129-169.
233. ENGLMAIR, Vanessa E., « The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation » in *Introduction to European Tax Law : Direct Taxation*, sous la dir. de Michael LANG et al., 4<sup>e</sup> éd., Spiramus, Londres, 2016, pp. 52-53.

234. EPINEY, Astrid, « L'arrêt Van Gend en Loos et la citoyenneté de l'Union » in *50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos : 1963-2013. Actes du colloque, Luxembourg, 13 mai 2013*, Office des publications de l'Union européenne, 2013, pp. 135-154.
235. ERHEL, Christine et Bruno PALIER, « L'Europe sociale : entre modèles nationaux et coordination européenne », *Revue d'économie politique* 2005, 115, n° 6, pp. 677-703.
236. ESCAUT, Pierre, « La transparence fiscale : nouvelle contrainte ou opportunité ? », *Revue de Droit Fiscal* 2016, n° 30-35.
237. EUZÉBY, Alain, « L'inclusion sociale, objectif majeur pour l'Union européenne », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2004, n° 478, pp. 306-311.
238. EUZÉBY, Chantal, « L'individualisation/universalisation des droits à la protection sociale, un processus en marche dans l'Europe continentale », *Revue française des affaires sociales* 2018, n° 4, pp. 149-172.
239. EVANS, Andrew C., « European citizenship : A novel concept in EEC law », *The American Journal of Comparative Law* 1984, pp. 679-715.
240. EVERSON, Michelle, « The Legacy of the Market Citizen. In New Legal Dynamics of European Union » in sous la dir. de Jo SHAW et Gilian MORE, 1<sup>re</sup> éd., Oxford University Press, Oxford, 1995, pp. 73-89.
241. EVERSON, Michelle, « A Very Cosmopolitan Citizenship ; but Who Pays the Price ? » in *Empowerment and Disempowerment of the European Citizen*, sous la dir. de Micheal DOUGAN, Niamh NIC SHUIBHNE et Eleanor SPAVENTA, 1<sup>re</sup> éd., Modern studies in european law, Hart Publishing, Oxford, 2012, pp. 145-167.
242. FABBRINI, Federico, « The political side of EU citizenship in the context of EU federalism » in *EU Citizenship Rights Shaping EU Federalism*, sous la dir. de Dimitry KOCHENOV, Oxford University Press, Oxford, 2015, pp. 216-221.
243. FABBRINI, Federico, « The Principle of Subsidiarity » in *Oxford Principles of European Union Law*, sous la dir. de Takis TRIDIMAS et Robert SCHÜTZE, Oxford University Press, Oxford, 2016, pp. 221-242.
244. FEIX, Marc, « Subsidiarité, proportionnalité et construction européenne : Essai de généalogie des principes », *Revue d'éthique et de théologie morale* 2011, n° 267, pp. 59-70.
245. FERAL, Pierre-Alexis, « Le principe de subsidiarité dans l'Union européenne », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 1996, 1, pp. 203-240.
246. FERAL, Pierre-Alexis, « Le principe de subsidiarité après le Traité d'Amsterdam », *RRJ* 1998, 74, pp. 1063-1082.

- 
247. FERGUSON, David, « No Taxation Without Representation !!!(and only if both can be within the bounds of our legislative control) », *Fairmount Folio : Journal of History* 2011, 13.
248. FÉRIEL, Louis, « Le législateur et le principe d'égalité devant les charges publiques. - O tempora, o mores... », *Droit fiscal* 2013, 22, pp. 299-300.
249. FERNANDES, Sofia, « L'accès aux prestations sociales pour les citoyens mobiles de l'Union européenne : "tourisme" ou fantasme? », *Policy Paper* 2016, 168, pp. 1-28.
250. FERRAIUOLO, Patrice, « Vers un État fédéral européen face aux défis majeurs en Europe aujourd'hui », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2017, n° 612, pp. 559-569.
251. FERRY, Jean-Marc, « Dépasser le «malaise européen» : la voie cosmopolitique de l'intégration européenne », *Raison publique* 2007, n° 7, pp. 11-43.
252. FINES, Francette, « L'association des parlements nationaux au contrôle du principe de subsidiarité », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2012, n° 556, pp. 192-196.
253. FITOUSSI, Jean-Paul, « L'avenir de l'Europe : l'ambition d'un autre contrat social », *Revue de l'OFCE* 2000, n° 75, pp. 165-182.
254. FONBAUSTIER, Laurent, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *Archives de philosophie du droit* 2002, pp. 82-83.
255. FOSSUM, John Erik, « European federalism : Pitfalls and possibilities », *European Law Journal* 2017, 23, n° 5, pp. 361-379.
256. FOSSUM, John Erik et Markus JACHTENFUCHS, « Federal challenges and challenges to federalism. Insights from the EU and federal states », *Journal of European Public Policy* 2017, 24, n° 4, pp. 467-485.
257. FOUQUET, Oliver, « La discrimination à rebours : nouvel outil de contrôle du Conseil constitutionnel? », *Etudes-fiscales-internationales.com* 2016, p. 2.
258. FOUQUET, Olivier, « Jurisprudence fiscale : L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge », *La Revue administrative* 2002, 55, n° 325, pp. 55-57.
259. FOUQUET, Olivier, « L'administration fiscale a-t-elle les moyens juridiques de lutter contre la fraude «carrousel» à la TVA intracommunautaire? », *Revue administrative* 2006, 59, n° 349, pp. 44-47.
260. FOUQUET, Olivier, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 2011, n° 33, pp. 7-13.



261. FOUQUET, Olivier, « La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 6, pp. 5-7.
262. FOURNIER, Alice, « L'éternel retour de la taxe européenne sur les transactions financières », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 44-50.
263. FRANCK, David, « La citoyenneté de l'Union, statut fondamental des ressortissants des Etats membres », *Revue trimestrielle de droit européen* 2003, n° 3, pp. 561-578.
264. FREMINET, Patrick de, « A défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », *Les Petites affiches* 2002, n° 97, p. 41.
265. FREMINET, Patrick de, « La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », *Revue de Droit fiscal* 2007, n° 27.
266. FROMAGE, Diane, « La transposition des directives européennes et ses conséquences sur l'équilibre des pouvoirs nationaux-Regards croisés sur l'Allemagne, l'Espagne et l'Italie », *Revue de l'Union européenne* 2017, n° 612, pp. 551-558.
267. FROMONT, Michel, « Le principe de proportionnalité », *AJDA* 1995, n° spécial, pp. 155-166.
268. GAMBARO, Edoardo, « The crucial role of the notion of state aid in the european union case law » in *Antitrust between EU Law and national law*, sous la dir. de Enrico Adriano RAFFAELLI, 1<sup>re</sup> éd., Union des avocats européens, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 103-129.
269. GARCÍA PRATS, Alfredo, « Revisiting “Schumacker”. Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct Taxation » in *Allocating Taxing Powers within the European Union*, sous la dir. de Isabelle RICHELLE, Wolfgang SCHÖN et Edoardo TRAVERSA, Springer, Berlin, 2013, pp. 1-42.
270. GAUTIER, Marie, « Les discriminations à rebours, une espèce à protéger » in *La non-discrimination entre les européens*, sous la dir. de Francette FINES, Catherine GAUTHIER et Marie GAUTIER, Pedone, Paris, 2012, pp. 145-160.
271. GAZIN, Fabienne, « Droit aux prestations sociales », *Europe* 2015, n° 1, pp. 16-17.
272. GENESTE, Bernard et Claire VANNINI, « Fiscalité et concurrence : une problématique renouvelée par le droit des aides d'Etat ? », *Concurrences* 2009, n° 3, pp. 69-77.
273. GEORGOPOULOS, Théodore, « La citoyenneté fiscale européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, 57, n° 2, pp. 471-527.
274. GERMAIN, Jérôme, « La citoyenneté financière dans la philosophie politique de Habermas », *Gestion Finances Publiques* 2020, n° 6, pp. 84-90.

275. GORDON, Roger H., « An optimal taxation approach to fiscal federalism », *The Quarterly Journal of Economics* 1983, 98, n° 4, pp. 567-586.
276. GOUDAPPEL, Flora, « From national citizenship to European Union citizenship; The re-invention of citizenship? » in *Citoyenneté dans l'Union européenne*, LXXXV, Bibliothèque de droit public européen, Esperia, Milan, 2006, pp. 21-24.
277. GOULARD, Sylvie et Mario NAVA, « Un financement plus démocratique du budget européen : un défi pour la Convention européenne », *Revue française de finances publiques* 2002, n° 80, pp. 31-52.
278. GOZI, Sandro, « La Conférence sur l'avenir de l'Europe—Analyse juridique de la plus grande expérience démocratique du continent », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2022, n° 1, pp. 171-189.
279. GRAAF, Arnaud De et Klaas-Jan VISSER, « ATA Directive : Some Observations Regarding Formal Aspects », *EC Tax Review* 2016, 25, n° 4, pp. 199-210.
280. GRIBNAU, J.L.M., « Equality, consistency, and impartiality in tax legislation » in *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation*, sous la dir. de J.L.M. GRIBNAU, Netherlands : Kluwer Law International, La Haye, 2003, pp. 7-32.
281. GRIMM, Dieter, « Sovereignty in the European Union » in *Constitutional Sovereignty and Social Solidarity in Europe*, sous la dir. de Johan VAN DER WALT et Jeffrey ELLSWORTH, Luxembourg Legal Studies, Nomos, Baden-Baden, 2015, pp. 39-54.
282. GRIMM, Dieter et Olivier BEAUD, « Démocratie européenne : les raisons de la défiance », *Esprit* 2015, n° 7, pp. 83-94.
283. GROOT, Gerard-René de et Anja SELING, « Decision of 2 March 2010, Case C-135/08, Janko Rottman v. Freistaat Bayern - Case Note II - The consequences of the Rottmann judgment on Member State autonomy-The European Court of Justice's avant-gardism in nationality matters », *European Constitutional Law Review* 2011, 7, n° 1, pp. 150-160.
284. GRUBER, Annie, « Les perspectives d'avenir de l'Union européenne : analyses et réflexions », *Les Petites affiches* 2000, n° 203.
285. GRUBER, Annie, « La citoyenneté européenne : sa fonction dans le fonctionnement des institutions », *Les petites affiches* 2005, n° 135, pp. 4-8.
286. GUÉRY, Alain, « Les finances de la monarchie française sous l'Ancien Régime », *Annales. Histoire, Sciences Sociales* 1978, 33, n° 2, pp. 216-239.
287. GUILLOUD, Laetitia, « Le Parlement européen et la démocratie », *Les Petites Affiches* 2009, n° 116, pp. 21-32.

288. GUILLOUD-COLLIAT, Laetitia, « Le Parlement européen et la démocratie : pléonasme ou oxymore ? », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2021, n° 650, pp. 407-412.
289. GUILMAIN, Antoine, « Sur les traces du principe de proportionnalité : une esquisse généalogique », *Revue de droit de McGill* 2015, 61, pp. 87-137.
290. GUTMANN, Daniel, « Du droit à la philosophie de l'impôt », *Archives de philosophie du droit* 2002, n° 46, pp. 7-13.
291. GUTMANN, Daniel, « Pluralisme et fiscalité », *Archive de philosophie du droit* 2005, pp. 243-250.
292. GUTMANN, Daniel, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire* 2009, 4, n° 128, pp. 973-980.
293. GUTMANN, Daniel, « Les instruments non fiscaux de lutte contre l'évasion fiscale. Réflexions sur la responsabilité sociale des entreprises », *Revue française de finances publiques* 2010, n° 110, pp. 57-69.
294. GUTMANN, Daniel, « Chapitre 6. France » in *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, sous la dir. de Karen B BROWN, 12, *Ius gentium, Comparative Perspectives on Law and Justice*, Springer, Berlin, 2011, pp. 131-148.
295. GUTMANN, Daniel, « La double imposition : problèmes contemporains », *Revue de droit fiscal* 2011, n° 9.
296. GUTMANN, Daniel, « Les enjeux de l'ACCIS pour les groupes français », *Revue de droit fiscal* 2012, n° 47.
297. GUTMANN, Daniel et Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, « CC(C)TB and International Taxation », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 5, pp. 233-245.
298. GUTMANN, Daniel et al., « The impact of ATAD on domestic systems : a comparative survey », *European taxation* 2017, 57, n° 1, pp. 2-20.
299. HABERMAS, Jürgen, « Citoyenneté et identité nationale. réflexions sur l'avenir de l'Europe » in *L'Europe au soir du siècle*, sous la dir. de Jacques LENOBLE et Nicole DEWANDRE, 1<sup>re</sup> éd., Philosophie, Esprit, Paris, 1992, pp. 17-38.
300. HABERMAS, Jürgen, « The crisis of the European Union in the light of a constitutionalization of international law », *European Journal of International Law* 2012, 23, n° 2, pp. 335-348.
301. HAILBRONNER, Michaela et Sara IGLESIAS SANCHEZ, « The European Court of Justice and Citizenship of the European Union : new developments towards a truly fundamental status », *ICL Journal* 2011, 5, n° 4, pp. 498-537.

- 
302. HAMONIC-GAUX, Anne-Gaël, « Les sources européennes du nouveau civisme fiscal : l'adoption d'un Code européen du contribuable », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 271-284.
303. HANF, Dominik, « 'Reverse Discrimination' in EU Law : Constitutional Aberration, Constitutional Necessity, or Judicial Choice ? », *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 2011, 18, n° 1-2, pp. 29-61.
304. HANSEN, Randall, « A European citizenship or a Europe of citizens? Third country nationals in the EU », *Journal of Ethnic and Migration Studies* 1998, 24, n° 4, pp. 751-768.
305. HEISENBERG, Dorothee, « The institution of 'consensus' in the European Union : Formal versus informal decision-making in the Council », *European Journal of Political Research* 2005, 44, n° 1, pp. 65-90.
306. HEMERY, Marie, « L'inclusion difficile mais envisagée de la fiscalité dans le financement du budget européen : le plan de relance ultime impulsion vers la création d'un impôt européen ? », *Revue de droit Fiscal* 2021, n° 6, pp. 28-36.
307. HERLIN, Antoine, « Pour une clarification de la contributivité de la protection sociale », *Economie prevision* 2018, n° 1, pp. 121-129.
308. HERTZOG, Robert, « L'avenir du pouvoir financier du Parlement : miroir des ombres ou garant de l'équilibre du «Gouvernement général » in *L'exercice du pouvoir financier du parlement; Théorie, pratique et évolution*, sous la dir. de Loic PHILIP, PUAM, Marseille, 1996, pp. 121-145.
309. HERTZOG, Robert, « La longue marche vers l'Union économique et monétaire », *Revue de Droit fiscal* 1997, n° 112, pp. 21-40.
310. HERTZOG, Robert, « Réflexions sur le fédéralisme financier : modèle ou méthode pour les systèmes composés ? », *Revue française de finances publiques* 2002, n° 80, pp. 85-102.
311. HERTZOG, Robert, « La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante », *Revue de Droit fiscal* 2006, n° 24.
312. HERTZOG, Robert, « Finances publiques et fédéralisme » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, pp. 471-475.
313. HERVOUËT, François, « La directive : Janus juridique parfait ou imparfait ? », *Revue de l'Union Européenne* 2011, n° 548, pp. 291-298.

