

CHAPITRE II

L'ÉMERGENCE D'UN ORDRE FISCAL COMMUN ET LE DROIT EUROPÉEN

Edoardo TRAVERSA

*Professeur de droit fiscal et de droit européen à la Faculté de droit
et de criminologie (CRIDES) et à l'École en études européennes
de l'Université catholique de Louvain*

Fabrizio PASCUCCI

Chercheur doctorant à l'Université catholique de Louvain

L'adoption par les États des règles constituant leur système fiscal relève de l'exercice de leur souveraineté (70). Cela signifie que chaque État est largement libre de choisir les normes fiscales qu'il juge les plus appropriées, y compris au regard de situations transfrontières. Il n'est pas étonnant que les systèmes fiscaux des différents États tendent à différer d'une juridiction à l'autre, étant donné qu'ils reflètent les caractéristiques propres et, en particulier, le contexte économique dans lequel ces règles doivent être mises en œuvre. D'un autre côté, on observe le développement de normes et de concepts fiscaux communs. Cette contribution vise à établir si ce phénomène peut, comme l'indique le titre, être qualifié d'émergence d'un ordre fiscal commun, c'est-à-dire qu'il exprime la reconnaissance de principes juridiques partagés au niveau supranational (71), et du rôle qu'a joué l'Union européenne dans ce processus.

(70) S. BESSON, « Sovereignty », in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, Oxford Public International Law, Oxford University Press, 2022, en ligne ; P. HONGLER, « Justice in International Law – A Normative Review of the International Tax Regime », *IBFD*, 2019, pp. 48-56.

(71) Voy. Y. BRAUNER, « An International Tax Regime in Crystallization », *Tax Law Review*, 2003, n° 56, p. 259 ; W. SCHÖN, « Is there Finally an International Tax System? », *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2021-15, <https://ssrn.com/abstract=3922687>.

I – LES DEUX PHASES DE L'ÉMERGENCE D'UN ORDRE FISCAL COMMUN

Les effets de l'absence d'un ensemble de règles fiscales harmonisées au niveau mondial sont particulièrement ressentis dans les situations transfrontières. Des frictions entre souverainetés se produisent chaque fois que des éléments sont considérés comme liés au territoire de plus d'un État. En effet, chaque État décide en principe librement du choix du critère de rattachement territorial d'un contribuable ou d'un revenu à son système fiscal, du moment que ce lien soit réel, comme le suggère la doctrine dite *genuine link* en droit international (72), mais aussi du traitement fiscal à appliquer (assiette et taux). Il en résulte une grande disparité dans la mesure où les critères de rattachement ne sont pas parfaitement harmonisés, malgré une apparente similitude de concepts tel que celui de résidence et l'existence de conventions fiscales (73). Par ailleurs, l'amplitude de taux d'imposition et les composantes de l'assiette varient grandement d'un État à un autre (74).

A – La première phase : l'évitement de la double imposition internationale

En revanche, dans un monde où les critères de rattachement ne sont pas coordonnés, il peut arriver que le revenu soit imposé deux fois, à condition que les États concernés (au moins deux, mais il pourrait y en avoir davantage) se déclarent compétents pour l'imposer sur la base de leurs propres règles internes. Cette situation est communément appelée double imposition internationale. La situation inverse

(72) J. KOKOTT, « Public International Law and Taxation: Nexus and Territoriality », in E. TRAVERSA (ed.), « Nexus and Jurisdiction in EU and International Tax Law », *IBFD*, 2022, pp. 1-18 ; S. GADŽO, « The Principle of "Nexus" or "Genuine Link" as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal », *Intertax*, 2018, n° 46, p. 3 ; Ph. BAKER, « Some Thoughts on Jurisdiction and Nexus », in G. MAISTO (ed.), *Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group*, *IBFD*, 2020, pp. 441-465.

(73) Cependant, malgré la similitude de ces concepts entre les juridictions, la diversité des critères de détermination de la résidence (fiscale) est néanmoins évidente, en particulier à l'aune de la dichotomie entre les États qui préfèrent déterminer la résidence sur la base d'un critère plutôt formel (lieu de constitution de la personne morale) et les États qui déterminent plutôt la résidence des sociétés sur la base de facteurs plus substantiels tels que ce que l'on appelle « le siège de la direction effective ». En outre, et de manière encore plus évidente, les règles internes qui définissent le concept de source de revenus sont très variées. En outre, il existe un nombre relativement important de systèmes fiscaux qui choisissent même de ne pas imposer les revenus de source étrangère.

(74) Les taux nominaux d'imposition des sociétés dans les pays de l'OCDE varient entre 9 et 35 % (2022). *Source* : www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database-update-note.pdf.

est évidemment la double non-imposition internationale et se produit lorsque la richesse potentiellement imposable n'est pas imposée dans les deux États.

Le manque de coordination entre les règles fiscales internes des États et les problèmes liés à la double imposition internationale qui peuvent en découler sont devenus évidents pour les États (en particulier ceux qui participent au commerce international) depuis le début du XX^e siècle. Parallèlement, la nécessité d'une coopération s'est progressivement matérialisée (notamment dans le cadre des forums supranationaux), avec l'objectif de garantir que les règles fiscales des États – et plus précisément les règles relatives à l'exercice de la compétence fiscale par le biais des critères de rattachement – ne produisent pas de résultats incompatibles avec le développement du commerce international. Dès les années 1920, les États ont manifesté leur volonté d'adhérer à un langage commun au niveau mondial afin de rapprocher les règles fiscales⁽⁷⁵⁾. Cette première phase a surtout été associée à la nécessité de ne pas pénaliser les situations transfrontalières par rapport aux transactions purement nationales et à l'intention d'éliminer, ou du moins de limiter, les situations de double imposition internationale.

