

ACTUALITÉS FACULTAIRES

Intégration européenne et fédéralisme fiscal interne : deux processus incompatibles? *Une analyse juridique*¹

par Edoardo TRAVERSA

*Docteur en droit de l'Université catholique de Louvain et de l'Université de Bologne
Chargé de cours invité à l'Université catholique de Louvain*

INTRODUCTION

Dans l'Union européenne, la question de la répartition des compétences nécessite une double clé de lecture, au regard des changements institutionnels fondamentaux que constituent, pour l'ensemble des Etats membres, le processus d'intégration communautaire et, pour certains d'entre eux, comme l'Italie et la Belgique, la fédéralisation ou la décentralisation, de l'Etat autrefois unitaire. Ces changements institutionnels s'accompagnent de transferts, parfois considérables, de compétences normatives, parmi lesquels des transferts de compétences fiscales. Les prérogatives fiscales de la Communauté européenne s'accroissent, de manière parfois indirecte, au détriment de la souveraineté fiscale des Etats membres. De manière parallèle, en Italie et en Belgique, l'Etat central perd des compétences fiscales, au profit des collectivités fédérées, et même au profit des pouvoirs locaux. Au moment où la question de l'autonomie régionale et locale acquiert une dimension européenne², la thèse de doctorat, présentée le 30 mai 2007 en

¹ Cet article constitue un résumé de la thèse défendue publiquement par l'auteur le 30 mai 2007 pour l'obtention du titre conjoint de docteur en droit de l'Université catholique de Louvain et de *Dottore di ricerca in diritto tributario europeo* de l'Université de Bologne, sous la direction des Profs. AUTENNE et DI PIETRO. Le texte intégral de la thèse est en cours de publication.

² Cette européanisation des questions touchant à l'organisation et aux compétences des collectivités territoriales a notamment été favorisée par l'action du Conseil de l'Europe, dans le cadre duquel a été signée la Charte européenne de l'autonomie locale. Charte européenne de l'autonomie locale, signée à Strasbourg le 15 octobre 1985. Pour un commentaire, voy. F. ALBANESE, «Réflexions sur la décentralisation administrative et le principe de subsidiarité dans l'organisation de l'Etat moderne», in G.C. RODRIGUEZ IGLESIAS, O. DUE *et alii*, *Mélanges en hommage à Ferdinand Schöckweiler*, Baden-Baden, Nomos Verlag, 1999, pp. 23 à 38 et J. BEAUFAYS, «Qui a peur de la régionalisation?», *Ann. Dr. Liège*, 1985, pp. 413 à 439.

vue de l'octroi du titre conjoint de docteur en droit respectivement de l'Université catholique de Louvain et de l'Université de Bologne, part d'une interrogation fondamentale : «L'intégration fiscale communautaire et la 'désintégration' fiscale des Etats membres sont-elles des phénomènes juridiquement compatibles?».

La réponse à cette question présuppose une analyse des contraintes en matière fiscale liées à l'appartenance des Etats membres à la Communauté européenne et l'influence de ces contraintes tant sur l'attribution, réelle ou potentielle, de compétences fiscales aux autorités régionales et locales au sein des Etats membres de la Communauté, que sur l'exercice de ces mêmes compétences par les collectivités territoriales. Ces contraintes peuvent résulter du système de répartition des compétences institutionnelles de mise en œuvre du droit communautaire attribuées aux Etats membres en vertu du Traité CE. Elles peuvent également découler de politiques communautaires particulières, plus particulièrement des trois grands secteurs d'action des institutions communautaires en matière fiscale que sont la mise en œuvre des libertés de circulation du Traité CE, le processus d'harmonisation et de rapprochement des dispositions fiscales législatives et réglementaires des Etats membres et le contrôle communautaire sur les aides d'Etat aux entreprises, auquel il faut ajouter l'encadrement communautaire de la concurrence fiscale dommageable.

CHAPITRE I. — LE CADRE INSTITUTIONNEL DE LA RÉPARTITION DES COMPÉTENCES FISCALES EN EUROPE

Si des compétences fiscales sont exercées tant par la Communauté européenne que par des collectivités territoriales internes aux Etats membres, les principes et les objectifs qui gouvernent l'attribution de compétences fiscales à la Communauté diffèrent ainsi de ceux qui président à la répartition des compétences entre Etat central et collectivités territoriales au sein des Etats membres.