314. HERZOG, Bodo et Minjae CHOI, « Policy Rules in the Economic and Monetary Union », *Intereconomics* 2017, 52, n° 1, pp. 51-56.
315. HILTUNEN, Anna, « Le contrôle de l'accès aux prestations sociales pour les citoyens européens démunis à la suite des arrêts Dano, Alimanovic et Garcia-Nieto », *Informations sociales* 2016, 3, n° 194, pp. 96-101.
316. HISPALIS, Georges, « L'arme fiscale tactique », *Pouvoirs* 1982, n° 23, pp. 69-79.
317. HODGES, Michael D, « Activities in the European Community towards Unifying Taxation and the Elimination of Quantitative Restrictions », *Journal of International Law & Practice* 1994, 3, p. 185.
318. HÖGENAUER, Anna-Lena, « The Principle of Subsidiarity after Lisbon : Towards a Sustainable System of EU Multi-Level Governance » in *EU Beyond the Crisis. A Debate on Sustainable Integrationism*, sous la dir. de Nikolaos PAPAΚOSTAS et Nikolaos PASAMITROS, Ibidem Verlag, Hannover, 2016.
319. HOOGENBOOM, Alexander, « In search of a rationale for the EU citizenship jurisprudence », *Oxford Journal of Legal Studies* 2014, 35, n° 2, pp. 301-324.
320. HOUSER, Matthieu, « La fédéralisation du budget de l'Union européenne », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2009, n° 4, pp. 681-701.
321. HOUSER, Matthieu, « La place du Parlement européen dans les négociations budgétaires 2014-2020 », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 125, pp. 99-109.
322. HUGOUNENQ, Réjane, Jacques LE CACHEUX et Thierry MADIÈS, « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », *Revue de l'OFCE* 1999, 70, n° 1, pp. 63-109.
323. HURRELMANN, Achim, « Demoi-cratic citizenship in Europe : an impossible ideal ? », *Journal of European Public Policy* 2015, 22, n° 1, pp. 19-36.
324. IDOT, Laurence, « Un petit pas vers une fiscalité commune des entreprises », *Revue Europe* 2021, n° 6.
325. ILIOPOULOU, Anastasia, « Citoyenneté européenne et principe de non-discrimination », *Revue des affaires européennes* 2011, n° 1, pp. 51-59.
326. ILIOPOULOU, Anastasia, « The Transnational Character of Union Citizenship » in *Empowerment and disempowerment of the European citizen*, sous la dir. de Dougan MICHAEL, Niamh NIC SHUIBHNE et Eleanor SPAVENTA, Modern studies in European law, Hart Publishing, Oxford, 2012, pp. 15-35.

- 
327. ILIOPOULOU, Anastasia, « Chapitre VI. - Le principe d'égalité et de non-discrimination » in *Traité de droit administratif européen*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY et Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, 2<sup>e</sup> éd., Droit administratif, Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 595-623.
328. ILIOPOULOU, Anastasia, « Citoyenneté de l'Union, mobilité et intégration dans l'espace européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 29-38.
329. ILIOPOULOU, Anastasia, « Deconstructing the former edifice of Union citizenship ? The Alimanovic judgment », *Common Market Law Review* 2016, 53, n° 4, pp. 1007-1035.
330. ILIOPOULOU, Anastasia, « Citoyenneté de l'Union et accès des inactifs aux prestations sociales dans l'Etat d'accueil » in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, sous la dir. de Laure CLÉMENT-WILZ, 1<sup>re</sup> éd., Collection droit de l'Union européenne - Monographies, Bruylant, Bruxelles, 2019, pp. 315-334.
331. ILIOPOULOU, Anastasia, « Article 7 - Droit de séjour de plus de trois mois » in *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, sous la dir. de Anastasia ILIOPOULOU, Bruylant, Bruxelles, 2020.
332. ISIDRO, Lola, « De la citoyenneté sociale au «tourisme social» », *Plein droit* 2014, n° 4, pp. 16-19.
333. JACOBS, Francis G., « Varieties of approach to treaty interpretation : with special reference to the Draft Convention on the Law of Treaties before the Vienna diplomatic conference », *The International and Comparative Law Quarterly* 1969, 18, n° 2, pp. 318-346.
334. JACOBS, Francis G., « Citizenship of the European Union—A legal analysis », *European Law Journal* 2007, 13, n° 5, pp. 591-610.
335. JACQUÉ, Jean-Paul, « Élections européennes : le refus des listes transnationales », *Revue trimestrielle de droit européen* 2018, 2, pp. 432-434.
336. JAN, Pascal, « L'exercice du pouvoir financier du Parlement. Théorie, pratique et évolution », *Les Petites Affiches* 1997, n° 34, pp. 22-23.
337. JAN, Pascal, « Du dialogue à la concurrence des juges », *Revue de droit public* 2017, n° 2, pp. 341-349.
338. JANN, Martin, « The Court of Justice of the European Communities and its impact on direct taxation », *EC tax review* 1996, 5, n° 4, pp. 160-160.
339. JARVENIC, Jean Pierre, « Le droit communautaire source du droit fiscal », *Droit fiscal* 1998, n° 50, pp. 1429-1435.

340. JAURÉGUIBERRY, Arnaud, « Les discriminations à rebours devant le juge national », *Revue trimestrielle de droit européen* 2017, 1, pp. 39-57.
341. JEANNARD, Sébastien, « La coordination de la lutte contre la fraude fiscale opérée par le droit de l'Union européenne », *Revue française de finances publiques* 2014, n° 127, pp. 141-150.
342. JOPPKE, Christian, « Transformation of citizenship : status, rights, identity », *Citizenship studies* 2007, 11, n° 1, pp. 37-48.
343. JUNGE, Kerstin, « Differentiated European Integration » in *European union politics*, sous la dir. de Michelle CINI, 2<sup>e</sup> éd., Oxford University Press, Oxford, 2007, pp. 391-404.
344. KALLERGIS, Andréas, « L'autonomie fiscale de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, pp. 587-597.
345. KALLERGIS, Andreas, « L'autonomie fiscale infra-étatique », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 1, pp. 19-27.
346. KAMLAGE, Jan-Hendrik et Patrizia NANZ, « Crisis and participation in the European Union : energy policy as a test bed for a new politics of citizen participation », *Global Society* 2017, 31, n° 1, pp. 65-82.
347. KANBUR, Ravi et Michael KEEN, « Jeux sans frontière : Tax competition and tax coordination when countries differ in size », *The American Economic Review* 1993, 83, n° 4, pp. 877-892.
348. KAPTEYN, Paul J. G., « Community Law and the Principle of Subsidiarity », *Revue des Affaires européennes* 1991, n° 2, pp. 35-43.
349. KAUFF-GAZIN, Fabienne, « Droits du citoyen et fiscalité directe », *Europe* 2005, n° 10, pp. 319-320.
350. KAYE, Tracy, « Direct Taxation in the European Union : From Maastricht to Lisbon », *Fordham International Law Journal* 2011, 35, pp. 1231-1259.
351. KELEMEN, R Daniel et Isabelle RICHEL, « Une gouvernance fédérale : mort et résurrection », *Pouvoirs* 2014, n° 149, pp. 135-149.
352. KENEN, Peter B., « The theory of optimum currency areas : an eclectic view » in *Essays in International Economics*, Princeton University Press, Princeton, 2019, pp. 163-182.
353. KEOHANE, O. Robert, « Hobbes's dilemma and institutional change in world politics : sovereignty in international society » in *Whose World Order : Uneven Globalization and the End of the Cold War*, sous la dir. de Hans-Henrik HOLM et Georg SORENSEN, Routledge, Milton Park, 1995, pp. 165-186.

354. KHILNANI, Sunil, « La société civile, une résurgence », *Critique internationale* 2001, 10, n° 1, pp. 38-50.
355. KIIVER, Philipp, « The Treaty of Lisbon, the national parliaments and the principle of subsidiarity », *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 2007, 15, n° 1, pp. 77-83.
356. KLEINER, Thibaut, « Modernization of State aid policy » in *Research Handbook on European State Aid Law*, sous la dir. de Erika SZYSZCZAK, Edward Elgar, Cheltenham, 2011, pp. 1-27.
357. KLETHI, Anne, « La prise en compte des stratégies agressives dans l'évaluation du respect par les entreprises des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance », *Cahier de fiscalité luxembourgeoise et européenne* 2022, 1, pp. 33-57.
358. KNOBBE-KEUK, Brigitte, « Case C-112/91, Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, Judgment of 26 of January 1993 », *Common Market Law Review* 1993, 30, n° 6, pp. 1229-1236.
359. KOCHENOV, Dimitry, « EU citizenship without duties », *European Law Journal* 2014, 20, n° 4, pp. 482-498.
360. KOFLER, Georg W. et Ruth MASON, « Double taxation : a European "switch in time ?" », *Columbia Journal of European Law* 2007, 14, n° 1, pp. 67-68.
361. KOLM, Serge-Christophe, « Liberté, justice et efficacité : distribution, impôts et transferts optimaux », *Revue économique* 2006, 57, n° 1, pp. 55-84.
362. KÖNIG, Thomas et Lars MÄDER, « Non-conformable, partial and conformable transposition : A competing risk analysis of the transposition process of directives in the EU15 », *European Union Politics* 2013, 14, n° 1, pp. 46-69.
363. KOURALEVA-CAZALS, Polina, « The importance of being effective. Soft law and hard law in the international tax system : a new design », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 1, pp. 45-56.
364. KOVAR, Robert, « L'ordre juridique communautaire », *Juris-classeur Europe*, n° 410.
365. LA FERIA, Rita de, « Blueprint for reform of VAT rates in Europe », *Intertax* 2014, 43, pp. 155-172.
366. LA ROSA, Stéphane de, « L'approfondissement de la gouvernance économique de l'Union et le sens de l'intégration », *Revue trimestrielle de droit européen* 2016, n° 3, pp. 513-536.
367. LA ROSA, Stéphane de, « L'élaboration des positions nationales dans le cadre du semestre européen », *Revue française d'administration publique* 2016, n° 2, pp. 531-543.



368. LA TORRE, Massimo, « Citizenship and social rights : a European perspective », *European University Institute Working paper* 1998, 2, n° 98.
369. LADRECH, Robert, « Europeanization of domestic politics and institutions : The case of France », *Journal of Common Market Studies* 1994, 32, n° 1, pp. 69-88.
370. LAFAILLE, Franck, « Évasion fiscale » in *Finances Publiques. Dictionnaire encyclopédique*, sous la dir. de Gilert ORSONI, 2<sup>e</sup> éd., Economica, Paris, 2017, pp. 438-439.
371. LAMASSOURE, Alain, « Le budget communautaire : instrument de la construction de l'Europe ? », *Les petites affiches* 2006, n° 229, pp. 17-20.
372. LAMASSOURE, Alain, « Vers un impôt européen ? L'Europe en quête d'un vrai budget », *Questions d'Europe* 2010, n° 164.
373. LAMASSOURE, Alain, « Un budget déconnecté de la politique européenne », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 21-33.
374. LAMBERT, Thierry, « L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français », *Les petites affiches* 2002, n° 117, pp. 17-18.
375. LAMBERT, Thierry, « De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne », *Revue Trimestrielle de Droit Commercial et de Droit Economique* 2009, n° 3, p. 517.
376. LAMBERT, Thierry, « Droit fiscal de l'Union européenne : les occasions manquées », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 4, pp. 485-493.
377. LANFRANCHI, Marie-Pierre, « Les notions de nationalité et citoyenneté interrogées par le droit international public » in *Nationalité et citoyenneté*, sous la dir. de Marie-Pierre LANFRANCHI, Olivier LECUCQ et Dominique NAZET-ALLOUHCE, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2012, pp. 39-63.
378. LANG, Michael, « Double Taxation and EC Law » in *Comparative fiscal fédéralisme. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, sous la dir. de Reuven S. Avi YONAH, James R Hines JR. et Michael LANG, 14, Kluwer Law International, La Haye, 2007, pp. 14-15.
379. LANG, Michael, « State aid and taxation : selectivity and comparability analysis » in *State Aid Law and Business Taxation*, sous la dir. de Isabelle RICHELLE, Wolfgang SCHON et Edouardo TRAVERSA, Springer, Berlin, 2016, pp. 27-38.
380. LARDY, Heather, « Citizenship and the Right to Vote », *Oxford journal of legal studies* 1997, 17, n° 1, pp. 75-100.

381. LARKING, Barry, « Kohll and Kohll-Schlesser. Pensioners' tax credit solely to taxpayers in possession of a tax deduction form constitutes a restriction to free movement of workers », *Highlights & Insights on European Taxation* 2016, n° 9, pp. 1229-1236.
382. LARRÈRE, Catherine, « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, n° 1, pp. 17-30.
383. LASHYN, Serhii, « The Aporia of EU Citizenship », *Liverpool Law Review* 2021, 42, n° 3, pp. 361-377.
384. LAYER, Fabrice, « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », *Les Petites Affiches* 2001, n° 238, pp. 12-18.
385. LE CACHEUX, Jacques, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Questions européennes - Rapport public du Conseil d'analyse économique* 2000, pp. 41-55.
386. LE CACHEUX, Jacques, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », *Idées économiques et sociales* 2008, n° 154, pp. 24-29.
387. LE CACHEUX, Jacques, « Mondialisation, intégration européenne, concurrence fiscale : faut-il réformer le fiscalité française ? » in *Cahiers français. Fiscalité et revenus*, sous la dir. de Olivia MONTEL-DUMONT, n° 343, La Documentation française, Paris, 2008.
388. LE GOAS, Soazig, « Le rôle de Cour de justice, de l'Union à la Fédération européenne » in *L'Union européenne, une Fédération plurinationale en devenir ?*, sous la dir. de Jean-Christophe BARBATO et Yves PETIT, 1<sup>re</sup> éd., Droit de l'Union européenne - Colloques, Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 275-296.
389. LECHEVALIER, Arnaud, « La protection sociale en Europe : la convergence par le marché », *L'Economie politique* 2002, n° 1, pp. 85-102.
390. LEHMANN, Etienne, Laurent SIMULA et Alain TRANNOY, « Tax me if you can ! Optimal nonlinear income tax between competing governments », *The Quarterly Journal of Economics* 2014, 129, n° 4, pp. 1995-2030.
391. LEHNING, Percy B., « European Citizenship : Between Facts and Norms », *Constellations* 1998, 4, n° 3, pp. 346-367.
392. LENAERTS, Koen, « L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », *Cahiers de droit européen* 1991, 27, n° 1/2, pp. 3-41.
393. LENAERTS, Koen, « The Law of the European Union and the Exercise by Regions of their Tax Powers » in *Fiscal Federalism in the European Union*, sous la dir. de Flemish Department of FINANCE et BUDGET, 1<sup>re</sup> éd., Larcier, Bruxelles, 2012, pp. 15-38.