L'approche des États, d'abord partagée au sein de la Société des Nations puis de l'OECE/OCDE à partir des années 1950, visait principalement à normaliser le concept de résidence fiscale (ou de domicile fiscal, selon la terminologie adoptée dans les premiers rapports) – qui constitue, comme indiqué brièvement, le principal facteur de rattachement en matière d'imposition des personnes physiques et des sociétés. Parallèlement à l'élaboration d'une définition partagée de la résidence fiscale, les États ont cherché à établir un ensemble commun de règles rudimentaires pour répartir les pouvoirs d'imposition des juridictions concernées sur les revenus transfrontaliers (communément définis comme des critères de répartition). Néanmoins, le choix des États dans le contexte de la Société des Nations (qui est toujours suivi) n'était pas d'encourager l'harmonisation des concepts par des modifications des systèmes fiscaux nationaux des États, mais plutôt par la diffusion d'un Modèle de traité à suivre par les États lors de la négociation de conventions fiscales bilatérales, qui comprend une définition autonome de la résidence fiscale indépendante des règles internes des

(75) Voy. Société des Nations (Commission économique et financière), *Rapport des experts sur la double imposition*, Document E.F.S.73. F.19 (1923), disponible à l'adresse <http://setis.library.usyd.edu.au/oztexts/parsons.html> (pt 3).

États (contractants) (76). En d'autres termes, le choix a été de favoriser le développement d'un réseau de conventions bilatérales entre les États qui sont basées sur un langage commun. Le résultat de cette première vague d'harmonisation est donc représenté par la diffusion de traités bilatéraux contre la double imposition, qui comprennent des règles qui tendent à être homogènes et qui prévalent sur les règles internes des États en cas de conflit. Cela a conduit à la diffusion mondiale de concepts communs, la majorité des traités ayant commencé à modeler leurs conventions fiscales bilatérales sur un Modèle unique, qui était à l'époque celui élaboré par la Société des Nations et qui correspond aujourd'hui au Modèle de convention de l'OCDE.

Par conséquent, la première phase de l'harmonisation supranationale des règles fiscales correspond à la diffusion de traités bilatéraux basés sur le Modèle OCDE et son principal objectif est d'éliminer les obstacles fiscaux à la diffusion du trafic international, c'est-à-dire la double imposition internationale.

B – La deuxième phase : la lutte contre l'évasion fiscale internationale

Après ce premier mouvement, le besoin de règles communes et d'un langage fiscal largement répandu s'est fait sentir en raison de la diffusion du phénomène de l'évasion fiscale internationale, aussi appelé – au vu de ses effets – de la double non-imposition internationale. Ce phénomène est relativement passé inaperçu dans les États jusqu'à la seconde moitié du XX^e siècle, lorsque le commerce international a connu un essor important et que les sociétés sont devenues des entreprises multinationales. En effet, à partir des années 1950-1960, les progrès de la technologie et de la communication ont favorisé la transformation transnationale des entreprises, en particulier des plus grandes d'entre elles, ce qui a multiplié les possibilités d'évasion fiscale internationale. Avec la suppression des barrières territoriales et, par conséquent, la possibilité d'étendre facilement leurs activités dans plusieurs juridictions, couplées à une libération progressive des

(76) En effet, en l'absence de critères et de définitions uniformes entre les États, il est possible qu'un même sujet soit considéré comme résident en même temps dans plus d'une juridiction, avec pour conséquence que plus d'un État considère qu'il peut exercer ses pouvoirs d'imposition et donc qu'une situation de double imposition internationale se produise. Si, en revanche, les États ont signé une convention bilatérale contre la double imposition, le concept de résidence fiscale inclus dans la convention prévaut sur celui adopté par les règles fiscales des États contractants, avec pour conséquence que le contribuable, à la lumière de la convention bilatérale, sera résident d'un seul des deux États et que la double imposition internationale sera normalement résolue.

mouvements de capitaux, les entreprises multinationales ont immédiatement compris l'importance de tirer le meilleur parti des avantages économiques découlant de l'optimisation fiscale. La possibilité de délocaliser facilement les investissements très mobiles, tels que le capital et d'autres investissements incorporels, afin d'exploiter les avantages fiscaux offerts par les États hôtes ou les failles dans la coordination entre systèmes fiscaux, a fait naître une pratique nouvelle et à haut risque pour les budgets des États industrialisés : la planification fiscale internationale.

Bien qu'en principe tolérée par les États, la planification fiscale a des limites très floues et conduit souvent à des abus fiscaux, c'est-à-dire à l'exploitation des asymétries réglementaires entre les différentes juridictions pour obtenir des avantages fiscaux indus, c'est-à-dire incompatibles avec les objectifs des règles existantes. Face à l'émergence de l'évasion fiscale, les États ne sont pas restés inactifs et ont introduit progressivement des contre-mesures (77). Cependant, les actions des États pour lutter contre l'évasion fiscale ont été entreprises dans un premier temps de manière peu coordonnée (78). En d'autres termes, la lutte contre l'évasion fiscale internationale par les États s'est effectuée pendant de nombreuses années, voire des décennies, uniquement par le biais d'actions unilatérales menées par des États et en l'absence d'un objectif partagé à l'échelle mondiale (79).

Le véritable changement d'approche, c'est-à-dire le passage d'un Modèle unilatéral (ou tout au plus bilatéral) à un Modèle fondé sur le consensus multilatéral, ne s'est produit que dans le scénario de la crise financière post-2008 (80), lorsque les États ont réalisé que les actions unilatérales ne pouvaient être considérées comme efficaces au regard des immenses possibilités offertes par la planification fiscale agressive et du nombre potentiellement infini d'écarts (*mismatches*) existant entre les règles fiscales des États et exploitables à des fins de planifications fiscales. C'est pourquoi, une fois de plus, au sein de

(77) Les règles de lutte contre l'évasion fiscale sont variées (et souvent très complexes), mais elles ont toutes un point commun : l'effet. Toutes ces règles visent à écarter l'avantage fiscal indûment obtenu par le contribuable si les opérations ne sont pas étayées par des raisons commerciales valables.

(78) M. J. GRAETZ, « Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies », *Brook. J. Int'l L.*, 2001, vol. 26, n° 4, pp. 1357-1448.

(79) C'est-à-dire par l'introduction de règles internes anti-évasion, et parfois par des modifications des traités bilatéraux existants afin d'éviter que les avantages offerts par l'un des deux États contractants ne soient obtenus au détriment des objectifs du traité lui-même, et donc à l'encontre des intentions réelles des États contractants.