L'attribution des compétences fiscales à la Communauté européenne s'opère selon des principes *sui generis*, dont les origines se trouvent dans le droit des organisations internationales³. La répartition des compétences fiscales au sein des Etats membres poursuit soit une logique fédérale, soit une logique de décentralisation, en fonction de choix constitutionnels internes,

³ J.H.H. WEILER, «In defence of the status quo : Europe's constitutional *Sonderweg*», in J.H.H. WEILER et M. WIND (éd.), *European Constitutionalism beyond the State*, Cambridge, Cambridge University Press, 2003, p. 2.

eux-mêmes tributaires de facteurs historiques, politiques, linguistiques et sociaux propres à chacun des Etats membres.

Section 1. — La répartition des compétences entre Union européenne et Etats membres et au sein des Etats membres : deux modèles différents

Le modèle communautaire de répartition des compétences entre la Communauté européenne et les Etats membres se caractérise par sa dimension téléologique et évolutive. Il repose sur le principe de la souveraineté originnaire des Etats membres et sur l'attribution de compétences à la Communauté en fonction des objectifs des celles-ci, dans le respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité.

§ 1. Le modèle communautaire de répartition des compétences fiscales

Les compétences de nature fiscale ne se distinguent pas fondamentalement des autres compétences attribuées à la Communauté par le Traité de Rome. Elles sont en effet exercées en vue d'un objectif juridico-économique, qui est celui de la réalisation du marché intérieur ⁴.

Ainsi, les compétences fiscales de la Communauté poursuivent un objectif de nature principalement économique et non budgétaire, ou financier. En effet, le produit des impôts pour lesquels la Communauté exerce des compétences normatives est attribué, sauf pour les droits de douane, principalement aux Etats membres et l'attribution de ressources financières à la Communauté est opérée selon des principes et des règles différents de ceux qui gouvernent l'attribution de compétences fiscales à celle-ci ⁵.

Les compétences fiscales de la Communauté lui sont attribuées selon les critères de subsidiarité et de proportionnalité. Ces critères ne permettent pas de tracer une ligne de démarcation claire entre compétences communautaires et compétences nationales et sont difficiles à appliquer par la Cour de justice ⁶.

⁴ G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, 3^e éd., Padova, CEDAM, 2003, p. 368; S. VAN RAEPENBUSCH, *Droit institutionnel de l'union européenne*, 4^e édition, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 60.

⁵ S. GOULARD, et M. NAVA, «Un financement plus démocratique du budget européen : un défi pour la convention européenne», *R.F.F.P.*, 2002, n° 80, pp. 31 à 52.

⁶ M. VERDUSSEN *et alii*, «La subsidiarité et l'Europe», in F. DELPÉRÉE (dir.), *Le principe de subsidiarité*, Bruxelles, Bruylant – LGDJ, 2002, pp. 311 à 389; L. HINNEKENS et J. MEEUSEN, «Fiscaal recht in de Europese Unie : een schets van het institutioneelrechtelijk kader», in B. PEETERS, *Europees Belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 42 à 45.

Ces compétences sont attribuées à la Communauté soit de manière explicite, comme en ce qui concerne l'harmonisation des législations nationales en matière d'impôts indirects, prévue à l'article 93 CE, soit de manière implicite. Ces compétences implicites prennent différentes formes. Elles peuvent avoir trait au rapprochement des législations en matière d'impôts directs, et particulièrement en matière d'imposition des sociétés, sur la base de la clause générale de l'article 94 CE. Tant en matière de fiscalité directe que de fiscalité indirecte, c'est le Conseil qui sur proposition de la Commission adopte seul, à l'unanimité, les directives d'harmonisation.

Le Parlement européen n'a qu'un rôle consultatif, ce qui fait de la Communauté une collectivité politique dotée de compétences fiscales n'appliquant pas le principe du consentement parlementaire à l'impôt, pourtant commun à tous les Etats membres. D'autres compétences communautaires peuvent être considérées comme implicites, dans le sens qu'elles limitent la souveraineté fiscale des Etats membres, tout en recouvrant un champ d'application beaucoup plus large. C'est le cas, principalement, en matière de libertés de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, ainsi qu'au regard du contrôle communautaire des aides d'Etat ⁷.

§2. Les modèles belge et italien de répartition des compétences fiscales

D'autre part, dans les deux Etats membres que sont la Belgique et l'Italie, l'on observe un fractionnement de l'exercice de compétences fiscales entre la collectivité fédérale et les collectivités territoriales.