394. LENAERTS, Koen et Stanislas ADAM, « La solidarité, valeur commune aux États membres et principe fédératif de l'Union européenne », *Cahiers de droit européen* 2021, n° 2, pp. 307-417.
395. LENAERTS, Koen et Ludovic BERNARDEAU, « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », *Cahiers de droit européen* 2007, n° 1, pp. 19-109.
396. LENAERTS, Koen et Patrick VAN YPERSELE, « Le principe de subsidiarité et son contexte : étude de l'article 3 B du traité CE », *Cahiers de Droit Européen* 1994, 1-2, pp. 3-85.
397. LEPOUTRE, Jules, « Les Etats membres peuvent-ils vendre la citoyenneté européenne ? », *Les Petites affiches* 2015, n° 19, pp. 6-13.
398. LEROY, Marc, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *European Journal of Sociology* 2003, 44, n° 2, pp. 213-244.
399. LEROY, Marc, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2016, n° 4, p. 516.
400. LEVOYER, Loïc, « Budget post covid-19 des États membres de l'Union européenne : comment préserver les générations futures ? », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2020, n° 4, pp. 183-200.
401. LEVOYER, Loïc, « Une programmation budgétaire européenne 2021-2027 marquée par la Covid-19 », *Revue du droit de l'Union Européenne* 2021, n° 4, pp. 191-206.
402. LEWIS, Jeffrey, « The methods of community in EU decision-making and administrative rivalry in the Council's infrastructure », *Journal of European public policy* 2000, 7, n° 2, pp. 261-289.
403. LHERNOULD, Jean-Philippe, « L'accès aux prestations sociales des citoyens de l'Union européenne », *Droit social* 2001, n° 12, pp. 1103-1107.
404. LIGER-BELAIR, Philippe, « Le «citoyen du monde» et l'évasion fiscale », *Politique et Sociétés* 2020, 39, n° 1, pp. 17-39.
405. LIRZIN, Franck, « Le fédéralisme budgétaire : un projet politique », *Commentaire* 2010, n° 3, pp. 807-810.
406. LOPEZ, Christian, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne », *Les Petites Affiches* 2000, n° 61, pp. 5-9.
407. LORD, Christopher, « An indirect legitimacy argument for a directly elected European Parliament », *European Journal of Political Research* 2017, 56, n° 3, pp. 512-528.
408. LOUIS, Jean-Victor, « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne » *in La solidarité dans l'Union européenne. Éléments constitutionnels et matériels*, sous la dir. de Chahira BOUTAYEB, Dalloz, Paris, 2011, pp. 107-124.

- 
409. LUBBIG, Thomas, « L'application de l'article 87 du traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'Etat communautaire ? », *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne* 2003, n° 465, pp. 124-128.
410. LUJA, Raymond, « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty ? », *EC Tax Review* 2016, 25, n° 5, pp. 312-324.
411. LUTOSTANSKA, Dorota, « Direct Taxation under Scrutiny », *Legal Issues of Economic Integration* 2006, 33, pp. 335-345.
412. MADIÈS, Thierry, « La concurrence fiscale entre collectivités territoriales. Concurrence fiscale et externalités horizontales et verticales : une grille de lecture des comportements stratégiques entre collectivités territoriales », *Regards croisés sur l'économie* 2007, n° 1, pp. 218-230.
413. MADIÈS, Thierry, Sonia PATY et Yvon ROCABOY, « Externalités fiscales horizontales et verticales », *Revue d'économie politique* 2005, 115, n° 1, pp. 17-63.
414. MAÏA, Jean, « La contrainte européenne sur la loi », *Pouvoirs* 2005, n° 3, pp. 53-71.
415. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « Les entraves fiscales "à l'entrée" et le principe communautaire de non-discrimination », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, pp. 19-40.
416. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 150, pp. 67-81.
417. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « La concurrence fiscale et sa régulation dans l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 2, pp. 218-225.
418. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « La construction de l'Europe fiscale et la citoyenneté de l'Union », *Revue des affaires européennes - Law & European affairs* 2011, n° 1, pp. 61-70.
419. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « Harmonisation fiscale européenne » in *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj : figures lyonnaises des finances publiques*, sous la dir. de Jean-Luc ALBERT, Editions L'Harmattan, Paris, 2012, pp. 271-272.
420. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « L'impôt européen », *Revue de l'OFCE* 2014, n° 3, pp. 149-160.
421. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « L'Union européenne et les décisions anticipées en matière fiscale », *Revue de droit fiscal* 2015, n° 27.

422. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « 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, pp. 28-40.
423. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « La Commission européenne publie un «paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale» » 2016, n° 49.
424. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « Aides d'État - L'identification des « paramètres pertinents pour établir la sélectivité » des avantages fiscaux », *Revue de droit fiscal* 2017, n° 26.
425. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « The Recovery of the Illegal Fiscal State Aids : Tax Less to Tax More », *EC Tax Review* 2017, 26, n° 2, pp. 75-88.
426. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII, De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* 2019, 2, pp. 60-68.
427. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « Les enjeux de l'affaire Apple après l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 15 juillet 2020 », *Revue de droit fiscal* 2020, n° 30-35.
428. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « La redevance numérique du plan "Next Generation EU" : le premier impôt européen se matérialise », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 37-43.
429. MAITROT DE LA MOTTE, Alexandre, « Les propositions de la Commission européenne pour la fiscalité des entreprises au XXIe siècle », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 21.
430. MALHERBE, Jacques, « De l'entraide à la coordination fiscale internationale » in *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, Bruylant, Bruxelles, 2002, pp. 287-304.
431. MALHERBE, Jacques et Dominique BERLIN, « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaires », *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, 31, n° 2, pp. 245-271.
432. MALOSSE, Henri, « Les systèmes de protection sociale : convergence oui, harmonisation non ! », *L'Observateur de Bruxelles* 2015, 2, n° 100, pp. 37-40.
433. MANCIAUX, Hélène, « L'introuvable citoyenneté de l'Union dans le projet de constitution pour l'Europe », *Europe* 2004, n° 4, pp. 3-6.
434. MANIGRASSI, Luca, « Vers une citoyenneté européenne fédérale ? Quelques réflexions sur l'arrêt «Zambrano» », *Revue du Droit de l'Union Européenne* 2011, n° 3, pp. 411-425.

- 
435. MANIN, Philippe, « Les effets des juridictions européennes sur les juridictions françaises », *Pouvoirs* 2001, n° 1, pp. 51-64.
436. MARCHESSOU, Philipe, « France » in *The Principle of Equality in European Taxation*, sous la dir. de Gerard T. K. MEUSSEN, 2, collection Eucotax, Kluwer Law International, La Haye, 1999, pp. 75-89.
437. MARION, Axel, « Une citoyenneté sans territoire ? », *Relations internationales* 2009, n° 139, pp. 65-72.
438. MARTI, Gaëlle, « Le brexit à l'aune de la citoyenneté européenne », *Revue du marché commun et de l'Union européenne* 2016, n° 602, pp. 533-536.
439. MARTI, Gaëlle, « Ce que l'Union européenne fait à l'État. Recherches sur l'incidence de l'appartenance à l'Union européenne sur les États-nations », *Civitas Europa* 2017, n° 38, pp. 317-335.
440. MARTIN, Denis in *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, sous la dir. de Anastasia ILIOPOULOU, Bruylant, Bruxelles, 2020.
441. MARTIN, Denis, « Article 24 - Égalité de traitement » in *Directive 2004/38 relative au droit de séjour des citoyens de l'Union européenne et des membres de leur famille. Commentaire article par article*, sous la dir. de Anastasia ILIOPOULOU, Bruylant, Bruxelles, 2020.
442. MARTIN, Denys, « Internal situations and the temptation of Pandora », *European Journal of Migration Law* 2008, 10, pp. 365-372.
443. MARTIN, Philippe, « La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux) : réflexion au regard du droit interne », *Revue de Droit fiscal* 2000, n° 44, p. 1444.
444. MARTIN, Sébastien, « L'identité de l'État dans l'Union européenne : entre «identité nationale» et «identité constitutionnelle» », *Revue française de droit constitutionnel* 2012, n° 3, pp. 13-44.
445. MARTUCCI, Francesco, « Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance, Traité instituant le mécanisme européen de stabilité. Le droit international public au secours de l'UEM », *Revue des affaires européennes* 2012, n° 4, pp. 717-731.
446. MARTUCCI, Francesco, « Le contrôle de l'exécution des dépenses dans le cadre constitutionnel de l'Union européenne », *Gestion & Finances Publiques* 2019, n° 6, pp. 131-139.

447. MARZO, Claire, « Vers une citoyenneté sociale européenne ? », *Revue de Droit social* 2007, pp. 218-224.
448. MARZO, Claire, « Le Parlement européen, rénovateur d'une citoyenneté politique par le vecteur d'une citoyenneté sociale ? », *Les Petites affiches* 2009, n° 116, pp. 77-80.
449. MASON, Ruth, « Citizenship Taxation », *Southern California Law Review* 2015, 89, pp. 169-227.
450. MASON, Ruth et Michael S. KNOLL, « What Is Tax Discrimination », *The Yale Law Journal* 2011, 121, pp. 1014-1116.
451. MATTHIEU, Bertrand, « Le Parlement européen face aux défis de la démocratie », *Petites affiches* 2009, n° 116, pp. 16-19.
452. MATTILA, Mikko, « Contested decisions : Empirical analysis of voting in the European Union Council of Ministers », *European Journal of Political Research* 2004, 43, n° 1, pp. 29-50.
453. MATTILA, Mikko et Jan-Erik LANE, « Why unanimity in the Council ? A roll call analysis of Council voting », *European Union Politics* 2001, 2, n° 1, pp. 31-52.
454. MCMAHON, Joe, Adam CYGAN et Erika SZYSZCZAK, « II. Eu Citizenship », *International & Comparative Law Quarterly* 2006, 55, n° 4, pp. 977-982.
455. MÉGIE, Antoine et Antoine VAUCHEZ, « Crise, crises et crisologie européenne », *Politique européenne* 2014, 44, n° 2, pp. 9-23.
456. MEHBOOB, Danish, « EU issues BEFIT proposal to replace deadlocked CCCTB », *International Tax Review* 2021.
457. MEHDI, Rostane, « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne* 2018, n° 621, pp. 496-506.
458. MEHROTRA, Ajay K., « Reviving fiscal citizenship », *Michigan Law Review* 2014, 113, pp. 943-972.
459. MEIER, Eric et Bénédicte AUBERT, « L'ACCIS : réalité proche ou projet trop ambitieux ? », *Revue de droit fiscal* 2011, n° 15.
460. MEIER, Eric et Thomas PERROT, « Les aides d'Etat comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Revue de Droit fiscal* 2002, n° 3, pp. 136-149.
461. MENÉNDEZ, Agustín José, « Which Citizenship ? Whose Europe ?—The Many Paradoxes of European Citizenship », *German Law Journal* 2014, 15, n° 5, pp. 907-933.

- 
462. MEUSSEN, Gerard, « The EU-fight against harmful tax competition : future developments », *EC Tax review* 2002, 11, n° 3.
463. MEYER-HEINE, Anne, « La participation des parlements au fonctionnement de l'Union européenne : quand la subsidiarité renforce la démocratisation de l'Union », *Droit et société* 2012, n° 1, pp. 31-46.
464. MICELI, Rossella, « The State Aid Framework in European Fiscal Integration » in *The Role of State Aid in the European Fiscal Integration*, Springer, 2022, pp. 57-107.
465. MICHEAU, Claire, « State aid and taxation in EU law » in *Research Handbook on European State Aid Law*, sous la dir. de Erika SZYSZCZAK, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2011, pp. 193-218.
466. MICHEL, Hélène, « La «société civile» dans la «gouvernance européenne» », *Actes de la recherche en sciences sociales* 2007, n° 1, pp. 30-37.
467. MICHEL, Jérôme, « L'expérience française de la justice fiscale », *Revue française de finances publiques* 2013, n° 124, pp. 123-128.
468. MICHEL, Valérie, « Brèves réflexions sur la citoyenneté européenne » in *Europe(s), Droit(s) européen(s) – Une passion d'universitaire*, sous la dir. de Christian MESTRE, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2015, pp. 399-411.
469. MICHEL, Valérie, « L'intégration sociale de la personne en droit de l'Union européenne » in *Sa justice. L'espace de liberté, de sécurité et de justice. Liber amicorum en hommage à Yves Bot*, sous la dir. de Beaugrand VÉRONIQUE, David MAS et Maud VIEUX, 1<sup>re</sup> éd., Bruylant, Bruxelles, 2022, pp. 741-762.
470. MIGUÉ, Jean-Luc, « Le Fédéralisme par le Libre-Echange », *Revue Française de Finances Publiques* 1994, n° 45, pp. 217-239.
471. MOBERG, Axel, « The Nice Treaty and voting rules in the Council », *Journal of Common Market Studies* 2002, 40, n° 2, pp. 259-282.
472. MONJAL, Pierre-Yves, « La nature juridique de l'Union européenne : en attendant Godot (ou le droit institutionnel de l'Union à la recherche de son objet) », *Les Petites affiches* 1995, n° 57, pp. 16-20.
473. MONSENEGO, Jérôme, « Doubles impositions - Réflexions sur les conséquences de l'abrogation de l'article 293, alinéa 2 du Traité CE », *Revue de droit fiscal* 2011, n° 9, pp. 227-228.
474. MONTAGNIER, Gabriel, « L'harmonisation communautaire des impôts directs », *Revue française de finances publiques* 1983, n° 4, pp. 119-148.



475. MONTAGNIER, Gabriel, « Harmonisation fiscale européenne (mars 1997-mars 1999) », *Revue trimestrielle de droit européen* 1999, 35, n° 4, pp. 741-772.
476. MORAVCSIK, Andrew, « Le mythe du déficit démocratique européen », *Raisons politiques* 2003, n° 2, pp. 87-105.
477. MORE, Gilian, « The principle of Equal Treatment : from Market Unifier to Fundamental Rights? » in *The Evolution of EU Law*, sous la dir. de Paul CRAIG et Grainne DE BURCA, 1<sup>re</sup> éd., Oxford University Press, Oxford, 2199, pp. 517-553.
478. MORIN, Jacques-Yvan, « La citoyenneté européenne comparée avec la citoyenneté dans les unions de type fédéral » in sous la dir. de Christian PHILIP et Panayotis SOLDATOS, Presses de Sciences Po (PFNSP), Paris, 2000.
479. MORVAN, Patrick, « Les limites de la citoyenneté européenne », *Revue du droit du travail* 2015, n° 3, pp. 158-161.
480. MORVAN, Patrick et Etienne PATAUT, « Refuser la protection sociale aux citoyens européens sans travail ? : à propos de l'arrêt " Dano " de la Cour de justice », *Revue de droit du travail* 2015, n° 3, pp. 158-163.
481. MOSCOVICI, Pierre, « Tough measures needed to reform tax on corporate profits », *EC Tax Review* 2016, 25, n° 1, pp. 2-3.
482. MOUTON, Jean-Denis, « L'État selon le droit international : diversité et unité » in *L'État souverain à l'aube du XXI<sup>e</sup> siècle. Colloque de Nancy*, sous la dir. de Colloque SFDI, Pedone, Paris, 1994, pp. 79-106.
483. MUELLER, Dennis C., « Federalism and the European Union : A constitutional perspective », *Public Choice* 1997, 90, n° 1, pp. 255-280.
484. MUELLER, Sean, « Federalism and the Concept of Political Territoriality », *L'Europe en Formation* 2012, n° 1, pp. 95-120.
485. MUET, Pierre-Alain, « Union monétaire et fédéralisme », *Revue de l'OFCE* 1995, 55, n° 1, pp. 151-170.
486. MUNDELL, Robert Alexander, « A theory of optimum currency areas », *The American economic review* 1961, 51, n° 4, pp. 657-665.
487. MURPHY, Richard, « Country-By-Country Reporting » in *Global tax fairness*, sous la dir. de Thomas POGGE et Krishen MEHTA, Oxford, 2016, pp. 96-112.
488. NAUDET, Jean-Yves, « Le principe de subsidiarité : ambiguïtés d'un concept à la mode », *Journal des économistes et des études humaines* 1992, 3, n° 2-3, pp. 319-332.