(80) R. MASON, « The Transformation of International Tax », *American Journal International Law*, 2020, vol. 114, n° 3, p. 391.

l'OCDE, les États ont manifesté leur volonté de converger vers des solutions communes. Cette fois, cependant, ce n'est pas dans l'intention de favoriser les échanges internationaux et le commerce entre les États par l'élimination des causes potentielles de double imposition internationale (comme ce fut le cas lors de la première phase, au début du siècle dernier), mais dans le but d'enrayer la double non-imposition et l'évasion fiscale internationale. Il s'agit de la deuxième phase de coordination entre les États et elle semble plus importante que la première, car elle implique non seulement la convergence des règles contenues dans les traités bilatéraux (c'est-à-dire les règles concernant le *nexus* et les critères de répartition), mais aussi les règles internes des États.

Cette phase avait en réalité débuté avant 2008, mais en mode mineur, par la convergence progressive des règles anti-évasions sur une base volontaire, et probablement davantage dans un esprit d'imitation que de véritable convergence. Cependant, l'accélération réelle n'a eu lieu qu'avec l'avènement du projet BEPS en 2012, lorsque les États ont reconnu qu'une réforme coordonnée au niveau mondial des mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale s'imposait avec urgence (81).

Dans le cadre du projet BEPS, l'harmonisation est recherchée par le biais d'une approche assez similaire à celle qui a caractérisé la première phase, c'est-à-dire par le biais d'un Modèle de législation accompagné de rapports et de commentaires explicatifs. Plus précisément, le projet BEPS introduit, avec quinze « actions » différentes à adopter par les États, une série de règles et de mécanismes sophistiqués remédiant aux lacunes existantes dans le contraste aux stratégies couramment utilisées par les contribuables pour échapper à l'impôt (des sociétés dans le cadre du BEPS). Comme prévu, ces règles ne concernent pas seulement le niveau conventionnel, c'est-à-dire les règles que les États devraient inclure dans les traités bilatéraux contre la double imposition pour freiner l'évasion fiscale, mais aussi l'introduction et la modification des règles fiscales internes.

En outre, d'un point de vue plus théorique, contrairement à la première phase, les règles ne concernent pas seulement le *nexus* (c'est-à-dire les critères de rattachement), mais aussi les règles de détermination du revenu imposable. En substance, les règles recommandées par l'OCDE élargissent considérablement le revenu imposable lorsque celui-ci a été artificiellement restreint par les contribuables par des comportements abusifs, c'est-à-dire des comportements visant uniquement à obtenir un

(81) E. TRAVERSA et F. CANNAS, « Fiscalité internationale et numérisation de l'économie : enjeux et évolutions récentes », *Ann. Dr. Louvain*, 2021, vol. 83, n° 2, pp. 281-300.

avantage fiscal indu sans aucun autre objectif économique. Toutefois, il convient de noter que dans le cadre du projet BEPS, la poursuite de l'harmonisation des règles concernant le calcul du revenu imposable n'a pas pour objectif d'uniformiser les méthodes de calcul des bases d'imposition des États dans toutes les situations, mais uniquement dans les cas où des comportements abusifs sont reconnus (ou présumés). En d'autres termes, les méthodes de calcul de la base imposable pour les situations purement nationales (y compris le taux applicable aux revenus étrangers des sociétés résidentes) restent du ressort souverain des États.

Par ailleurs, à côté des règles concernant le revenu imposable, plusieurs mesures du BEPS concernent le *nexus* et donc les critères de rattachement, mais seulement dans la mesure où ces critères ont été manipulés (ou contournés) par les contribuables pour obtenir des avantages fiscaux. Ici aussi, une tendance opposée à celle de la première phase se dessine. En effet, alors que dans la première phase d'harmonisation, les États ont cherché à se coordonner pour éviter que le chevauchement des critères de rattachement (choisis unilatéralement par les États) n'entraîne une double imposition internationale, ce qui aurait des répercussions négatives sur les transactions transfrontalières (par rapport aux situations purement internes), dans la deuxième phase, l'objectif est d'empêcher les contribuables de créer artificiellement des liens fictifs avec des États pour bénéficier des régimes préférentiels qui y sont offerts.

En résumé, la deuxième phase de coordination est donc plus approfondie que la première, étant donné que la coopération ne concerne pas seulement les règles appartenant à la première catégorie, mais également les règles appartenant à la deuxième catégorie.

II – LA FINALITÉ D'UN ORDRE FISCAL COMMUN : LE PRINCIPE DE LA TAXATION UNIQUE

Comme nous l'avons expliqué, les principes et les règles appartenant aux deux phases différentes de la coordination internationale visent des résultats opposés, à savoir l'élimination de la double imposition internationale et de la double non-imposition internationale. Toutefois, même si ces objectifs sont à *première vue* opposés, les deux phases répondent d'une certaine manière à la même finalité. Il s'agit de veiller à ce que les pouvoirs d'imposition dans le contexte de situations transfrontalières soient exercés par les États de manière coordonnée

et qu'en fin de compte, le contribuable soit imposé de manière adéquate (82). En d'autres termes, les problèmes liés à la double imposition et à la double non-imposition se sont avérés exercer une influence significative sur les choix des États dès le départ et les mécanismes adoptés par les États semblent converger vers un principe général qui, selon certains auteurs, est immanent au système fiscal international et permet d'atteindre les deux objectifs à la fois. Ce principe est communément appelé principe de la taxation unique (*single tax principle*) et véhicule l'idée que chaque situation (transfrontalière) doit être imposée « ni plus ni moins qu'une fois » (83).

A – L'origine du principe de la taxation unique

Pour déterminer l'origine présumée de ce principe, il convient tout d'abord d'examiner la manière dont les conventions fiscales répartissent les pouvoirs d'imposition et la distinction entre les revenus actifs et les revenus passifs.