Les compétences fiscales des collectivités territoriales visent, non seulement à leur permettre de développer des politiques propres par le biais d'instruments de nature fiscale, mais aussi à renforcer l'autonomie, notamment financière, de celles-ci. C'est ainsi que les collectivités territoriales exercent leurs compétences fiscales pour des impositions dont tout ou partie du produit est affecté à leur budget. La répartition et l'exercice des compétences fiscales par les collectivités territoriales s'opèrent selon les règles fixées par ou en vertu de la Constitution, sous le contrôle d'une juridiction constitutionnelle (pour les collectivités fédérées) ou administrative (pour les pouvoirs locaux).

Les Régions, mais aussi les collectivités décentralisées, se voient attribuer, tant en Belgique qu'en Italie, de véritables compétences autonomes. En Belgique, où toutes les collectivités territoriales disposent, en vertu de la Constitution, d'une compétence fiscale originale, ce sont principalement les

⁷ Voy. par exemple, E. TRAVERSA, «Chronique de droit fiscal communautaire (1^{er} mars 2005 – 28 février 2006)», *J.T.D.E.*, 2006, pp. 170 à 176.

Régions qui développent progressivement un système fiscal propre, renforcé par d'importants transferts des compétences en matière d'impôts autrefois fédéraux. Ces systèmes fiscaux régionaux sont néanmoins dans une position constitutionnelle de subordination par rapport au système fiscal national ⁸.

En Italie, le principe de légalité de l'impôt, contenu à l'article 23 de la Constitution, fait obstacle à l'émergence d'une fiscalité propre des collectivités territoriales décentralisées. Néanmoins, les Régions disposent de prérogatives telles qu'elles peuvent être considérées comme des collectivités fédérées. C'est le cas des Régions à statut spécial, mais aussi, au regard des récentes réformes constitutionnelles, des Régions à statut ordinaire. Bien que cette dernière décennie ait été caractérisée par un accroissement des transferts de compétences fiscales depuis l'Etat central, l'exercice effectif d'un pouvoir fiscal autonome par les Régions italiennes reste encore fortement entravé par l'absence de mise en œuvre des principes désormais inscrits dans le texte constitutionnel. Il ne fait cependant aucun doute que le développement d'une fiscalité propre des Régions est un phénomène qui devra être pris en considération à l'avenir ⁹.

Section 2. — Répartition interne des compétences fiscales et obligation de mise en œuvre du droit communautaire

Les Etats membres sont tenus par une obligation de mise en œuvre du droit communautaire. Cette obligation trouve son fondement dans le principe de coopération loyale, exprimé à l'article 10 CE. Elle peut prendre la forme d'actes positifs de la part des Etats membres, comme la transposition des directives communautaires ou la coopération administrative. Elle peut aussi requérir l'abstention de ces derniers, d'adopter des mesures qui nuiraient à l'accomplissement des objectifs fixés par le Traité à la Communauté ¹⁰.

⁸ M. BOURGEOIS, «L'autonomie fiscale des communautés et des régions après les accords du Lambrmont», *Act. dr.*, 2001, pp. 459-566; N. PLETS, «De belastingbevoegdheid van Gemeenschappen en Gewesten», in M. DE JONCKHEERE, K. DEKELAERE et N. PLETS, *Lokale en regionale belastingen*, coll. Fiscale Basisbegrippen, Bruges, die Keure, 2004, pp. 126 et s.

⁹ A. DI PIETRO, «Federalismo e devoluzione nella riforma costituzionale», *Rass. Trib.*, 2006, n° 1, pp. 245 à 262; M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO et F. OSCURATI, «Il finanziamento delle regioni mediante tributi propri e compartecipazioni», in A. ZANARDI (dir.), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, Il Mulino, 2006, pp. 115 à 147.

¹⁰ Sur l'obligation découlant de l'article 10 CE (ex-article 5 CE), voy. H. SCHERMERS et WAELEBROECK (2001), *Judicial protection in the European Union*, Kluwer, La Haye, 2001, pp. 112-115; BLANQUET, *L'article 5 du Traité CEE – Recherche sur les obligations de fidélité des Etats membres de la Communauté*, Paris, L.G.D.J., 1994; V. COSTANTINESCO, «L'article 5 CEE, de la bonne foi à la loyauté communautaire», in CAPOTORTI, EHLMANN, FROWEINS, JACOBS, JOLIET, KOOPANS ET KOVAR (éd.), *Liber amicorum P. Pescatore*, Baden-Baden, Nomos, 1987, pp. 97 à 114.