- 
489. NAVARRO, Aitor, Leopoldo PARADA et Paloma SCHWARZ, « The Proposal for an EU-Anti Avoidance Directive : Some Preliminary Thoughts », *EC Tax Review* 2016, 25, pp. 117-131.
490. NAYBERG, Louis, « Le contentieux fiscal des discriminations à rebours : un jeu de billard à trois bandes », *Revue trimestrielle de droit commercial* 2016, n° 3, pp. 593-609.
491. NDIAYE, Abdoul, « Vers un budget fédéral pour la zone euro? », *Revue française de finances publiques* 2019, n° 147, pp. 235-239.
492. NÉGRIN, Olivier, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger* 2008, n° 1, pp. 139-152.
493. NEUMAN, Gerald L., « Fédéralisme et citoyenneté aux États-Unis et dans l'Union européenne », *Critique internationale* 2003, n° 21, pp. 151-169.
494. NGUYEN, Bruno, « Bachmann, Werner, Schumacker, Wielockx et les autres...ou quand la Cour de Justice harmonise la fiscalité européenne », *Europe* 1995, n° 12, p. 1.
495. NIEJAHR, Nina, « The ECJ Confirms Limits to the Commission's Expansive Application of the Selectivity Criterion in State Aid Cases », *European State Aid Law Quarterly* 2015, 14, n° 3, pp. 443-448.
496. NIGOUL, Claude, « Essai sur le fédéralisme et les fédéralistes face à la souveraineté », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, pp. 33-60.
497. NOVAK, Stéphanie, « Le grand retour des États? », *Pouvoirs* 2014, n° 149, pp. 19-27.
498. OATES, Wallace E, « An essay on fiscal federalism », *Journal of economic literature* 1999, 37, n° 3, pp. 1120-1149.
499. OETTINGER, Gunther, « Le budget de l'Union peut-il être un instrument efficace pour faire face aux nouveaux enjeux (sécurité, migration, réchauffement climatique)? », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 81-93.
500. OLIVA, Eric, « La conception de l'autonomie financière locale quel contenu? quelle effectivité? », *Gestion & Finances Publiques* 2017, n° 2, pp. 13-24.
501. OLSON, Mancur, « The free-rider problem » in *The social movements reader : Cases and concepts*, sous la dir. de Jeff GOODWIN et James M. JASPER, Wiley-Blackwell, Hoboken, 2014, pp. 59-64.
502. OLTEANU, Camelia Nicoleta, « European Citizenship Versus National Citizenship », *Agora International journal of juridical sciences* 2010, n° 2, pp. 238-242.

503. OQUENDO, Ángel R., « Toward a European citizenship based on transnational constitutionalism and solidarity », *UNIO–EU Law Journal* 2020, 6, n° 1, pp. 3-11.
504. ORIOL, Paul, « Le droit de vote des résidents étrangers dans l'Union européenne », *Migrations société* 2007, 6, n° 114, pp. 83-97.
505. ORSONI, Gilbert, « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal » in *Regards croisés sur le système fiscal - Allemagne, France, Italie, Russie*, sous la dir. de Marc LEROY, L'Harmattan, 2005, pp. 135-153.
506. ORSONI, Gilbert, « *Disputatio*. L'impôt : solidarité ou spoliation ? » in *Ethiques et fiscalité, actes du dix-septième colloque d'éthique économique Aix-en-Provence, 24 et 25 juin 2010*, sous la dir. de Jean-yves NAUDET, Centre de recherche en éthique économique et des affaires et déontologie professionnelle, PUAM, Aix-en-Provence, 2011, pp. 227-277.
507. ORSONI, Gilbert, « Les instruments juridiques financiers et les crises », *Gestion Finances Publiques* 2022, 1, n° 1, pp. 83-89.
508. PADOA-SCHIOPPA, Antonio, « Europe, objectifs et obstacles : la question de la souveraineté », *L'Europe en Formation* 2013, n° 368, pp. 109-118.
509. PALIER, Bruno, « Does europe matter ? », *Politique européenne* 2001, n° 1, pp. 7-28.
510. PANTAZATOU, Katerina, « 'No taxation without representation' or 'No representation without taxation' ? In search of democratic legitimacy for taxation in the post-crisis EU », *Revue critique trimestrielle de jurisprudence et de législation* 2018, 101, n° 3, pp. 236-263.
511. PARADA, Leopoldo, « Amazon and the State Aid Tax Saga », *Cahiers de fiscalité luxembourgeoise et européenne* 2022, n° 1, pp. 95-109.
512. PARLEANI, Gilbert, « Le Conseil constitutionnel censure une "discrimination à rebours" contenue dans le régime fiscal des sociétés mères-filles », *Revue des sociétés, Journal des sociétés* 2016, 6, pp. 388-392.
513. PATAUT, Etienne, « Citoyenneté de l'Union et nationalité étatique », *Revue trimestrielle de droit européen* 2010, n° 3, pp. 617-632.
514. PATAUT, Etienne, « La citoyenneté européenne : vers l'élaboration d'un statut personnel et familial ? » in *Vers un statut européen de la famille ?*, sous la dir. de Hugues FULCHIRON et Christine BIDAUD-GARON, Dalloz, 2014, pp. 97-113.
515. PATAUT, Etienne, « Les limites de la solidarité en Europe », *Revue du droit du travail* 2015, n° 3, pp. 161-163.

516. PATAUT, Etienne, « Quelle solidarité pour quels citoyens ? Chronique Citoyenneté 2015 », *Revue trimestrielle de droit européen* 2016, n° 3, pp. 637-652.
517. PAUL, Laurent, Samuel DE LEMOS PEIXOTO et Pierre ECOCHARD, « Un Trésor de la zone euro : le pilier manquant de l'Union Monétaire ? », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, pp. 307-332.
518. PEIFFERT, Olivier, « Premiers arrêts du Tribunal de l'UE en matière de rescrits fiscaux : la Commission européenne perd un set mais remporte le match », *Revue de droit fiscal* 2019, n° 40.
519. PELLAS, Jean-Raphaël, « Les principes de territorialité et de mondialité de l'impôt en France », *Revue française de finances publiques* 2020, n° 151, pp. 31-46.
520. PELLEFIGUE, Julien, « Fiscalité Internationale : le véritable enjeu de la réforme est le maintien du modèle actuel de mondialisation », *Le club des juristes* 2021.
521. PÉREZ-BERNABEU, Begoña, « Refining the Derogation Test on Material Tax Selectivity : The Equality Test », *European State Aid Law Quarterly* 2017, n° 4, pp. 582-597.
522. PÉRIN-DUREAU, Ariane, « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », *Titre VII, La sécurité juridique* 2020, n° 5, pp. 52-60.
523. PERROTIN, Frédérique, « Aides d'État : le Luxembourg dans la ligne de mire », *Les petites affiches* 2017, n° 243, pp. 3-6.
524. PERROTIN, Frédérique, « Focus sur l'échange automatique d'informations », *Les petites affiches* 2017, n° 132, pp. 4-5.
525. PESCATORE, Pierre, « Les objectifs de la Communauté Européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de Justice », *Miscellanea W. J. Ganshof van der Meersch : Studia ab discipulis amicisque in honorem egregii professoris edita* 1972, n° 2, pp. 325-363.
526. PESCATORE, Pierre, « Rôle et chance du droit et des juges dans la construction de l'Europe », *Revue internationale de droit comparé* 1974, 26, n° 1, pp. 5-19.
527. PETERS, Cees, « Non-discrimination : The Freedom of Establishment in European Tax Law » in *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation – The Struggle for Equality in European Tax Law*, sous la dir. de Hans GRIBNAU, 2003, pp. 101-122.
528. PEZET, Fabrice, « Les rulings fiscaux au crible du droit des aides d'État : une jurisprudence en construction », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017, n° 1, pp. 69-75.
529. PEZET, Fabrice, « “Think globally, Tax locally” - Quand le verdissement de la neutralité fiscale n'est pas tout à fait neutre... », *Revue de droit fiscal* 2020, n° 44, pp. 1-9.

530. PEZET, Fabrice, « L'étrange mort de la lutte contre les discriminations a rebours en France-Vers une jurisprudence post-Metro Holding », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 4, pp. 523-536.
531. PHILIP, Loïc, « Liberté et spécificité locales face au principe d'égalité fiscale » in *Droit constitutionnel local. Égalité et liberté locale dans la Constitution*, sous la dir. de Anne-Marie LE POURHIET, Economica, Paris, 1999.
532. PHILIP, Loïc, « L'autonomie financière des collectivités territoriales », *Cahiers du Conseil constitutionnel* 2002, n° 12.
533. PICOD, Fabrice, « Jurisprudence de la Cour de Justice et du Tribunal de première instance (juin-août 1996) », *Revue des affaires européennes* 1996, n° 3, p. 262.
534. PICOD, Fabrice, « Possible application des droits de la citoyenneté à une réglementation fiscale », *La semaine juridique - Édition générale* 2010, n° 23, p. 639.
535. PICOD, Fabrice, « Le statut des particuliers, désormais titulaires de droits individuels » in *50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos : 1963-2013. Actes du colloque, Luxembourg, 13 mai 2013*, Office des publications de l'Union européenne, Luxembourg, 2013, pp. 81-92.
536. PILLET, Patrice, « L'avenir de la TVA dans le cadre du plan d'action de la Commission européenne pour une fiscalité équitable et simplifiée », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 12-16.
537. PLAGNET, Bernard, « Les nouveaux impôts », *Archives de philosophie du droit* 2002, 46, pp. 229-242.
538. POIARES MADURO, Miguel, « The scope of European remedies : The case of purely internal situations and reverse discrimination » in *The future of Remedies in Europe*, sous la dir. de Claire KILPATRICK, Tonia NOVITZ et Paul SKIDMORE, Hart Publishing, Oxford, 2000, pp. 117-140.
539. PONCELET, Maud et Tarek AFANTROUSS, « Le régime mère-fille : un régime d'exonération à la faveur d'un actionnariat stable A propos de la jurisprudence récente du Conseil d'Etat et du Conseil constitutionnel », *Revue de droit fiscal* 2016, n° 18-19, pp. 21-25.
540. POTTEAU, Aymeric, « Finances publiques de l'Union européenne en 2010 », *Revue trimestrielle de droit européen* 2011, 2011, n° 2, pp. 375-398.
541. POTVIN-SOLIS, Laurence, « Principe général de non-discrimination et " situations purement internes " », *Cahiers de droit européen* 2016, 52, n° 1, pp. 337-364.

542. QUERMONNE, Jean-Louis, « La «Fédération d'États Nations» : concept ou contradiction ? », *Revue française de droit constitutionnel* 2010, n° 84, pp. 677-692.
543. RADAELLI, Claudio M., « The code of conduct against harmful tax competition : open method of coordination in disguise ? », *Public Administration* 2003, 81, n° 3, pp. 513-531.
544. RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, Emmanuel, « Les décisions individuelles à la lumière des aides d'État : coup de projecteur sur un risque méconnu », *Revue de droit fiscal* 2015, n° 27.
545. RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, Emmanuel et Valentin LEROY, « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* 2016, n° 36.
546. RAKOTONDRAHASO, Faneva Tsiadino, « La transparence du budget de l'Union européenne, un préalable à toute idée d'impôt européen ? », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2010, n° 542, pp. 574-581.
547. RAMÍREZ PÉREZ, Sigfrido M., « Le principe fédéral à l'épreuve de l'histoire de l'intégration européenne », *Politique européenne* 2016, n° 3, pp. 110-129.
548. RAUSCHER, Michael, « Leviathan and competition among jurisdictions : the case of benefit taxation », *Journal of Urban Economics* 1998, 44, n° 1, pp. 59-67.
549. REICH, Norbert, « Union citizenship—metaphor or source of rights ? », *European Law Journal* 2001, 7, n° 1, pp. 4-23.
550. RÉMILLARD, Gil, « Souveraineté et fédéralisme », *Les Cahiers de droit* 1979, 20, n° 1-2, pp. 237-246.
551. RIBES, Didier, « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique* 2008, n° 650, étude 2.
552. RICHELLE, Isabelle, « Dans les arcanes de la nouvelle directive sur le règlement des différends fiscaux » in *L'Europe au présent! Liber amicorum Melchior Wathelet*, sous la dir. de Paschalis PASCHALIDIS et Jonathan WILDEMEERSCH, Bruylant, Bruxelles, 2018, pp. 883-927.
553. RISSE, Thomas, « Neofunctionalism, European identity, and the puzzles of European integration », *Journal of European Public Policy* 2005, 12, n° 2, pp. 291-309.
554. RIVERO, Jean, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français » in *Les notions d'égalité et de discrimination en droit interne et en droit international*, tome XIV, Travaux de l'association Henri Capitant, année 1961-1962, Dalloz, Paris, 1965.

555. ROCHER, Aurélien, « La transparence, fer de lance de l'Union européenne dans la lutte contre l'évasion fiscale », *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 2018, n° 620, pp. 422-426.
556. RODIÈRE, Pierre, « Droit social, libre circulation des personnes et citoyenneté européenne dans la jurisprudence de la Cour de justice », *Revue trimestrielle de droit européen* 2006, n° 01, pp. 142-163.
557. ROGERS, James R., « Democracy and necessity : Rightly dividing political power », *L'Europe en Formation* 2012, n° 363, pp. 73-93.
558. ROSAMOND, Ben, « The uniting of Europe and the foundation of EU studies : revisiting the neofunctionalism of Ernst B. Haas », *Journal of European public policy* 2005, 12, n° 2, pp. 237-254.
559. ROSSI-MECCANICO, Pierpaolo, « The specificity criterion in fiscal aid review : proposals for state aid control of direct business tax measures », *EC Tax Review* 2007, 16, n° 2.
560. ROUSSEAU, Dominique, « L'identité constitutionnelle bouclier de l'identité nationale ou branche de l'étoile européenne » in *L'Identité constitutionnelle saisie par les juges en Europe*, sous la dir. de Laurence BURGORGUE-LARSEN, Pedone, Paris, 2011, pp. 9-100.
561. ROUSSIEAU, Candice, « L'échange automatique d'informations en matière fiscale dans le contexte international », *Revue internationale de droit économique* 2016, 30, n° 3, pp. 363-385.
562. RUDING, Onno, « After the euro corporation tax harmonization? », *EC Tax Review* 1998, 7, n° 2, pp. 73-73.
563. RUZIÉ, David, « Nationalité, effectivité et droit communautaire », *Revue générale de droit international public* 1993, 97, n° 1, pp. 107-120.
564. SABBADINI, Pierre Marie et Joris LUTS, « Evaluation institutionnelle des actions de la Commission en matière d'aides d'Etat contre la concurrence fiscale passive », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, pp. 627-651.
565. SACCHETTO, Claudio, « ECJ direct tax cases and domestic constitutional principles » in *Comparative Fiscal Federalism – Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, sous la dir. de Reuven SHLOMO AVI-YONAH, James R. HINES et Michael LANG, 14, Kluwer law international, La Haye, 2007, pp. 1-9.