Tout d'abord, comme déjà évoqué, les conventions fiscales bilatérales établissent généralement une distinction entre l'État de résidence et l'État de la source, qui sont respectivement l'État qui affirme un lien subjectif avec le contribuable (sur la base de la résidence fiscale) et l'État qui affirme un lien objectif avec la source du revenu. Une fois le lien établi par la disposition conventionnelle applicable, l'État de résidence dispose d'une compétence fiscale illimitée, couvrant tous les revenus produits par le contribuable, où qu'ils soient produits (principe de l'imposition mondiale). En revanche, l'État de la source a une compétence fiscale limitée, ne couvrant que les revenus dont la source peut être localisée à l'intérieur des frontières territoriales de cet État (principe territorial, ou principe de la source). Cette distinction, bien que théorique, a des effets pratiques importants dans la mesure où l'État de résidence dispose généralement de pouvoirs d'imposition plus étendus que l'État de la source, mais c'est souvent l'État de la source qui a la primauté de l'imposition – puisque c'est généralement l'État

(82) À cet égard – celui de l'adéquation –, les derniers développements au niveau mondial et la nouvelle saison d'harmonisation fiscale semblent clarifier ce qui devrait être considéré comme l'imposition « équitable » (c'est-à-dire 15 %).

(83) R. S. AVI-YONAH, « International Tax as International Law », *Law & Economics Working Papers*, University of Michigan Law School, 2004 ; *id.*, « The International Tax Regime: A Centennial Reconsideration », *University of Michigan Public Law Research Paper*, 2015, n° 462 ; L. PARADA, « Full Taxation: The Single Tax Emperor's New Clothes », *Fla. Tax Rev.*, 2021, vol. 24:2, p. 5 ; E. G. GARCÍA, « The Single Tax Principle: Fiction or Reality in a Non-Comprehensive International Tax Regime? », *World Tax Journal*, 2019, vol. 11, n° 3 ; F. DE LILLO, « In Search of Single Taxation », in J. WHEELER (ed.), « Single Taxation? », *IBFD*, 2018, pp. 3et s.

de résidence qui doit introduire le mécanisme permettant d'éviter la double imposition internationale (soit en exonérant les revenus déjà imposés à la source, soit en accordant un crédit d'impôt pour les impôts payés à la source).

Cela étant, la logique qui sous-tend la répartition des pouvoirs d'imposition entre les États au niveau conventionnel s'articule selon la dichotomie entre les revenus actifs et les revenus passifs, qui se réfère essentiellement à la « manière » dont les revenus (transfrontaliers) sont produits. Le revenu actif est produit par l'exécution matérielle d'activités rémunératrices par le contribuable et correspond essentiellement au revenu d'entreprise (en général) et au revenu d'emploi. Il s'agit de revenus intrinsèquement liés à l'exercice d'activités productives par le contribuable à titre individuel (c'est-à-dire en tant que personne physique) ou par l'intermédiaire de personnes morales (quelle que soit la forme juridique adoptée). D'autre part, la catégorie des revenus passifs, qui n'est pas associée à des activités productrices de revenus et qui provient essentiellement d'investissement de revenus ou patrimoines existants⁽⁸⁴⁾. Les catégories typiques de revenus passifs sont celles qui découlent de l'utilisation de capital-risque (c'est-à-dire de fonds propres), comme les dividendes et les formes assimilées de distribution, et les revenus qui découlent de prêts, c'est-à-dire pratiquement toutes les formes possibles de revenus d'intérêts. La catégorie des revenus passifs comprend généralement aussi les revenus provenant de la location d'actifs physiques, tels que les machines, les équipements et les biens immobiliers, et les revenus provenant d'actifs incorporels, tels que les brevets ou d'autres actifs incorporels, qui relèvent généralement de la notion de redevance.

Dans les années 1920-1930, lorsque les discussions concernant la répartition des pouvoirs d'imposition ont eu lieu pour la première fois, la Société des Nations a tenté de trouver une logique et d'établir quelle juridiction devrait avoir droit à la « première part » (ou, dans certains cas, à la plus grande part) du gâteau. À l'époque, l'opinion commune des États participant au forum était que les revenus actifs étaient dans une large mesure associés aux revenus d'entreprise générés par les sociétés et que les revenus passifs étaient principalement générés par les personnes physiques. Du point de vue conventionnel, cette approche a conduit à la limitation des pouvoirs d'imposition sur la base de cette distinction : pour les revenus actifs, il a été convenu

(84) Cette richesse, à son tour, a très probablement été produite par des revenus actifs gagnés antérieurement, à moins que les facteurs productifs du revenu n'aient pas été obtenus par héritage ou par des dons d'autres sujets.

d'attribuer les pouvoirs d'imposition à l'État dans lequel l'activité était matériellement exercée (c'est-à-dire à la source) et, dans le cas des revenus passifs, à l'État dans lequel la personne physique était considérée comme résidente, à condition qu'aucune activité matérielle n'ait été substantiellement exercée (85). Plus précisément, les négociations au niveau de la Société des Nations ont abouti au résultat suivant : en ce qui concerne les revenus actifs, l'attribution de pouvoirs d'imposition à l'État de la source (et la limitation conséquente des pouvoirs d'imposition de l'État de résidence) a été accordée par l'introduction dans la convention fiscale de la notion d'établissement permanent, c'est-à-dire une installation d'affaires située sur le territoire de l'État par l'intermédiaire duquel le revenu est produit. Cela signifie que chaque fois que la définition (qui fonctionne comme un seuil minimum) est remplie – et quel que soit l'endroit où la société produisant le revenu est considérée comme un résident fiscal – les pouvoirs d'imposition sont attribués à l'État dans lequel ce centre d'affaires est matériellement situé (86).

En termes techniques, cela reflète l'approche selon laquelle les revenus actifs doivent être imposés à la source et « une seule fois », étant donné que les pouvoirs d'imposition sont attribués à l'État dans lequel l'organisation commerciale est physiquement située, et que l'État de résidence ne peut exercer sa compétence fiscale (en exonérant les revenus produits par l'établissement permanent ou en accordant un crédit d'impôt). Cette approche reflète également l'idée que, dans une économie traditionnelle, la production de revenus est strictement liée au territoire des États d'accueil, puisque l'entreprise bénéficie des infrastructures et des synergies économiques qui y sont disponibles.

En ce qui concerne les revenus passifs, la logique qui sous-tend l'attribution des pouvoirs d'imposition est moins évidente. En effet, dans ce cas, il n'est pas possible de s'appuyer sur le lien physique entre les activités productrices de revenus et le territoire de l'État où ces activités sont exercées, étant donné qu'aucune activité n'est matériellement exécutée par le contribuable et que les revenus sont générés passivement en utilisant des ressources accumulées antérieurement. Par

(85) Cette décision reflète également l'idée que le critère de la résidence ne semblait pas être le plus approprié lorsqu'il s'agit de personnes morales.