Certes, les Etats membres disposent, en vertu du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale, d'une liberté étendue en ce qui concerne le choix des autorités internes et des procédures par lesquelles ils s'acquittent de leurs obligations communautaires. Néanmoins, le principe de coopération loyale nécessite que la mise en œuvre du droit communautaire soit uniforme et effective sur l'ensemble du territoire des Etats membres. C'est ainsi que, selon la Cour de justice, l'existence d'un principe de primauté et d'effectivité du droit communautaire implique que les Etats membres sont tenus dans l'accomplissement de cette tâche à une obligation de résultat, sans pouvoir invoquer, en cas de manquement, des justifications tirées du respect de règles de droit interne ou de l'existence de structures institutionnelles particulières. En effet, la mise en œuvre du droit communautaire par les Etats membres s'effectue sous le contrôle des institutions communautaires, plus particulièrement de la Commission et de la Cour de justice. L'Etat membre défaillant peut ainsi être condamné, au terme d'une procédure en manquement, à mettre en œuvre correctement le droit communautaire, éventuellement sous peine d'astreinte. Lorsque la compétence de mise en œuvre est attribuée en vertu du droit interne aux collectivités territoriales, et que l'une ou plusieurs d'entre elles refusent de s'exécuter, il importe que soient mis en place des mécanismes de substitution de l'Etat central aux collectivités défaillantes.

Si les Etats membres restent en principe libres d'organiser la répartition interne des compétences fiscales comme ils l'entendent, ils restent donc néanmoins responsables devant les institutions communautaires pour toute violation du droit communautaire qui serait commise par une autorité publique appartenant à leur système constitutionnel.

En effet, un transfert de compétences à des collectivités territoriales autonomes n'est pas reconnu par le droit communautaire comme un transfert à celles-ci de la responsabilité en cas de violation par ce dernier dans l'exercice des compétences transférées des règles de droit communautaire. Le rôle toujours plus important des juridictions, tant communautaires que nationales, dans le contrôle de la mise en œuvre effective et uniforme du droit communautaire par les Etats membres et leurs subdivisions, contraint ainsi les premiers à assumer les erreurs des secondes.

En outre, les Etats membres sont également tenus de réparer le préjudice qu'ils ont causé à des particuliers du fait de leur comportement fautif. En matière fiscale, une telle condamnation prend le plus souvent la forme d'un remboursement de sommes perçues à titre d'impôts en violation du droit communautaire. Les procédures de remboursement sont instituées par l'Etat membre en vertu de son autonomie institutionnelle et procédurale, dans le respect des principes d'effectivité et d'équivalence du droit commu-

nautaire. Elles peuvent donc, si le droit interne leur en attribue la compétence, être organisées au niveau des collectivités territoriales.

Lorsqu'un Etat membre est condamné par la Cour de justice, il n'existe en principe pas de limite communautaire à la rétroactivité de l'effet d'un arrêt constatant le manquement. Cependant, il est arrivé que cette rétroactivité ait été limitée, tout en s'efforçant de garantir la sécurité juridique, afin de tenir compte d'impératifs particuliers ¹¹. Parmi ces impératifs, la Cour de justice a reconnu la préservation de l'autonomie financière des collectivités territoriales. Il s'agit ici d'une première reconnaissance par les institutions communautaires de l'existence et de la spécifique des collectivités politiques internes aux Etats membres ¹².

CHAPITRE II. — DROIT COMMUNAUTAIRE ET EXERCICE INTERNE DE COMPÉTENCES FISCALES : UNE COMBINAISON DIFFICILE

Le cadre institutionnel de l'application du droit communautaire aux compétences fiscales des collectivités territoriales des Etats membres ne semble ainsi, à première vue, pas apte à garantir l'autonomie fiscale de ces collectivités territoriales.

Cette intuition se vérifie dans les différentes aires du droit fiscal communautaire : le droit communautaire influence de manière parfois décisive l'attribution et l'exercice de compétences fiscales aux collectivités territoriales des Etats membres.

En effet, sous bien des égards, les impératifs de mise en œuvre du droit communautaire restreignent tant l'autonomie des Etats membres, pourtant reconnue par le droit communautaire lui-même, d'organiser la répartition des compétences fiscales entre les différents niveaux de pouvoir, que l'autonomie des collectivités territoriales d'exercer les compétences fiscales qui leur ont été attribuées dans l'ordre juridique interne. Néanmoins, il existe des situations dans lesquelles le droit communautaire reconnaît, voire protège, l'autonomie fiscale des collectivités territoriales.

¹¹ M. WATHELET, «Fiscalité directe et limitation dans le temps des effets des arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes», *Liber amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 1143 et s.

¹² C.J.C.E., 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects c. Léopold Legros et autres*, Rec., p. I-4625, pt. 34; C.J.C.E., 9 mars 2000, aff. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien (EKW)*, Rec., p. I-1157, pt. 59. Il s'agit ici d'une première reconnaissance explicite par la Cour de la nécessité de sauvegarder l'autonomie financière des collectivités territoriales des Etats membres.