566. SADELEER, Nicolas de, « Le plan de relance Next Generation EU. Du changement de cap budgétaire à l'ingénierie institutionnelle », *Revue des affaires européennes* 2020, n° 3, pp. 607-620.
567. SADELEER, Nicolas de et Isabelle HACHEZ, « Hiérarchie et typologie des actes juridiques de l'Union européenne » in *Les innovations du traité de Lisbonne. Incidences pour le praticien*, sous la dir. de Nicolas de SADELEER et al., Bruylant, Bruxelles, 2011, pp. 45-132.
568. SADOWSKI, Marilyne, « Vers un système fiscal standard ? », *Revue de droit fiscal* 2013, n° 25, pp. 57-65.
569. SALA-I-MARTIN, Xavier et Jeffrey D SACHS, « Fiscal federalism and optimum currency areas : evidence for Europe from the United States », *C.E.P.R. Discussion Papers* 1991, n° 632.
570. SALIN, Pascal, « Contre l'impôt », *Pouvoirs* 2014, n° 4, pp. 47-56.
571. SANCHEZ SALGADO, Rosa, « La société civile européenne : les usages d'une fiction », *Raisons politiques* 2011, n° 4, pp. 201-226.
572. SARMIENTO, Daniel, « Discriminaciones inversas comunitarias y Constitución Española », *Revista Española de Derecho Europeo* 2005, n° 15, pp. 375-411.
573. SARMIENTO, Daniel et Eleanor SHARPSTON, « European Citizenship and Its New Union : Time to Move On ? » in *Citizenship and Federalism*, sous la dir. de Dimitry KOCHENOV, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, pp. 226-242.
574. SAURON, Jean-Luc, « La mise en œuvre retardée du principe de subsidiarité », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne* 1998, pp. 645-656.
575. SAURUGGER, Sabine et Yves SUREL, « L'eupéanisation comme processus de transfert de politique publique », *Revue internationale de politique comparée* 2006, 13, n° 2, pp. 179-211.
576. SAURUGGER, Sabine et Fabien TERPAN, « La Cour de justice au cœur de la gouvernance européenne », *Pouvoirs* 2014, n° 2, pp. 59-75.
577. SAVOURÉ, Bertrand et Yann MOREAU, « Eviter les doubles impositions », *La revue fiscale du patrimoine* 2017, n° 9.
578. SCHMITTER, Philippe C., « Ernst B. Haas and the legacy of neofunctionalism », *Journal of European Public Policy* 2005, 12, n° 2, pp. 255-272.
579. SCHOLSEM, Jean-Claude, « A propos de la Circulation des étudiants : vers un fédéralisme financier européen ? », *Cahiers de droit européen* 1989, n° 3-4, pp. 306-324.



580. SCHOLZ, John T. et Neil PINNEY, « Duty, fear, and tax compliance : The heuristic basis of citizenship behavior », *American Journal of Political Science* 1995, pp. 490-512.
581. SCHÖN, Wolfgang, « Taxation and State aid law in the European Union », *Common Market Law Review* 1999, 36, n° 4, pp. 931-936.
582. SCHÖN, Wolfgang, « Neutrality and Territoriality—Competing or Converging Concepts in European Tax Law ? », *Bulletin for international taxation* 2015, 69, n° 4/5.
583. SCHÖNBERGER, Christoph, « European Citizenship as Federal Citizenship. Some Citizenship Lessons of Comparative Federalism », *Revue Européenne de Droit Public* 2007, 19, n° 1.
584. SCHÖNBERGER, Christoph, « La citoyenneté européenne en tant que citoyenneté fédérale. Quelques leçons sur la citoyenneté à tirer du fédéralisme comparatif », *Annuaire de l'Institut Michel Villey* 2009, 1, pp. 255-274.
585. SCHRAUWEN, Annette, « European Union citizenship in the Treaty of Lisbon : any change at all ? », *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 2007, 15, n° 1, pp. 55-64.
586. SCHUCK, Peter H., « Citizenship in federal systems », *The American Journal of Comparative Law* 2000, 48, n° 2, pp. 195-226.
587. SHAW, Jo, « The interpretation of European Union citizenship », *The Modern Law Review* 1998, 61, n° 3, pp. 293-317.
588. SHORE, Cris, « The euro crisis and European citizenship : The euro 2001-2012-celebration or commemoration ? », *Anthropology Today* 2012, 28, n° 2, pp. 5-9.
589. SHUIBHNE, Niamh Nic, « Limits rising, duties ascending : The changing legal shape of Union citizenship », *Common Market Law Review* 2015, 52, n° 4, pp. 889-937.
590. SICARD, Flora, « Quand la sélectivité n'est plus sélective, ou le nécessaire rééquilibrage des critères des aides d'État », *Revue de droit fiscal* 2017, n° 26.
591. SICARD, Flora, « Droit de l'Union européenne - Le critère de sélectivité en matière d'aides d'État : un « sfumato » savamment entretenu À propos de CJUE, gr. ch., 6 oct. 2021 – affaires du goodwill espagnol », *Revue de droit fiscal* 2022, n° 22.
592. SIEBERSON, Stephen C, « Inching toward EU Supranationalism-Qualified Majority Voting and Unanimity under the Treaty of Lisbon », *Virginia Journal of International Law* 2010, 50, pp. 919-947.
593. SIMON, Denys, « L'intérêt général vu par les droits européens » in *L'intérêt général, norme constitutionnelle. Cahiers constitutionnels de Paris 1*, sous la dir. de Bertrand MATHIEU et Michèle VERPEAUX, Dalloz, Paris, 2007, pp. 47-67.

- 
594. SIMON, Denys, « Pourrait-on en finir avec les discriminations à rebours ? », *Europe* 2008, 1, pp. 255-269.
595. SIMULA, Laurent et Alain TRANNOY, « L'impact du vote avec les pieds sur le barème d'imposition optimale du revenu », *Revue économique* 2006, 57, n° 3, pp. 517-527.
596. SINN, Stefan, « The taming of Leviathan : competition among governments », *Constitutional Political Economy* 1992, 3, n° 2, pp. 177-196.
597. SIRENELLI, Jean, « De l'utilisation des catégories en droit des aides d'Etat » in *Les catégories juridiques du droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Bertrand BRUNESSEN, 1<sup>re</sup> éd., Droit de l'Union européenne - Colloques, Bruylant, Bruxelles, 2016, pp. 361-383.
598. SMISMANS, Stijn, « New Governance-The Solution For Active European Citizenship, Or The End Of Citizenship », *Columbia Journal fo European Law* 2006, 13, pp. 595-622.
599. SNYDER, Francis, « The effectiveness of EC law », *Implementing EC law in the UK*. Wiley, New York 1995.
600. SPENGLER, Christoph, « Common Corporate Consolidated Tax Base-Don't Forget the Tax Rates », *EC Tax Review* 2007, 16, n° 3, pp. 118-120.
601. STECKEL-MONTES, Marie-Christine, « Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil », *Revue française de droit constitutionnel* 2005, n° 1, pp. 19-33.
602. STEFAN, Oana, « European Union Soft Law : New Developments Concerning the Divide Between Legally Binding Force and Legal Effects », *The Modern Law Review* 2012, 75, n° 5, pp. 879-893.
603. STONE SWEET, Alec, « The European Court of Justice and the judicialization of EU governance », *Living Reviews in EU Governance* 2010, 5, n° 2, pp. 1-48.
604. STRUDEL, Sylvie, « Les citoyens européens aux urnes : les usages ambigus de l'article 8B du Traité de Maastricht », *Revue internationale de politique comparée* 2002, 9, n° 1, pp. 47-63.
605. STRUDEL, Sylvie, « L'Europe, un nouvel espace de citoyenneté? Le vote des non-nationaux », *Revue internationale de politique comparée* 2009, 16, n° 4, pp. 559-568.
606. TAGARAS, Haris, « Règles communautaires de libre circulation, discriminations à rebours et situations dites "purement internes" », *Mélanges en Hommage de Michel Waelbroeck* 1999, Volume II.
607. TALON, Jean-François, « La justification des entraves fiscales », *Revue des affaires européennes* 2007, n° 1, pp. 41-56.

608. TERPAN, Fabien, « Soft Law in the European Union—The Changing Nature of EU Law », *European Law Journal* 2015, 21, n° 1, pp. 68-96.
609. THOMMES, Otmar, « EC Tax Scene ; Germany, on the Verge of adapting its Income Tax Act to Requirements of the ECJ Decision in the Schumacker Case », *Intertax* 1995, 23, n° 8/9, pp. 457-458.
610. THOMMES, Otmar et Eric TOMSETT, « Issues of the Implementation of the Merger Directive in the EC Member States », *EC Tax Review* 1992, 1, n° 4, pp. 228-240.
611. THORNDIKE, Joseph J., « Évasion fiscale : la civilisation au rabais », *L'Économie politique* 2003, n° 19, pp. 56-62.
612. THYM, Daniel, « The elusive limits of solidarity : Residence rights of and social benefits for economically inactive Union citizens », *Common Market Law Review* 2015, 52, n° 1, pp. 17-50.
613. TIEBOUT, Charles M., « A pure theory of local expenditures », *Journal of political economy* 1956, 64, n° 5, pp. 416-424.
614. TILEY, John, « The Law of Taxation in a European Environment », *The Cambridge Law Journal* 1992, 51, n° 3, pp. 451-473.
615. TIRARD, Manuel, « Le fédéralisme financier au chevet de l'Europe », *Revue française de finances publiques* 2013, n° 124, pp. 131-154.
616. TIZANNO, Antonio, « Les compétences de la Communauté » in *Trente ans de droit communautaire*, Perspectives européennes, Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg, 1981, pp. 45-72.
617. TOMUSCHAT, Christian, « Case C-85/96, Maria Martinez Sala v. Freistaat Bayern, Judgment of 12 May 1998, Full Court. ECR I-2691 », *Common Market Law Review* 2000, 37, n° 2, pp. 449-457.
618. TOTH, Akos G., « The Principle of Subsidiarity in the Maastricht Treaty », *Common Market Law Review* 1992, 29, n° 6, pp. 1079-1105.
619. TOURET, Corinne, « Le Parlement européen, symbole de l'Europe des citoyens ? », *Les Petites Affiches* 1998, n° 137, pp. 6-11.
620. TRAVERSA, Edoardo, « Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution » in *Liber Amicorum Denis Philippe. L'influence du droit européen en droit économique*, sous la dir. de Alain STROWEL et Grégory MINNE, 1<sup>re</sup> éd., 1, Larcier, Bruxelles, 2022, pp. 823-838.

- 
621. TRAVERSA, Edoardo et Benjamin BODSON, « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen* 2018, 54, n° 1, pp. 177-204.
622. TRAVERSA, Edoardo et Emanuele CECI, « La lutte contre la fraude en droit fiscal » in *La fraude et le droit de l'Union européenne*, sous la dir. de Dominique BERLIN, Francesco MARTUCCI et Fabrice PICOD, Bruylant, Bruxelles, 2017, pp. 193-211.
623. TRAVERSA, Edoardo et Matthieu POSSOZ, « L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur : réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne », *Revue des affaires européennes* 2019, 2018, n° 4, pp. 611-625.
624. TRAVERSA, Edoardo et Pierre Marie SABBADINI, « Rulings et aides d'État fiscales : un état des lieux », *Journal de droit européen* 2017, n° 4, pp. 138-141.
625. TRECHSEL, Alexander, « How to federalize the European Union... and why bother », *Journal of European Public Policy* 2005, 12, n° 3, pp. 401-418.
626. TROTABAS, Louis, « Essai sur le droit fiscal », *Revue de science et de législation financière* 1928, 1, pp. 201-236.
627. TRUBEK, David et Louise TRUBEK, « Hard and Soft Law in the Construction of Social Europe : the Role of the Open Method of Co-ordination », *European Law Journal* 2005, 11, n° 3, pp. 343-364.
628. TRUBEK, David M., Patrick COTTRELL et Mark NANCE, « 'Soft Law,' 'Hard Law,' and European Integration : Toward a Theory of Hybridity » 2005, pp. 1-42.
629. UNGER, Mathilde, « La défense égalitarienne de la liberté de circulation à l'épreuve du cas européen », *Éthique publique. Revue internationale d'éthique sociétale et gouvernementale* 2015, 17, n° 1.
630. UNGER, Mathilde, « La souveraineté européenne ou les limites d'un slogan politique », *Revue des affaires européennes* 2021, n° 3, pp. 579-597.
631. VALENDUC, Christian, « L'harmonisation fiscale et la construction européenne », *Courrier hebdomadaire du CRISP* 1994, n° 16, pp. 1-58.
632. VAN DEN BRINK, Martijn, « EU citizenship and (fundamental) rights : Empirical, normative, and conceptual problems », *European Law Journal* 2019, 25, n° 1, pp. 21-36.
633. VAN ELSUWEGE, Peter et Stanislas ADAM, « Situations purement internes, discriminations à rebours et collectivités autonomes après l'arrêt sur l'assurance soins flamande », *Cahiers droit européen* 2009, n° 5, pp. 655-711.

634. VAN MIERLO, Astrid, « Un paquet européen en faveur d'une fiscalité équitable et simplifiée. Focus sur la fiscalité directe », *Revue de droit fiscal* 2021, n° 6, pp. 17-21.
635. VANDENDRIESSCHE, Xavier, « Nationalité, citoyenneté, fiscalité », *L'Actualité juridique. Droit administratif* 2011, n° 36, p. 2033.
636. VANISTENDAEL, Frans, « The Consequences of Schumacker and Wielockx : Two Steps Forward in the Tax Procession of Echternach », *Common Market Law Review* 1996, 33, n° 2, pp. 255-269.
637. VANISTENDAEL, Frans, « No European taxation without European representation », *EC tax review* 2000, 9, n° 3, pp. 142-143.
638. VANISTENDAEL, Frans, « Democratic Taxation : Necessity or Utopia for Euroland », *Intertax* 2018, 46, n° 4, pp. 342-351.
639. VAYSSIÈRE, Bertrand, « Les origines italiennes du fédéralisme européen pensant la seconde guerre mondiale », *Revue d'Intégration Européenne* 2002, 8, n° 1, pp. 37-60.
640. VAYSSIÈRE, Bertrand, « Le Manifeste de Ventotene (1941) : acte de naissance du fédéralisme européen », *Guerres mondiales et conflits contemporains* 2005, n° 1, pp. 69-76.
641. VERGNET, Nicolas, « Vers l'uniformisation de la lutte contre les pratiques abusives en droit fiscal de l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2019, n° 4, pp. 451-460.
642. VERGNET, Nicolas, « La baisse des taux et la non-harmonisation des assiettes : une situation paradoxale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021, n° 2, pp. 203-217.
643. VERPEAUX, Michel, « Compétences des collectivités territoriales et respect de leur autonomie financière », *L'Actualité juridique. Droit administratif* 2011, n° 04, p. 218.
644. VIessant, Céline, « Ressources à caractère fiscal et autonomie financière de l'Union européenne », *Les petites affiches* 2007, n° 79, pp. 39-44.
645. VIessant, Céline, « L'utilisation de la fiscalité environnementale par l'Union européenne », *Revue française de finances publiques* 2011, n° 113, pp. 161-185.
646. VIGNES, Daniel-Henri, « Le principe de l'unanimité dans les organisations européennes », *Annuaire Français de Droit International* 1955, 1, pp. 111-119.
647. VILLEROY DE GALHAU, François, « Justice et fiscalité : Refonder un pacte de solidarité pour les réformes ? », *Etudes* 2007, 406, n° 4, pp. 463-474.
648. WALKER, Neil, « Surface and Depth : The EU's Resilient Sovereignty Question » *in Political Theory of the European Union*, sous la dir. de Jurgen NEYER et Antje WIENER, Oxford University Press, Oxford, 2010.