(86) À côté de ce critère, qui implique donc une limite aux pouvoirs de l'État de résidence, il est nécessaire d'en aborder un autre – qui doit toujours être inclus dans la convention contre la double imposition – et qui permet une quantification de ces revenus, car il est possible que la société ne produise qu'une partie de ces revenus dans l'État de la source, c'est-à-dire. Il est en effet possible qu'une partie des revenus soit produite par l'intermédiaire d'une organisation physiquement présente dans l'État de résidence de la société, ou même que l'entrepreneur produise ces revenus par l'intermédiaire de plusieurs sièges d'exploitation (et il est donc possible que les sièges d'exploitation soient situés dans des États tiers).

conséquent, l'approche que les États ont décidé de suivre a consisté à attribuer les pouvoirs d'imposition à l'État dans lequel la personne percevant les revenus est résidente. Plus précisément, l'approche consistait à attribuer des pouvoirs d'imposition complets sur la base de la résidence et des pouvoirs d'imposition limités sur la base de la source.

Le scénario qui en résulte est généralement le suivant : chaque fois que deux États affirment avoir compétence pour imposer – parce que, selon leurs règles internes, un lien subjectif minimum ou un lien objectif est rempli – la convention fiscale bilatérale impose une limite à l'exercice des pouvoirs d'imposition des États contractants selon qu'il s'agit de revenus actifs ou passifs (c'est-à-dire que dans le premier cas, l'État de la source est privilégié ; dans le second cas, c'est la résidence qui est privilégiée). Une fois ce constat établi, les conventions fiscales bilatérales interviennent pour éliminer ou réduire la double imposition. En effet, même si certaines des règles de répartition incluses dans les conventions contiennent déjà la règle visant à éviter la double imposition internationale – parce que la règle de répartition elle-même établit qu'un élément de revenu donné doit être imposé exclusivement dans l'État de résidence ou dans l'État de la source, il y a des cas où la règle permet en principe aux deux États contractants d'exercer leur compétence fiscale, mais où, *de facto*, les pouvoirs d'imposition sont limités en raison de méthodes d'élimination de la double imposition prévues dans d'autres dispositions de la convention, c'est-à-dire par le biais de l'exemption ou du crédit d'impôt (87).

La large diffusion de ces règles d'attribution et mécanismes de prévention prouve en quelque sorte que l'interdiction de la double imposition internationale est un principe généralement accepté par les États (même s'il souffre des exceptions). En d'autres termes, les règles d'élimination de la double imposition internationale peuvent être considérées comme communément acceptées et mises en œuvre par les États de manière uniforme, puisque les règles sont manifestement similaires d'une juridiction à l'autre. À ce titre, elles pourraient constituer une application du principe de la taxation unique – du moins dans la dimension négative de ce principe.

(87) Le cas typique est celui où le revenu, en vertu des règles conventionnelles, est entièrement imposable dans l'État de résidence et seulement pour un montant limité dans l'État de la source, mais où l'État de résidence est en fait contraint d'accorder un crédit d'impôt pour les impôts déjà payés dans l'État de la source, qui tend à être inférieur à l'ampleur du prélèvement appliqué dans l'État de résidence. L'autre cas, en quelque sorte opposé, est celui où l'imposition est totale dans l'État de la source et où l'État de résidence, bien qu'ayant le pouvoir abstrait d'imposer le revenu, est en fait contraint de garantir une exemption, en supposant que ce revenu a déjà été imposé à la source.

Si l'on se souvient que l'approche des États face à la diffusion des situations d'abus fiscal a été d'abord d'introduire des contre-mesures unilatérales et non formellement coordonnées (même si elles sont souvent substantiellement équivalentes les uns aux autres), puis de coopérer et de développer des mesures consensuelles au sein du forum international de l'OCDE, on peut également être tenté de trouver dans les évolutions récentes une ultérieure consécration du principe de la taxation unique par rapport à la double non-imposition internationale. Sous l'angle de l'imposition unique, les règles appartenant à la deuxième phase d'harmonisation – et en particulier celles mises en œuvre à la suite du projet BEPS – semblent avoir pour objectif que les transactions transfrontalières soient imposées « au moins une fois ». En d'autres termes, elles semblent toutes respecter l'interdiction de la double non-imposition internationale.

Cependant, les choses sont en réalité plus complexes que cela, car les règles adoptées sous l'égide de BEPS ne cherchent pas à éliminer la double imposition par une « harmonisation complète » (c'est-à-dire par l'introduction d'un ordre formel de règles supranationales), mais cherchent seulement à réattribuer les pouvoirs d'imposition aux États dont les pouvoirs d'imposition ont été contournés – selon la terminologie de BEPS, « réaligner l'imposition et la création de la valeur » (88). Par conséquent, toutes ces règles visent à dévoiler les comportements déguisés (abusifs sur le plan fiscal) des contribuables et à rétablir le « véritable » lien entre la valeur (par exemple, le revenu) et le territoire de l'État.

On pourrait donc soutenir que les règles BEPS ne visent que la détermination des facteurs de rattachement territoriaux et que, par conséquent, la deuxième phase d'harmonisation ne concerne pas non plus réellement la base d'imposition, et encore moins les taux d'imposition. Par conséquent, le fait que le niveau d'imposition effectif à la suite de la mise en œuvre des règles BEPS par les États n'est que l'effet qui se produit parce que ces règles réattribuent les pouvoirs aux États qui ont un « véritable » lien territorial avec les contribuables (ou avec le revenu), et que les comportements fiscaux abusifs déplacent généralement le revenu des États à forte imposition vers les paradis fiscaux et non l'inverse. En d'autres termes, le projet BEPS n'a pas conduit à une convergence des règles en matière des bases d'imposition des États ou à une augmentation uniforme des taux d'imposition, mais seulement

(88) B. FERREIRA LIOTTI, « Limits of International Cooperation: The Concept of "Jurisdiction Not to Tax" from the BEPS Project to GloBE », *Bulletin for International Taxation*, 2022, vol. 76, n° 2, pp. 73-81.

à une harmonisation des règles anti-abus – et plus particulièrement à une harmonisation des règles qui rétablissent le lien véritable entre le contribuable, ou le revenu, et l'État qui, selon les règles préexistantes, doit être considéré comme celui qui doit légitimement exercer sa compétence en matière d'imposition.

B – L'affirmation du principe de la taxation unique au travers de l'accord sur le second pilier de l'OCDE

Motivées par l'idée que les situations transfrontalières doivent être taxées une et une seule fois, les deux phases d'harmonisation ont abouti à des résultats relativement satisfaisants d'un point de vue systématique, puisqu'il est désormais possible d'affirmer que, dans le scénario global résultant du projet BEPS, un grand nombre d'États utilisent des règles assez similaires à la fois pour éviter la double imposition internationale et pour s'attaquer à l'évasion fiscale internationale (et donc pour lutter contre la double non-imposition). Toutefois, comme nous l'avons indiqué, d'un point de vue plus circonstancié, on peut se rendre compte que seules les règles fiscales relatives au *nexus* (89) sont en fait suffisamment harmonisées, étant donné que les règles affectant directement le montant du prélèvement, c'est-à-dire les règles relatives à l'assiette et aux taux d'imposition, ne sont pas réellement coordonnées. On pourrait donc dire que l'harmonisation de ces règles est beaucoup moins évidente, ou en tout cas que les règles fiscales affectant le calcul du revenu imposable, bien qu'elles puissent sembler similaires, ne sont pas en réalité le résultat d'un processus d'harmonisation délibérément coordonné.

Toutefois, ce scénario est appelé à changer après l'introduction du deuxième pilier de l'OCDE, qui représente probablement sous l'angle du droit fiscal international le plus grand changement intervenu depuis la mise en place des premiers Modèles de convention bilatérale il y a plus d'un siècle (90).

Le deuxième pilier a été élaboré en 2021 afin de résoudre une série de problèmes fiscaux liés à l'imposition de l'économie numérique qui ne semblaient pas suffisamment pris en compte à la suite de l'introduction

(89) S. GADŽO, « The Market as a Tax Nexus: The Old, the New and the Unknown », in E. TRAVERSA (ed.), « Nexus and Jurisdiction in EU and International Tax Law », *IBFD*, 2022, pp. 19-51.

(90) Pour une analyse plus détaillée des piliers 1 et 2 de l'OCDE, nous renvoyons à notre étude : E. TRAVERSA et F. PASCUCCI, « L'Accord sur le taux d'imposition minimum des multinationales et la taxation des entreprises numériques : une étape ultérieure vers la constitution d'un ordre fiscal international autonome », *AFDI*, 2021, vol. 1, n° 1, p. 18.

des premières mesures BEPS (2013-2015)(91). Plus précisément, les raisons qui ont officiellement conduit à l'introduction du deuxième pilier sont principalement à rechercher dans les situations particulières où l'application des règles anti-abus traditionnelles n'a pas pu produire de résultats satisfaisants et, en particulier, dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Bien qu'elle soit liée dans une certaine mesure à l'évasion fiscale internationale, la concurrence fiscale dommageable est un phénomène profondément différent d'un point de vue conceptuel, dans la mesure où, dans le cas de la concurrence fiscale dommageable, les « résultats fiscaux indésirables » sont principalement dus au choix de l'État et ne dépendent pas nécessairement du comportement abusif du contribuable. Dans le contexte de l'évasion fiscale, c'est le contribuable qui exploite ces lacunes entre les règles fiscales (non coordonnées) des États concernés pour obtenir un avantage fiscal, alors que dans le cas de la concurrence fiscale dommageable, cet avantage est obtenu indépendamment du fait que le comportement du contribuable soit abusif sur le plan fiscal (c'est-à-dire que le comportement du contribuable n'est pas un élément constitutif de la concurrence fiscale dommageable). En d'autres termes, le résultat est obtenu parce que les États peuvent offrir des incitations fiscales particulièrement avantageuses aux entreprises, même en l'absence d'exigences substantielles, et que les entreprises peuvent donc facilement bénéficier de ces incitations sans s'engager dans des situations abusives. Ainsi, il n'y a pas nécessairement de contournement des règles par le contribuable, de sorte que les règles anti-abus traditionnelles sont inefficaces pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Néanmoins, d'un point de vue pratique, la matérialité des flux est la même : les revenus sont transférés d'une juridiction à fiscalité élevée vers une juridiction à fiscalité faible.

C'est pourquoi la décision des États participant au projet BEPS « phase 2 » a été d'introduire dans le système fiscal international de toutes nouvelles règles et de nouveaux mécanismes visant à contrer ce phénomène, en évitant le débat sur l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive. Ces règles ne suivent pas le schéma classique d'application des règles anti-abus classiques et aucune évaluation n'est effectuée quant au caractère abusif du comportement du contribuable. Le choix des États a simplement consisté à fixer un niveau minimum en dessous duquel la charge fiscale de l'entreprise multinationale ne peut être considérée comme « normale » ou « acceptable ».

(91) OCDE, Les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie – Règles types mondiales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (deuxième pilier) : cadre inclusif sur le BEPS, OCDE, Paris (2021).

D'un point de vue théorique, lorsque le seuil de 15 % n'est pas atteint, les pouvoirs d'imposition des États sont potentiellement réalloués de manière à permettre à une autre juridiction de les utiliser pour les revenus faiblement imposés, même s'il n'existe aucun lien apparent entre ces États et les revenus (qui sont en fait produits dans un autre État). La réattribution des droits d'imposition repose sur la simple hypothèse que la juridiction à laquelle les droits d'imposition ont été attribués à l'origine (conformément aux règles traditionnelles en matière de *lien*) et qui aurait dû les utiliser correctement, ne les a en fait pas utilisés. Cela implique que cette dernière juridiction, en adoptant un régime d'imposition favorable, a implicitement renoncé à ses droits d'imposition et qu'une autre juridiction est en droit – voire est obligée – de récupérer ces pouvoirs d'imposition pour aboutir à une imposition globale suffisante. Le deuxième pilier semble lui aussi être guidé d'une certaine manière par le principe de la taxation unique, étant donné que le résultat est que le revenu est imposé « au moins une fois ». Plus précisément, dans le cadre du deuxième pilier, il semble que le principe de la taxation unique exige également que le revenu soit imposé « au moins une fois à 15 % ». En d'autres termes, il semble que le principe de la taxation unique ait quelque peu évolué vers un nouveau principe de la « taxation minimale unique », puisque le principe exigeait traditionnellement que le revenu soit imposé ni plus ni moins qu'une fois, sans spécifier le niveau d'imposition.