649. WASERMAN, Franck, « Le citoyen et la prise de décision financière publique », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, pp. 79-87.
650. WATHELET, Melchior, « Fiscalité directe et droit de l'Union : une relation amour-haine ? », *Revue des affaires européennes* 2019, n° 4, pp. 583-585.
651. WATTEL, Peter J., « Grenzpendler », *Weekblad voor fiscaal recht* 1995, pp. 353-354.
652. WATTEL, Peter J., « Comparing Criteria : State Aid, Free Movement, Harmful Tax Competition and Market Distorting Disparities » in *State Aid Law and Business Taxation*, sous la dir. de Isabelle RICHELLE, Wolfgang SCHON et Edouardo TRAVERSA, Springer, Berlin, 2016, pp. 59-71.
653. WEBER, Dennis, « In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement within the EC », *Intertax* 2006, 34, n° 12, pp. 585-614.
654. WEIL, Patrick, Philippe DEWITTE et Alain SEKSIG, « A propos de Maastricht : citoyenneté européenne et citoyenneté locale. Un entretien avec Patrick Weil », *Hommes & Migrations* 1992, 1151, n° 1, pp. 65-67.
655. WEILER, Joseph Halevi Horowitz, « Van Gend en Loos : the Individual as Subject and Object and the Dilemma of European Legitimacy » in *Revisiting Van Gend en Loos*, sous la dir. de Hélène RUIZ FABRI, Guy F. SINCLAIR et Arie ROSEN, 36, Unité mixte de recherche de droit comparé de Paris, Société de législation comparée, Paris, 2014, pp. 15-27.
656. WHATHELET, Melchior, « Direct taxation and EU law : integration or disintegration ? », *EC Tax Review* 2004, 13, n° 1, pp. 2-4.
657. WILLIAMS, David, « Asscher : the European Court and the power to destroy », *EC Tax Review* 1997, 6, n° 1, pp. 4-9.
658. WITTE, Bruno de, « Retour à Costa : la primauté du droit communautaire à la lumière du droit international », *Badia Resolana : European University Institute* 1983, pp. 257-289.
659. WITTE, Bruno de, « The Impact of Van Gend en Loos on Judicial Protection at European and National Level : Three Types of Preliminary Questions » in *50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos : 1963-2013. Actes du colloque, Luxembourg, 13 mai 2013*, Office des publications de l'Union européenne, Luxembourg, 2013, pp. 93-101.
660. WITTE, Bruno de, « Union européenne, zone euro : quels gouvernements ? », *Pouvoirs* 2014, n° 149, pp. 45-58.
661. WOLF, Marc, « Impact de l'Union européenne sur la fiscalité des collectivités territoriales », *Revue française de finances publiques* 2016, n° 135, pp. 113-116.

662. WOLFF, Guntram B et Gregory CLAEYS, « Vers la création d'un mécanisme de stabilisation pour la zone euro ? », *Revue française de finances publiques* 2018, n° 141, pp. 95-110.
663. WOUTERS, Jan et Bruno VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *Cahiers de droit européen* 2001, n° 5, pp. 647-681.
664. ZAMPINI, Florence, « La jurisprudence de la Cour de justice et les étudiants : du droit à la nondiscrimination en matière d'accès à l'enseignement universitaire dans l'Etat d'accueil à l'octroi de prestations sociales... », *Revue des affaires européennes* 2005, pp. 63-82.
665. ZARAGOZA, Raul, « Chapitre 12. Les libertés économiques de circulation européenne à l'aune de la concurrence normative » in *Le sens des libertés économiques de circulation*, sous la dir. de Jean-Sylvestre BERGÉ et Giulio Cesare GIORGINI, Droit/Économie international, Bruylant, 2020, pp. 389-407.
666. ZIEDALSKI, Bozena, « What does it mean to be a European Citizen and why the Concept of European Citizenship is important to the European Union », *New England Journal of International and Comparative Law* 2000, 6, pp. 63-77.
667. ZILLER, Jacques, « Chapitre III. Le principe de subsidiarité » in *Traité de droit administratif européen*, sous la dir. de Jean-Bernard AUBY et Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, 2<sup>e</sup> éd., Droit administratif, Bruylant, Bruxelles, 2014, pp. 377-392.
668. ZODROW, George R., « Tax competition and tax coordination in the European Union », *International tax and public finance* 2003, 10, n° 6, pp. 651-671.
669. ZOLLER, Elisabeth, « Aspects internationaux du droit constitutionnel : contribution à la théorie de la fédération d'États » in *Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye*, t. 294, Brill, 2002, pp. 39-166.

## Rapports & Communication

### Institutions européennes

## Commission européenne

1. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, « La fiscalité dans l'Union européenne », 20 mars 1996, Doc. SEC(96) 48.
2. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Communication, « Fiscalité : la Commission identifie un ensemble de mesures pour réduire la concurrence fiscale dommageable », 1er octobre 1997, ip/97/830.
3. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Communication au Conseil et au Parlement, « pour un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », 5 novembre 1997, COM(97) 564 final.
4. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Communication sur « l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », 10 décembre 1998, JO C. 384.
5. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Communication du 25 juillet 2001 « Gouvernance européenne - Un livre blanc » COM(2001) 428 final, JOUE C 287, 12 octobre 2001.
6. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Rapport au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, « concernant les taux d'accises applicables à l'alcool et aux boissons alcooliques (présenté en vertu de l'article 8 de la directive 92/84/CEE du Conseil concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées », 26 mai 2004, COM/2004/0223 final.
7. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Communication au Conseil européen, « Contribution de la Commission à la période de réflexion et au-delà : Le Plan D comme Démocratie, Dialogue et Débat », 13 octobre 2005, (COM2005), 494 final
8. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Communication au Conseil européen, « Un projet pour les citoyens produire des résultats pour l'Europe », 10 mai 2006, (COM2006), 211 final
9. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen, sur « l'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe », 10 décembre 2007, n°785/2007, final.
10. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », 28 avril 2009, COM(2009) 201 final.
11. COMMISSION EUROPÉENNE, communication *Europe 2020 : une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive*, 3 mars 2010, (COM2010) 2020 final.



12. COMMISSION EUROPÉENNE, communication sur « Le réexamen du budget de l'Union », 19 octobre 2010, COM(2010) 700 final
13. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen, au Conseil, au comité économique et social européen et au comité des régions, « Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014 », COM/2011/0681 final
14. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen et au Conseil sur « les moyens concrets de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, y compris en ce qui concerne les pays tiers », 27 juin 2012, COM(2012) 351 final.
15. COMMISSION EUROPÉENNE, « Projet détaillé pour une Union économique et monétaire véritable et approfondie. Lancer un débat européen », 28 novembre 2012, COM(2012) 777 final.
16. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen et au Conseil, « Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », 6 décembre 2012, COM(2012) 722 final .
17. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, « Libre circulation des citoyens de l'Union et des membres de leur famille : cinq actions pour faire la différence », 25 novembre 2013, COM(2013) 837 final,
18. COMMISSION EUROPÉENNE, « Communication relative à la notion d'"aide d'État" visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne », 19 juillet 2016, JO C 262.
19. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, « Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union », 15 janvier 2019, COM(2019) 8 final
20. COMMISSION EUROPÉENNE, Rapport au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au comité des régions, Programmes de citoyenneté et de résidence par investissement dans l'Union européenne, du 23 janvier 2019, COM(2019) 12 final.
21. COMMISSION EUROPÉENNE, « Le budget de l'Union : moteur du plan de relance pour l'Europe », 25 mai 2020, COM(2020) 442 Final
22. COMMISSION EUROPÉENNE, Rapport annuel 2019 sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité et sur les relations avec les Parlements nationaux, du 30 mai 2020, COM(2020) 272 final.

23. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement et au Conseil, « un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance », 15 juillet 2020, COM(2020) 312 final
24. COMMISSION EUROPÉENNE, Communication au Parlement européen, au Conseil, à la Banque centrale européenne, au Comité économique et social européen et au Comité des régions « L'économie de l'UE après la COVID-19 : implications pour la gouvernance économique », du 19 octobre 2021, COM(2021) 662 final.
25. VAN DEN BRANDE, Luc, *A la rencontre des citoyens de l'Union : une nouvelle chance, "à propos de nous, avec nous, pour nous"*, rapport, 27 octobre 2017, 38 pages. Rapport de la task force, du 10 juillet 2018, « Subsidiarité, proportionnalité et "faire moins mais de manière plus efficace" », 42 pages.

## Parlement européen

1. PARLEMENT EUROPÉEN, Rapport sur le quatrième rapport sur la citoyenneté de l'Union (1er mai 2001 – 30 avril 2004), 15 décembre 2005, (2005/2060(INI)).
2. DUFF, Andrew, Report on a proposal for a modification of the Act concerning the election of the Members of the European Parliament by direct universal suffrage of 20 september 1976, 28 avril 2011, (2009/2134(INI).)
3. RUIZ DEVESA, Doménec, Projet de rapport, (commission AFCO) sur la réforme de la loi électorale pour les élections européennes (2020/2200 (INL)), 1er juillet 2021.

## Institutions nationales

### Assemblée Nationale

1. PEYROL, Bénédicte et PARIGI, Jean-Francois, *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*, assemblée nationale, 12 septembre 2018, n°1236.

## **Conseil d'Etat**

1. CONSEIL D'ETAT, « Le droit souple », étude annuelle 2013, Les rapports du Conseil d'État, n°63, 2013,
2. CONSEIL D'ETAT, « La citoyenneté. Être (un) citoyen aujourd'hui », Etude annuelle 2018, Les rapports du Conseil d'État, n°69, 2018

## **Senat**

1. BERNARD-REYMOND, Pierre, *les ressources propres : un nouveau test de la capacité de l'Union européenne à se réinventer*, Rapport, Sénat, n°385, 21 février 2012.
2. BOCQUETL, Eric, Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, Rapport, Sénat, 17 juillet 2012.
3. HUSSON, Jean-François , au nom de la commission des finances, *le projet de loi, adopté par l'Assemblée nationale après engagement de la procédure accélérée, autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom*, Rapport, Sénat, n°306, 27 janvier 2021.

## **Autres**

1. CONSEIL DES IMPÔT, Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, XXème Rapport au Président de la République, 2002, 315 pages
2. CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, La fraude aux prélèvement obligatoires et son contrôle , Rapport, 2007, La Documentation française, 341 pages

# Index

Les entrées référencées renvoient à des numéros de verset.

## A

Abus de droit, 135, 136, 184, 437, 481–487

ACCIS, 235, 546-552,

Activité économique, 64, 254, 277–289, 308–316, 324, 344–356, 530

Administration fiscale

- Européenne, 26, 40, 57, 65, 78, 89, 121, 205, 269, 321–335, 355, 523–524, 542–543, 562, 647, 678, 760, 791, 808, 820–829

- Nationale, 26, 78, 89, 121, 205, 269, 324, 335, 503, 523–524, 542–543, 562, 647, 688, 791, 820–829

Aides d'Etats

- Concurrence fiscale, 522, 524-528, 530-533,

- Définition, 107–111

- Portée fiscale, 103–106, 116-122

Avantages sociaux, 279–314

## B

BEFIT, 551, 552

## C

Charge déraisonnable, 286, 298, 300

Citoyenneté de marché, 47

Citoyenneté européenne

- Principe, 40–48, 64, 269–308, 322–328, 346–359, 369–380, 391–395, 404–423, 433–447, 571–585, 673–678, 723, 765, 782–784, 808–810, 823–831

Citoyenneté fiscale

- Définition, 4–37, 55–59, 62, 118, 174, 271, 384, 454, 473, 495, 509, 552, 569, 755, 783, 804, 836, 842

- Historique, 22, 51, 56, 62, 193, 266, 270

Citoyenneté sociale, 11, 280–284, 294, 413, 782

Code de conduite, 106, 254, 511–514, 529, 540

Code européen du contribuable, 540–543

Compétence fiscale européenne, 31, 34, 44, 117, 224, 256, 274, 293, 364, 384–387, 399, 432, 445, 456, 634, 654–658, 677, 691–731, 741–752, 776, 790–809, 821–831, 837, 845

Concurrence fiscale

- Dommageable, 101–108, 132, 253–254, 469–470, 490–499, 511–537, 686–694, 755, 807, 826

- Européenne, 101–108, 132, 253–254,

464–477, 489–556, 635, 683–694,  
714–722

- Notion, 473, 523–525, 537

Consentement de l'impôt

- Principe, 2–19, 33–56, 62, 67–100,  
117–254, 267, 292–298, 317, 325,  
336, 377–386, 396, 410, 452, 454,  
456, 460–476, 492–496, 508–521,  
536–555, 568–580, 604–612, 623,  
634–635, 639–642, 660, 677, 693,  
709, 720–770, 788–794, 813–819,  
830–834, 836, 839–845

Contribuable(s)

- Citoyen, 2–59, 62–65, 67–70, 83–99,  
128–136, 147–193, 211–235, 254–  
267, 269–274, 292–294, 305–362,  
380–386, 397–402, 411–448, 450,  
451, 452, 454, 455, 456, 458–517,  
530–613, 623–636, 639–641, 660,  
680–694, 708, 725–736, 747–769,  
783–815, 823–834, 836, 837, 839–  
845
- immobiliers, 580–611
- mobiles, 461–501 580 595 604 611  
845
- Personne morale, 26, 473, 589
- Personne physique, 20, 21, 473, 585

Coopération renforcée, 240–248, 705, 803

## D

### Devoirs

- Attachés à la citoyenneté européenne,  
317, 361, 427–434, 445, 783

### Directive

- ATAD, 518, 519, 521

- Fusion, 32, 206, 207, 591, 606–610,  
699
- Mère-fille, 217, 589–610
- Transposition, 184–191, 211–217, 228,  
371, 486, 517–520, 547, 589–609,  
630
- TVA, 197–203, 254, 486, 686, 699,  
737, 798, 826

### Discrimination à rebours

- Contrôle, 576–599, 609
- Notion, 576, 633

### Droits d'accises, 32, 178, 197, 202–205

### Droit de séjour, 275–317, 417–420, 448, 584

### Droit mou, 250–256

### Droits politiques, 3–23, 45, 269–271, 361– 364, 383–384, 403–405, 415–419, 679–680, 765–767

### Droits sociaux, 41, 64, 284–310, 361, 433

### Déficit démocratique, 239, 257, 660, 760, 808

### Démocratie, 2–21, 39–53, 62, 166, 184–190, 259–260, 269, 367–389, 402, 419, 454, 650–657, 695, 709, 726, 757– 765, 792–794, 834, 839, 845

## E

### Elections

- Locales, 369, 371, 383
- Municipales, 369, 371, 383
- Nationales, 371, 383

### Entrave fiscale, 63, 90–98, 127, 156, 561– 577

### Europe des citoyens, 41, 48

### Evasion Fiscale, 98, 129–153, 203, 475–543, 628, 687, 826

## F

Faculté contributive, 623, 818

Fiscalité locale, 364, 377–383

Fédéralisme

- Fédéralisme budgétaire, 642, 691–719, 779

- Fédéralisme fiscal européen, 643, 656–669, 680–710, 723–725, 746–752, 820–833

- Fédéralisme économique, 665–671

- Processus, 640–693, 722–728, 753, 770, 830–833

- Théorie, 502, 640–647, 684, 694, 712

Fédération

- Théorie, 408, 428, 648–654, 688, 711

## G

Gouvernance européenne, 250, 257, 258

## I

Impôt

- Affecté, 5, 20–33, 290, 396, 552, 699–706, 737, 791–807

- Consommation, 198, 213, 494, 798–805, 828

- Direct, 2–55, 62, 63, 73–110, 127–160, 169–263, 274–275, 294–344, 377–387, 395–399, 410, 423, 434–446, 456, 471–521, 537–635, 655–660, 686, 699–741, 757–834, 837, 840, 845

- Environnement, 26, 27, 130–139, 160–166, 200, 213, 226–246, 499, 537–551, 660, 677, 685, 694–706, 734–741, 794, 805–818, 832

- Indirect, 13–55, 63, 73–110, 128, 147, 171–191, 201–213, 225–232, 243,

254, 274–275, 317–318, 395–398, 480–493, 514, 553, 562–578, 604, 655–660, 686, 699, 724–741, 758–769, 793–814, 822–832