Ceci constitue une évolution aussi remarquable qu'inattendue ; en effet, affirmer que les revenus doivent être imposés au moins à un certain pourcentage convenu à l'avance est nettement plus difficile que d'exiger que les revenus soient imposés au moins une fois, car le seuil de 15 % ne peut pas être calculé en évaluant simplement le taux d'imposition nominal applicable dans une juridiction donnée, étant donné que l'imposition effective (qui est ce qui importe vraiment en fin de compte) peut être profondément différente. Par conséquent, puisque ce « nouveau » principe exige que les revenus soient imposés au moins une fois à 15 %, il est strictement nécessaire que ce pourcentage soit calculé de manière uniforme, c'est-à-dire indépendamment des règles fiscales internes potentiellement applicables dans les États impliqués dans la transaction et selon des règles « mondialement acceptées » pour le calcul de la base imposable. En d'autres termes, l'harmonisation des bases d'imposition est nécessaire pour appliquer l'imposition minimale et constitue le seul moyen possible de comparer efficacement des situations impliquant différents États, qui appliquent leurs propres règles pour calculer la base d'imposition. Pour obtenir ce résultat, il a donc fallu introduire

un ensemble très structuré de définitions, de mécanismes et de règles multilatérales. Pour la première fois dans l'histoire de la fiscalité internationale, l'harmonisation de ces règles tend à être complète puisque les règles du deuxième pilier régissent méticuleusement la sélection des informations et tous les ajustements qui doivent être apportés aux données comptables pour calculer la base imposable. L'harmonisation porte notamment sur une définition commune du revenu, et même sur une définition commune de ce qu'est un impôt sur le revenu.

En outre, l'harmonisation dans un scénario post-deuxième pilier s'étend même partiellement aux taux d'imposition, étant donné que – même si les États restent formellement libres d'adopter les taux d'imposition nationaux qu'ils jugent appropriés – si l'imposition effective est inférieure au seuil préétabli de 15 %, un autre État sera en mesure de combler l'écart, rendant ainsi inefficace le taux d'imposition inférieur offert par l'État. En ce sens, le résultat sera probablement l'harmonisation « vers le haut » des taux nominaux et effectifs d'imposition des juridictions à basse fiscalité, ce qui limitera considérablement à l'avenir la concurrence fiscale internationale.

Dans ce contexte, il apparaît indéniable que l'on assiste à l'émergence d'un ordre fiscal commun sur le plan international. Bien qu'encore parcellaire et souffrant des limites inhérentes au droit international, notamment en matière de mesures de contrainte directe sur les États qui refuseraient d'appliquer les règles faisant l'objet d'un large consensus global, cet ordre fiscal est constitué d'un ensemble de règles cohérentes, portant sur l'identification des contribuables, la localisation des revenus, la détermination des bases imposables, et même des taux, orientées vers la réalisation de principes communs, en particulier le principe de la taxation unique.

III – LE RÔLE DE L'UNION EUROPÉENNE

Tout aussi indéniable est le rôle joué par l'union européenne dans la construction de cet ordre fiscal global. En effet, bien que les compétences fiscales de l'Union européenne soient limitées en principe à un objectif de nature économique qui est l'achèvement du marché intérieur et la suppression des entraves à l'activité économique transfrontalière, on a assisté ces dernières années à une intense activité législative de la part du Conseil, malgré la règle de l'unanimité, orienté davantage vers des objectifs alignés à ceux de l'OCDE, à savoir la lutte contre la planification fiscale agressive, et dans une moindre mesure, l'élimination de la double imposition internationale.

L'Union européenne dispose de compétences d'harmonisation concernant tant les impôts indirects que les impôts directs. Tant en matière de fiscalité directe que de fiscalité indirecte, c'est le Conseil qui, sur proposition de la Commission, adopte, seul et à l'unanimité, les directives d'harmonisation⁽⁹²⁾. Malgré l'obstacle que représente la règle de l'unanimité, le Conseil a adopté, sur la base de l'article 113 TFUE, de nombreuses *directives* d'harmonisation en matière d'impôts indirects. Ces directives concernent la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'accise sur divers produits ou encore les impôts sur les rassemblements de capitaux. La taxe sur la valeur ajoutée est, de tous les prélèvements harmonisés, l'impôt qui connaît l'harmonisation la plus poussée⁽⁹³⁾. Le système commun mis en place par la directive TVA prévoit des règles de localisation rattachant chaque opération imposable à un et un seul État membre. Il est donc en principe exclu qu'une même opération imposable puisse être localisée dans plusieurs États membres et ainsi faire l'objet d'impositions multiples à la TVA. Toutefois, dans la pratique, les assujettis se retrouvent parfois confrontés à cette réalité⁽⁹⁴⁾. En effet, comme indiqué dans les considérants de la directive TVA, « le problème de la double imposition des opérations transfrontalières [...] peut résulter d'une application non uniforme, par les États membres, des règles régissant le lieu des opérations imposables ». La Cour de justice en déduit que la directive TVA a « pour but, conformément, notamment, aux considérants 17 et 62 de cette directive, d'éviter les conflits de compétence susceptibles de conduire tant à des situations de double imposition qu'à la non-imposition de recettes »⁽⁹⁵⁾. Cela peut être vu comme la reconnaissance du principe de la taxation unique en droit européen de la TVA.

En matière d'impôts directs, bien que le TFUE ne confie à l'Union aucune compétence spécifique d'harmonisation le Conseil a adopté, toujours à l'unanimité, différents instruments sur la base de la clause générale d'attribution de compétences en matière de rapprochement des législations des États membres, contenue à l'article 115 TFUE.