- Personne morale, 26, 589

- Personne physique, 26, 98, 459, 626, 808

- Revenu, 23, 24, 31, 92–108, 126–141, 205–217, 232, 243, 290, 321–361, 398, 423, 455, 475–520, 547, 562–574, 610–626, 659, 677, 694–699, 728, 782–791, 802–808, 831

- Société, 11, 22–37, 53–55, 62, 88–90, 128–136, 184–191, 206–217, 235–244, 260–261, 299, 305, 317, 459, 475, 501–552, 565–612, 635, 705, 728, 791, 805–807, 822–828, 836, 842

Impôt européen

- Notion, 44, 55, 269, 726, 741, 779–794

Interventionnisme fiscal, 807, 809, 818

Intégration négative, 32, 70–72, 100, 117, 161–174, 192–195, 218, 264, 470, 671

Intégration positive, 32, 33, 70, 117, 172–180, 211, 231–233, 262–264, 546, 670

## L

Liberté de circulation

- Capitaux, 32, 76, 98, 341, 342, 345, 475, 507, 581–589, 814

- Marchandises, 32, 76–86, 133, 153, 581, 584, 678, 814

- Portée fiscale, 38, 44, 47, 64, 89, 94,

- 318–335, 360, 582, 584, 634, 680
- Service, 32, 76, 278, 328–345, 475, 502–507, 581, 618–622, 814
- Travailleurs, 32, 40, 89, 277–286, 305, 328–356, 507, 581, 618, 678, 814

## O

Optimisation fiscale, 23, 474, 483, 507

## P

Parlement européen

- Composition, 428, 767, 771
- Evolution, 243, 244, 546

Patriotisme constitutionnel, 412

Peuple, 2–17, 55, 162, 221, 239, 269, 288, 373–380, 395–419, 447, 452, 454, 643–651, 675–678, 709, 735–741, 758–783, 843

Planification fiscale agressive, 511–522, 535–538, 555

Prestations sociales, 40, 41, 274–278, 286–318, 360–361, 438–443, 502, 782, 794

Principe d'égalité, 460–462, 517, 556–558, 569–571, 585–611, 632–636, 788, 813–819

Principe de légalité, 53, 69, 82–87, 108, 117, 149, 166, 184, 194–199, 210–215, 232, 542, 763, 813

Protection sociale, 226, 272–274, 284–318, 360–362, 432–434, 448, 494, 654–656, 714, 776–782, 806–808

Prérogatives de puissance publique, 134, 231, 811, 820, 821

## R

Raison impérieuse d'intérêt général, 126,

134, 814

Rescrit, 26, 84, 187, 523–533, 564–565

Résidence

- Critère d'accès à la citoyenneté européenne, 415–425
- Critère de rattachement, 20–23, 303, 335–369
- Discrimination, 92, 93

Rulings fiscaux, 522–534

Règlement des différends fiscaux, 574, 625–630

## S

Soft Law, 250, 255, 499, 686

Souveraineté fiscale

- Européenne, 51, 70–71, 231–232, 243, 298, 412, 424, 511–519, 565, 623–625, 693, 708, 730–755, 793, 807, 830–833, 837, 845
- Nationale, 2, 14, 51, 70–71, 231–232, 243, 412, 424, 511–519, 565, 623, 693, 708, 737–755, 793, 807, 830–833, 837, 845

Subsidiarité, 179–190, 201, 213–234, 395–402, 520, 561–567, 647–654, 673–678, 694–695, 750–753, 782, 809, 823, 833, 845

Sélectivité

- Avantage sélectif, 111, 138, 525
- Test de, 111, 138

## T

Taux

- Réduit, 200, 201, 204

Tax law shopping, 474, 517

TVA européenne, 798–802, 822

Taxe 2, 26–32, 56, 70, 83–98, 110, 121–  
142, 153, 178, 198–201, 213–215,  
232, 244, 357, 378–379, 423–432,  
455, 459, 472–475, 499, 514–515,  
547, 562–568, 659, 693–705, 734–  
737, 748, 791–809, 821–826

## **U**

Union économique et monétaire, 58, 472,  
648, 668, 693, 710–722

## **Z**

Zone euro, 696, 710–725



# Table des matières

Glossaire . . . . .	v
Introduction . . . . .	1
Section I La notion de citoyenneté fiscale . . . . .	8
§1. La citoyenneté comme fondement de l'impôt . . . . .	8
A. La jouissance de droits politiques en matière fiscale . . . . .	8
B. L'exercice de la citoyenneté facteur légitimant de l'impôt . . . . .	12
§2. La citoyenneté comme justification de l'impôt . . . . .	15
A. Le devoir du citoyen de payer l'impôt . . . . .	15
B. Le « devoir citoyen » de payer l'impôt . . . . .	20
Section II La reconsidération de la citoyenneté fiscale par le droit de l'Union européenne . . . . .	25
§1. La relation entre le droit de l'Union européenne et la fiscalité . . . . .	25
A. La portée fiscale des dispositions européennes . . . . .	26
B. La protection européenne du contribuable national . . . . .	32
§2. Les rapports entre la citoyenneté européenne et la fiscalité . . . . .	35
A. La portée fiscale de la citoyenneté européenne . . . . .	35
B. L'absence de participation politique du citoyen européen en matière fiscale .	42
Section III La redéfinition incertaine de la citoyenneté fiscale par l'intégration fiscale européenne . . . . .	45

§1. Les enjeux posés par le déséquilibre entre la protection européenne du contribuable national et le consentement de l'impôt par les citoyens . . . . .	46
§2. La démarche suivie . . . . .	54

**Première Partie :**  
**La citoyenneté fiscale et la protection européenne du contribuable national**

<b>Titre I La perturbation du consentement de l'impôt par la protection économique du contribuable national . . . . .</b>	<b>63</b>
---	-----------

Chapitre 1 La contestation du consentement de l'impôt par l'intégration fiscale négative . . . . .	69
--	----

Section I Le consentement de l'impôt atteint par le droit primaire . . . . .	70
--	----

§1. L'érosion du consentement l'impôt par les libertés de circulation . . . . .	71
---	----

A. L'emprise de la liberté de circulation des marchandises sur les impôts indirects	71
---	----

1. Un conflit normatif profitant à la protection économique du contribuable national	71
--	----

2. Une conciliation normative questionnant la légitimité de l'impôt indirect . . . . .	77
--	----

B. L'emprise de la liberté de circulation des personnes et des capitaux sur les impôt directs . . . . .	79
---	----

1. La reconnaissance préalable de la portée fiscale des dispositions européennes . . .	79
--	----

2. L'étendue des conséquences politiques sur le consentement de l'impôt . . . . .	86
---	----

§2. La captation du consentement de l'impôt par le contrôle des aides d'Etat . . .	90
--	----

A. Le contrôle des fiscalités nationales sur le fondement de l'article 107 du TFUE	91
--	----

1. L'affirmation de la portée fiscale du régime des aides d'État . . . . .	91
--	----

2. L'identification délicate des aides d'Etat à caractère fiscal . . . . .	96
--	----

B. La mise en œuvre du contrôle des fiscalités nationales sur le fondement de l'article 108 du TFUE . . . . .	101
---	-----

1.	Le contrôle de la compatibilité des aides d'Etat, compétence exclusive de la Commission européenne . . . . .	102
2.	Le contrôle de légalité des aides d'Etat, compétence partagée de la Commission européenne . . . . .	107
<b>Section II Le droit primaire, facteur limité de l'atteinte au consentement de l'impôt</b> 111		
§1.	L'affirmation possible du consentement de l'impôt . . . . .	111
A.	L'influence du consentement de l'impôt dans la reconnaissance des raisons impérieuses d'intérêt général . . . . .	112
1.	Le consentement de l'impôt appréhendé comme fondement de l'obligation fiscale	112
2.	L'obligation fiscale appréhendée comme conséquence du consentement de l'impôt	120
B.	La manifestation du consentement de l'impôt dans l'admission des aides d'État justifiées . . . . .	123
1.	Le consentement de l'impôt justifié par la nature ou l'économie du système fiscal	124
2.	Le consentement de l'impôt autorisé par les règlements d'exemption . . . . .	128
§2.	L'affirmation encadrée du consentement de l'impôt . . . . .	133
A.	Le contrôle juridictionnel européen de la cohérence des mesures fiscales entravantes . . . . .	133
1.	La rationalité de la mesure fiscale au regard de l'objectif à atteindre . . . . .	134
2.	La proportionnalité de la mesure fiscale . . . . .	138
B.	La citoyenneté fiscale sous emprise de la protection économique du contribuable national . . . . .	141
1.	La protection individuelle du contribuable national aux dépens du consentement collectif de l'impôt . . . . .	142
2.	La légitimité questionnée du processus d'intégration négative des fiscalités nationales	145
<b>Chapitre 2 La subordination du consentement de l'impôt à l'intégration fiscale positive</b> . . . . . 151		
<b>Section I Le consentement de l'impôt substantiellement influencé par le droit dérivé</b> . . . . . 152		
§1.	L'encadrement du consentement de l'impôt par l'harmonisation fiscale . . . . .	153

A.	Une méthode intégrative fondé sur l’habilitation du Conseil . . . . .	153
1.	Le droit primaire, consentement national préalable à l’action fiscale du Conseil . . . . .	154
2.	La directive, outil privilégié pour l’action fiscale du Conseil . . . . .	157
B.	Une méthode intégrative aux effets politiques nuancés par le dialogue parlementaire . . . . .	162
1.	Le dialogue politique entre les Parlements nationaux et la Commission européenne . . . . .	163
2.	La consultation du Parlement européen . . . . .	165
§2.	Les conséquences juridiques de l’encadrement du consentement de l’impôt . . . . .	167
A.	Une contrainte justifiée par le fonctionnement du marché intérieur . . . . .	168
1.	L’harmonisation étendue des fiscalités indirectes . . . . .	168
2.	L’harmonisation limitée des fiscalités directes . . . . .	178
B.	Le durcissement de l’encadrement des fiscalités nationales . . . . .	182
1.	L’augmentation du niveau de contrainte par l’évolution formelle des directives . . . . .	182
2.	L’extension des dispositions de droit dérivé aux situations internes . . . . .	186
Section II Le consentement de l’impôt matériellement garanti par le droit dérivé . . . . .		189
§1.	La mise en oeuvre politiquement encadrée de l’harmonisation fiscale . . . . .	190
A.	Le respect des principes de l’article 5 du traité sur l’Union européenne . . . . .	190
1.	L’application du principe de subsidiarité . . . . .	190
2.	L’application du principe de proportionnalité . . . . .	194
B.	La nécessité d’un vote à l’unanimité du Conseil . . . . .	197
1.	Une obligation en principe protectrice de la citoyenneté fiscale nationale . . . . .	197
2.	Une obligation en pratique préjudiciable aux citoyens européens . . . . .	201
§2.	La prise en compte essentielle de la volonté des citoyens européens . . . . .	205
A.	L’abandon de la procédure législative spéciale en matière fiscale . . . . .	205
1.	Le passage souhaitable à la majorité qualifiée . . . . .	206
2.	L’alternative envisagée de la coopération renforcée . . . . .	210
B.	Le recours palliatif aux mécanismes juridiquement non contraignants . . . . .	214
1.	L’utilisation des mécanismes de « droit mou » . . . . .	215

2.	L'utilisation des consultations publiques, reflet de la pénétration de la citoyenneté européenne dans le processus décisionnel européen . . . . .	221
<b>Titre II</b>	<b>La perturbation du consentement de l'impôt par la protection politique du contribuable national . . . . .</b>	<b>233</b>
Chapitre 1	L'affaiblissement du devoir fiscal par la protection juridique accordée par la citoyenneté européenne . . . . .	239
Section I	La liberté de circulation du citoyen européen, facteur indirect de l'altération du devoir fiscal . . . . .	241
§1.	La reconnaissance d'une solidarité financière transnationale fondée sur la citoyenneté européenne . . . . .	242
A.	L'élargissement du champ personnel des dispositions européennes par la reconnaissance d'un droit de séjour inconditionnel . . . . .	242
1.	La reconnaissance d'un droit de séjour <i>ratione personae</i> par l'arrêt <i>Sala</i> . . . . .	243
2.	La confirmation du droit de séjour inconditionnel dans l'arrêt <i>Baumbast</i> . . . . .	247
B.	L'élargissement du champ matériel des dispositions européennes par la reconnaissance d'un droit à la protection sociale . . . . .	250
1.	Le droit d'accès des citoyens européens aux avantages sociaux nationaux . . . . .	250
2.	Les répercussions sur les systèmes fiscaux du passage d'une « citoyenneté européenne de marché » à une « citoyenneté sociale européenne » . . . . .	255
§2.	La limitation de la solidarité financière par la restriction de l'égalité sociale attaché à la citoyenneté européenne . . . . .	260
A.	Des limites imposées par le droit dérivé . . . . .	261
1.	Les modalités juridiques de la directive relative au droit des citoyens de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres . . . . .	261
2.	La portée politique de la directive relative au droit des citoyens de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres . . . . .	266
B.	Des limites confirmées par la jurisprudence européenne . . . . .	269
1.	L'application littérale du droit dérivé par la Cour de justice . . . . .	269

2.	L'exclusion jurisprudentielle des citoyens européens du bénéfice de la protection sociale nationale . . . . .	275
Section II	La substitution de la citoyenneté européenne aux libertés économiques, facteur direct de l'altération du devoir fiscal . . . . .	279
§1.	La reconnaissance jurisprudentielle de la portée fiscale de la citoyenneté européenne . . . . .	280
A.	L'applicabilité fiscale de la liberté de circulation attachée à la citoyenneté européenne . . . . .	280
1.	Une jurisprudence fondée par l'arrêt <i>Egon Schempp</i> . . . . .	281
2.	Une jurisprudence dépassant l'arrêt <i>Werner</i> . . . . .	284
B.	L'apport fiscal protecteur de la citoyenneté européenne . . . . .	287
1.	La protection du contribuable étendue à des situations initialement non couvertes par les libertés économiques . . . . .	287
2.	Les prémisses lacunaires d'une citoyenneté fiscale européenne . . . . .	292
§2.	La portée fiscale juridictionnellement limitée de la citoyenne européenne . . . . .	295
A.	Le recours subsidiaire à la citoyenneté européenne par la Cour de justice . . . . .	295
1.	Le constat du recours subsidiaire à la citoyenneté européenne . . . . .	295
2.	Les raisons du recours subsidiaire de la citoyenneté européenne . . . . .	300
B.	Vers une invocation prioritaire de la citoyenneté européenne ? . . . . .	303
1.	Une évolution politiquement souhaitable . . . . .	303
2.	Une évolution juridiquement risquée . . . . .	305
Chapitre 2	Le maintien de devoir fiscal par la participation politique permise par la citoyenneté européenne . . . . .	311
Section I	L'identification d'une citoyenneté financière européenne à deux niveaux	312
§1.	Le déploiement national d'une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire	313
A.	L'existence d'un lien politique unissant directement les citoyens européens aux États membres . . . . .	313
1.	La participation aux élections municipales reconnue aux citoyens européens . . . . .	313