(92) Voy. art. 113, 115, 192, § 2(a) et 289, § 2, TFUE.

(93) Voy. dir. 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JO*, L 347, 11 décembre 2006, pp. 1-118. La directive 2006/112/CE remplace la célèbre sixième directive TVA (77/388/CEE) de 1977.

(94) Voy. E. TRAVERSA et Ch. A. HELLEPUTTE, « Double (Non-)Taxation in VAT and Direct Taxes: How to Achieve Convergence Within a Summa Divisio? A European Perspective », in M. LANG, P. MELZ et E. KRISTOFFERSON, *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, pp. 339-368 ; B. ANTOINE, « Double et non-imposition de TVA au sein de l'Union européenne : pistes de prévention et de solution », *RGF*, 2014/10, pp. 4-20.

(95) CJUE, 29 mars 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, pt 43 ; 26 juillet 2017, *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, pt 43 ; 18 juin 2020, *KrakVet Marek Batko sp.k.*, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485, pt 42.

On peut diviser ces directives en deux groupes : d'une part, les directives visant à renforcer le marché intérieur en évitant les obstacles fiscaux (directive « Fusions », « Mère fille » et « Intérêt-redevances ») (96), qui visent à supprimer la double imposition internationale des groupes de sociétés. Dans le même objectif, le Conseil a également adopté plus récemment une directive visant à résoudre les litiges entre États membres concernant l'application des conventions préventives de la double imposition, applicable à tous les contribuables (97).

D'autre part, le Conseil a adopté des directives destinées à protéger la compétence fiscale des États membres, notamment à travers l'échange automatique d'informations fiscales (directive « Épargne » (98) et la directive dite « DAC », modifiée de nombreuses fois (99)) et l'adoption de mesures anti-abus, notamment la directive Anti-évasion fiscale, dite « ATAD » (100). Ces instruments visent de manière plus ou moins explicite à éviter que des revenus échappent à l'imposition dans l'État où ils ont été générés, ou dans l'État où se trouve leur bénéficiaire (101). La directive de mise en œuvre du pilier 2 de l'OCDE, adoptée fin 2022, rentre également dans cette catégorie (102).

Même à défaut d'harmonisation systématique (sauf en matière de TVA), seule capable de garantir une application cohérente et uniforme du principe de la taxation unique, l'ensemble de ces initiatives législatives de l'Union européenne s'oriente dans cette direction. Ce n'est pas étonnant, dans la mesure où la plupart de celle-ci constitue des transpositions des accords et recommandations issus de l'OCDE. En effet, tant en ce qui

(96) Dir. 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JO*, L 310, 25 novembre 2009, pp. 34-46 ; dir. 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JO*, L 345, 29 décembre 2011, pp. 8-16 ; dir. 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *JO*, L 157, 26 juin 2003, p. 49.

(97) Dir. 2017/1852 du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *JO*, 14 octobre 2017.

(98) Dir. 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003, *JO*, L 156, 26 juin 2003, p. 38. L'entrée en vigueur de cette directive a été finalement fixée au 1^{er} juillet 2005. En effet, elle était subordonnée à la conclusion de conventions entre la Communauté européenne et certains États tiers, tels que la Suisse, Andorre, ou le Liechtenstein.

(99) Dir. 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *JO*, L 64, 11 mars 2011, pp. 1-12.

(100) Dir. (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, *JO*, L 193, 19 juillet 2016.

(101) Voy. not. art. 1 de la dir. 2003/48/CE, préc.

(102) Dir. (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union, *JO*, L 328, 22 décembre 2022, pp. 1-58.

concerne la lutte contre la planification fiscale agressive de multinationales, que l'échange de renseignements et la coopération administrative, on observe un parallélisme. Il serait toutefois inexact de considérer que l'Union européenne est devenue une chambre d'entérinement de décisions adoptées au niveau de l'OCDE. Pour moins trois raisons.

Tout d'abord, l'Union européenne participe activement aux travaux de l'OCDE et est donc en mesure d'en influencer le contenu en amont. En agissant de la sorte, l'Union se prémunit contre un risque réel de concurrence fiscale de la part d'autres États non membres : en impliquant ses principaux partenaires commerciaux dans l'élaboration de standards internationaux en matière de fiscalité des sociétés ou d'échange de renseignements, l'Union limite le risque de défavoriser ses propres contribuables et entreprises en appliquant des standards fiscaux plus sévères que ceux en vigueur dans d'autres États.

Ensuite, l'OCDE, au contraire de l'Union, comme organisation internationale classique, n'est pas en mesure d'instituer des règles contraignantes envers les États qui en sont membres. En adoptant certaines des recommandations du BEPS ou plus récemment, le pilier 2 ou encore les standards internationaux en matière d'échange d'informations sous la forme de directives, l'Union européenne donne une effectivité certaine à l'action de l'OCDE et pousse indirectement d'autres juridictions à lui emboîter le pas.

Enfin, il ne faut pas oublier que l'Union a joué un rôle précurseur (*first mover*) dans l'adoption de certains mécanismes, qui ont été par la suite repris, sous une forme ou une autre, par l'OCDE. C'est particulièrement le cas de la TVA, où le droit de l'Union a servi de sources d'inspiration pour l'élaboration des « Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS » (taxe sur les produits et services) (103), en matière d'échange automatique de renseignements, avec la directive Épargne de 2003 et la directive de 2011, qui ont précédé l'adoption de la norme commune d'échange en 2014, et dans une moindre mesure en matière de normes anti-abus, où la Cour de justice de l'Union a apporté une contribution importante à l'élaboration de ce concept, ensuite codifié par le législateur européen (104).

(103) Ils sont disponibles en ligne à l'adresse www.oecd.org/fr/ctp/principes-directeurs-internationaux-pour-la-tva-tps-9789264272958-fr.htm.

(104) E. TRAVERSA et M. 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 », *RAE/LEA*, 2018, n° 4, pp. 611-626. Concernant l'application de ce principe aux distributions de dividendes, J.-M. DEGEE et E. TRAVERSA, « Exonération de pré-compte mobilier sur les dividendes "mère-fille" et disposition anti-abus. État des lieux en droit fiscal belge », *J.D.F.*, 2021, vol. 1-2, n° 1-2, pp. 5-43.