2.	Les modalités de l'exercice du droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales garanties par le droit dérivé . . . . .	317
B.	La portée politique des relations entretenues entre les citoyens européens et les systèmes fiscaux nationaux . . . . .	320
1.	L'ébauche d'une citoyenneté fiscale européenne à travers le droit de vote aux élections locales . . . . .	320
2.	Une citoyenneté fiscale européenne embryonnaire . . . . .	327
§2.	Le déploiement européen d'une citoyenneté européenne budgétaire . . . . .	332
A.	La citoyenneté européenne vectrice d'un lien budgétaire entre les citoyens européens et l'Union européenne . . . . .	333
1.	La participation des citoyens européens au débat démocratique budgétaire . . . . .	333
2.	La citoyenneté européenne directement identifiée par le budget européen . . . . .	336
B.	La relation budgétaire imparfaite des citoyens européens à l'Union européenne	339
1.	L'association limitée du citoyen européen au financement du budget européen . . . . .	340
2.	L'application budgétaire du principe subsidiarité à partir du citoyen . . . . .	344
Section II La portée politique limitée de la citoyenneté financière européenne . . . . .		347
§1.	La dépendance juridique de la citoyenneté européenne aux États membres . . . . .	348
A.	La reconnaissance d'une citoyenneté européenne subordonnée à la nationalité des États membres . . . . .	349
1.	Des droits politiques exercés sur le fondement de la nationalité des États membres . . . . .	349
2.	Le maintien de la citoyenneté fiscale nationale . . . . .	354
B.	L'évolution possible vers une citoyenneté européenne indépendante des États membres . . . . .	357
1.	L'hypothèse d'une citoyenneté européenne fondée sur la résidence . . . . .	357
2.	Une évolution conforme à la réalité fiscale . . . . .	363
§2.	La citoyenneté européenne complétant les citoyennetés nationales . . . . .	367
A.	Une citoyenneté européenne complémentaire mais incomplète . . . . .	368
1.	Une citoyenneté européenne dépourvue de devoirs . . . . .	368
2.	Une citoyenneté européenne dépourvue de devoir fiscal . . . . .	371
B.	Le risque d'une citoyenneté fiscale européenne d'opportunité . . . . .	374

1. Les effets fiscaux ambivalents de la citoyenneté européenne sur le sentiment d'appartenance du citoyen . . . . .	374
2. L'inexistence critiquable d'une solidarité financière entre les citoyens européens .	378

## **Seconde Partie :**

# **La citoyenneté fiscale et la participation politique du citoyen européen**

<b>Titre I Le rétablissement européen de la citoyenneté fiscale nationale . . . . .</b>	<b>399</b>
---	------------

Chapitre 1 Le principe de nécessité, condition européenne du consentement national de l'impôt . . . . .	405
---	-----

Section I Le principe de nécessité de l'impôt à l'épreuve de la concurrence fiscale européenne . . . . .	407
--	-----

§1. La mobilité du contribuable favorisée par la concurrence fiscale européenne .	407
---	-----

A. L'utilisation avantageuse des libertés de circulation par le contribuable national	407
---	-----

1. Le consentement d'un impôt national attractif . . . . .	408
--	-----

2. Le choix par le contribuable national du système fiscal le plus avantageux . . . .	410
---	-----

B. L'utilisation abusive des libertés de circulation par le contribuable national .	415
---	-----

1. L'identification délicate des comportements d'évasion fiscale . . . . .	415
--	-----

2. La concrétisation de l'évasion fiscale par l'abus de droit . . . . .	419
---	-----

§2. La citoyenneté fiscale fragilisée par la concurrence fiscale européenne . . . .	423
---	-----

A. Les effets ambivalents de la concurrence fiscale européenne . . . . .	424
--	-----

1. Une concurrence fiscale au bénéfice du contribuable . . . . .	424
--	-----

2. Une concurrence fiscale au détriment du citoyen . . . . .	428
--	-----

B. L'abaissement de la légitimité politique de l'impôt . . . . .	431
--	-----

1. L'affaiblissement du processus collectif de consentement de l'impôt . . . . .	431
--	-----

2. L'évolution de la perception politique du devoir fiscal . . . . .	434
--	-----



Section II	Le renforcement européen du principe de nécessité de l'impôt . . . . .	438
§1.	Le principe de nécessité juridiquement appréhendé à partir du fonctionnement du marché intérieur . . . . .	439
A.	La lutte contre la planification fiscale agressive . . . . .	440
1.	L'intensification de la coopération administrative en matière d'échange d'informations . . . . .	441
2.	Les directives <i>Anti Tax Avoidance</i> . . . . .	449
B.	Le contrôle des <i>ruling</i> fiscaux par le biais des aides d'Etat . . . . .	454
1.	Les enjeux juridiques liés au contrôle des <i>rulings</i> fiscaux . . . . .	454
2.	La portée politique du contrôle des <i>rulings</i> fiscaux . . . . .	460
§2.	Le principe de nécessité politiquement appréhendé à travers la citoyenneté fiscale . . . . .	465
A.	La promotion européenne de la justice fiscale . . . . .	465
1.	L'appréciation morale du comportement du contribuable national . . . . .	466
2.	Le renforcement de devoir fiscal national par l'administration européenne de l'impôt	468
B.	L'hypothèse d'un principe de nécessité de l'impôt européen . . . . .	473
1.	La création discutée d'un impôt européen sur les sociétés . . . . .	474
2.	Une discussion élargie dans le cadre plan de relance . . . . .	478
Chapitre 2	Le principe d'égalité fiscale, condition européenne d'appréciation des facultés contributives . . . . .	485
Section I	Le caractère limité du principe de non-discrimination . . . . .	487
§1.	Des contribuables sujets aux discriminations dans les situations transnationales	488
A.	L'absence d'obligation européenne d'élimination des doubles impositions .	488
1.	L'incompétence de principe de la Cour de justice pour régler les doubles-impositions	488
2.	Le consentement de l'impôt préservé par le traitement national des doubles impositions . . . . .	492
B.	Les difficultés soulevées par le maintien européen des doubles impositions .	495
1.	La qualification juridique incertaine des doubles impositions . . . . .	496

2.	Le respect du consentement de l'impôt aux dépens de l'émergence d'une citoyenneté fiscale européenne . . . . .	499
§2.	Des contribuables sujets aux discriminations dans leurs situations purement internes . . . . .	502
A.	Les discriminations à rebours admises au niveau européen . . . . .	503
1.	L'inapplicabilité du droit de l'Union européenne à l'immobilité du contribuable . . . . .	503
2.	L'immobilité constitutive d'une différence de traitement entre les contribuables de l'Union européenne . . . . .	507
B.	Le droit constitutionnel <i>a priori</i> concerné par les discriminations à rebours . . . . .	512
1.	L'applicabilité du principe d'égalité fiscale aux discriminations à rebours . . . . .	513
2.	L'interdiction équivoque des discriminations à rebours liée à la spécificité du raisonnement constitutionnel . . . . .	516
Section II	La convergence nécessaire entre le principe d'égalité fiscale et le principe de non-discrimination . . . . .	519
§1.	L'appréciation européanisée des facultés contributives par la sanction des discriminations à rebours . . . . .	520
A.	L'intervention compensatrice du Conseil constitutionnel . . . . .	520
1.	L'emploi « européanisé » du principe d'égalité fiscale . . . . .	520
2.	Le renforcement de la protection du contribuable immobile par le biais de « l'égalité corrélative » . . . . .	524
B.	La position nuancée du Conseil constitutionnel . . . . .	527
1.	L'élimination des discriminations à rebours liée à l'intervention préalable de la Cour de justice . . . . .	527
2.	L'absence confirmée d'un principe d'élimination systématique des discriminations à rebours . . . . .	530
§2.	L'appréciation européenne des facultés contributives par l'élimination des doubles impositions . . . . .	534
A.	L'élimination conventionnelle des doubles-impositions soumise au droit européen . . . . .	535
1.	Le principe de conformité des conventions fiscales aux dispositions européennes . . . . .	535
2.	Le contrôle européen équivoque des actes conventionnels . . . . .	538

B.	La réponse législative européenne face à l'élimination des doubles impositions	541
1.	La directive sur le règlement des différends fiscaux comme instrument procédural	542
2.	La portée politique et juridique de la directive . . . . .	544
<b>Titre II L'avènement de la citoyenneté fiscale européenne . . . . .</b>		<b>553</b>
<b>Chapitre 1 Le fédéralisme comme méthode vers l'impôt européen . . .</b>		<b>559</b>
Section I	La construction européenne à l'aune du fédéralisme . . . . .	561
§1.	La reconnaissance controversée d'un ordre politique fédéral européen . . . . .	561
A.	L'opposition traditionnelle entre les doctrines souverainistes et fédérales . . .	562
1.	La vocation fédérale incertaine de l'Union européenne . . . . .	562
2.	Le fédéralisme européen dans le cadre d'une souveraineté nationale préservée . . .	567
B.	Les conséquences fiscales de l'indétermination politique de l'Union européenne . . . . .	571
1.	La non-attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne . . . . .	571
2.	Les effets ambivalents de l'absence de compétence fiscale européenne . . . . .	574
§2.	L'identification d'un fédéralisme fiscal européen inachevé . . . . .	577
A.	Une dynamique fédérale amorcée par la création d'un espace économique européen . . . . .	577
1.	Les caractéristiques fédérales de la réalisation du marché intérieur . . . . .	578
2.	L'intégration fiscale européenne sous le prisme du fédéralisme . . . . .	581
B.	Une dynamique fédérale accélérée par la création d'un espace politique européen . . . . .	584
1.	L'application « fédéraliste » du principe de subsidiarité . . . . .	584
2.	La citoyenneté européenne comme symbole d'un fédéralisme fiscal embryonnaire	589
Section II	L'achèvement du fédéralisme fiscal européen . . . . .	593
§1.	L'organisation financière européenne sous le prisme du fédéralisme fiscal . . .	593
A.	Les modalités du fédéralisme fiscal identifiables au niveau européen . . . . .	594
1.	La concurrence fiscale identifiée au niveau européen . . . . .	594

2.	Une redistribution des revenus identifiable au niveau européen . . . . .	597
B.	La concrétisation d'un fédéralisme fiscal européen . . . . .	600
1.	L'attribution d'une compétence fiscale à l'Union européenne . . . . .	600
2.	La mise en oeuvre spécifique de la compétence fiscale européenne . . . . .	604
§2.	L'évolution fédérale du budget européen via la fiscalité . . . . .	607
A.	L'autonomie fiscale européenne . . . . .	607
1.	L'absence de ressources propres de nature fiscale . . . . .	607
2.	La création de ressources propres de nature fiscale . . . . .	615
B.	L'hypothèse d'une autonomie fiscale limitée à la zone euro . . . . .	620
1.	La création d'un budget de la zone euro soutenu par la fiscalité . . . . .	620
2.	La légitimité démocratique de la zone euro par l'impôt . . . . .	627

## Chapitre 2 L'impôt européen comme affirmation d'une citoyenneté fiscale européenne . . . . . 635

### Section I L'établissement d'un consentement de l'impôt européen . . . . . 637

§1.	L'attribution par les citoyens nationaux d'une compétence fiscale à l'Union européenne . . . . .	637
A.	L'exercice la souveraineté politique, fondement de la compétence fiscale européenne . . . . .	638
1.	Les insuffisances juridiques du Traité . . . . .	638
2.	La nécessité politique d'une révision du Traité . . . . .	643
B.	La reconnaissance d'une souveraineté fiscale partagée et exercée en commun . . . . .	648
1.	La reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne . . . . .	648
2.	Le maintien de la souveraineté fiscale nationale . . . . .	652
§2.	L'exercice par les citoyens européens de la compétence fiscale européenne . . . . .	655
A.	La mise en oeuvre démocratique du consentement de l'impôt européen . . . . .	655
1.	L'exercice du consentement de l'impôt par le Parlement européen . . . . .	656
2.	Les difficultés issues de la représentation politique du citoyen européen en matière fiscale . . . . .	659
B.	Une solidarité sociale européenne permise par l'impôt européen . . . . .	668

1.	La dimension sociale limitée de la solidarité européenne . . . . .	668
2.	Une solidarité sociale européenne approfondie par l'impôt européen . . . . .	672
<b>Section II</b>	<b>Les caractéristiques de l'impôt européen, élément déterminant de la portée politique de la citoyenneté fiscale européenne . . . . .</b>	<b>675</b>
§1.	L'objectif politique de l'impôt européen . . . . .	676
A.	Des critères formels indispensables à respecter . . . . .	676
1.	L'intelligibilité de l'impôt européen par les citoyens européens . . . . .	676
2.	La visibilité de l'impôt européen pour les citoyens européens . . . . .	680
B.	Des critères techniques attachés à la fonction de l'impôt européen . . . . .	683
1.	La fonction budgétaire de l'impôt européen . . . . .	684
2.	La finalité interventionniste de l'impôt européen . . . . .	690
§2.	Les contraintes juridiques liées à l'impôt européen . . . . .	700
A.	L'articulation de l'impôt européen avec le principe de non-discrimination . . . . .	700
1.	L'impôt européen au regard du principe de non-discrimination . . . . .	701
2.	L'égalité des contribuables européens face à l'impôt européen . . . . .	704
B.	La reconnaissance d'un pouvoir fiscal européen . . . . .	707
1.	L'exercice autonome d'un pouvoir fiscal par la création d'une administration fiscale européenne . . . . .	707
2.	L'exercice délégué aux administrations fiscales nationales du pouvoir fiscal européen	710
<b>Bibliographie</b>	. . . . .	<b>735</b>
<b>Index</b>	. . . . .	<b>803</b>
<b>Table des matières</b>	. . . . .	<b>808</b>



# **Citoyenneté fiscale et droit de l'Union européenne**

## **De la protection européenne du contribuable national au consentement de l'impôt européen**

### **Résumé**

La protection européenne du contribuable national a une incidence sur la citoyenneté fiscale en tant que principe de légitimation de l'impôt. La conception nationale du devoir fiscal fondée sur la participation politique du citoyen à son consentement, par le biais de ses représentants, fait face à la conception européenne de l'obligation fiscale fondée sur la protection du contribuable, en tant que titulaire de libertés de circulation, et visant à favoriser la construction d'un espace économique sans frontières. Toutefois, l'étude de ces interactions démontre que les rapports entre l'intégration européenne et la citoyenneté fiscale ne doivent pas être appréciés comme un processus unilatéral dont la seule conséquence serait l'affaiblissement de cette dernière, mais comme un processus transversal dans lequel les effets de l'application du droit de l'Union européenne sur la citoyenneté fiscale rétroagissent sur le niveau de l'intégration fiscale européenne et au-delà sur l'organisation politique de l'Union européenne. Ce constat invite à étudier la manière dont ces rapports conflictuels pourraient, selon la logique fédérale, se résoudre autour de la création d'un impôt européen consenti par les citoyens européens eux-mêmes.

**Mots-Clés :** Citoyenneté fiscale ; Consentement de l'impôt ; Consentement européen de l'impôt ; Impôt européen ; Citoyenneté fiscale européenne ; Protection européenne du contribuable

### **Abstract**

The European protection of the national taxpayer has an impact on tax citizenship as a principle of tax legitimisation. The national conception of tax duty based on the political participation of the citizen in his consent, through his representatives, is confronted with the European conception of tax duty based on the protection of the taxpayer, as the holder of freedom of movement, and aimed at favouring the construction of an economic area without borders. However, the study of these interactions shows that the relationship between European integration and tax citizenship should not be seen as a unilateral process whose only consequence would be the weakening of the latter, but as a transversal process where the effects of the enforcement of EU law on tax citizenship have a retroactive effect on the degree of European tax integration and, beyond, on the political organisation of the European Union. This observation invites us to study how these conflicting relations could, following the federal logic, be solved through the creation of a European tax consented by the European citizens themselves.

**Keywords :** Tax citizenship ; Consent to taxation ; European tax consent ; European tax ; European tax citizenship ; European taxpayer protection