Section 1. — Le droit communautaire limite l'exercice de compétences fiscales autonomes par les collectivités territoriales

Tout d'abord, le droit communautaire limite, parfois considérablement, l'exercice de l'autonomie normative des collectivités territoriales en matière fiscale. Si certaines limites s'appliquent à ces dernières de la même manière qu'elles s'appliquent aux autorités centrales des Etats membres, d'autres peuvent être considérées comme des restrictions spécifiques à l'autonomie régionale et locale.

§1. Les limitations générales applicables à l'ensemble des collectivités politiques au sein des Etats membres

En effet, le droit communautaire restreint la souveraineté fiscale des Etats membres. Selon la Cour de justice, «en conférant des pouvoirs aux institutions communautaires, les Etats membres se sont soumis à une limitation correspondante de leurs droits souverains. Il est conforme au système du traité que le domaine fiscal n'échappe pas, de soi, à ces limitations»¹³.

1. Les libertés de circulation du marché intérieur

Premièrement, les règles du Traité CE consacrant les libertés de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, s'analysent comme une double limitation au pouvoir des Etats membres. D'une part, elles interdisent les discriminations fondées sur la nationalité dans l'exercice de ces libertés, qu'il s'agisse de discriminations ostensibles ou déguisées, directes ou indirectes, au détriment des ressortissants d'autres Etats membres. D'autre part, toutes les restrictions injustifiées à l'exercice de ces libertés de circulation prévues par le Traité sont prohibées.

En matière de libre circulation des marchandises, ces deux catégories d'obstacles font l'objet, dans le Traité CE, de dispositions fiscales spécifiques. En effet, l'article 25 CE prohibe les taxes d'effet équivalant à des droits de douanes, tandis que l'article 90 CE interdit les impositions intérieures discriminatoires. Concernant les autres libertés de circulation, en revanche, le Traité CE vise indistinctement les obstacles fiscaux et non fiscaux à l'accès ou à la sortie du marché national, et les contraintes spécifiques qu'un Etat membre imposerait aux ressortissants d'autres Etats mem-

¹³ C.J.C.E., 13 décembre 1967, aff. 17/67, *Neumann/Hauptzollamt Hof/ Saale, Rec.*, p. 571. Voy. aussi, entre autres, C.J.C.E., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer's, Rec.*, p. I-10837, pt. 29; 8 mars 2001, C-397/98 et C-410/98, *Metallgesellschaft e.a., Rec.*, p. I-1727, pt. 37 et la jurisprudence citée.

bres à l'exercice d'une activité économique sur son territoire ¹⁴. Ces règles visent expressément les obstacles aux échanges entre Etats membres ¹⁵. Elles sont applicables tant aux mesures adoptées par les autorités centrales, qu'à celles prises par les collectivités territoriales d'un Etat membre, quel que soit leur degré d'autonomie ¹⁶.

2. Les directives d'harmonisation fiscale

Deuxièmement, les directives d'harmonisation fiscale, spécialement en matière d'impôts indirects, ont soustrait aux Etats membres d'importantes compétences dans le domaine fiscal. L'effectivité de ces régimes communautaires est incompatible avec l'existence, dans les systèmes fiscaux des Etats membres, d'impositions aux caractéristiques non seulement identiques, mais aussi semblables, à celles des impôts harmonisés. C'est ainsi que dans les directives d'harmonisation, il existe des règles contenant soit des interdictions totales d'instituer de telles impositions, soit des limitations significatives que les Etats membres doivent prendre en compte dans l'établissement de nouveaux prélèvements ¹⁷. Les interdictions concernent l'établissement de taxes ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, tel que prévu par l'article 33 de la sixième directive TVA ¹⁸, et les taxes sur les rassemblements de capitaux autres que le droit d'apport harmonisé par la directive 69/335/CEE.

Les limitations concernent principalement l'introduction d'accises non harmonisées sur les produits énergétiques, les tabacs manufacturés et les alcools et les boissons alcoolisées et, dans une moindre mesure, les accises

¹⁴ Voy. Traité CE, articles 39 (travailleurs), 43 (libertés d'établissement), 49 (services) et 56 à 58 CE (capitaux). Il existe en outre des articles de portée générale et subsidiaire consacrant le principe de non discrimination (article 12 CE) et la libre circulation des citoyens de l'Union (article 18 CE).

¹⁵ La libre circulation des capitaux est en outre applicable – en principe – aux échanges entre Etats membres et Etats tiers.

¹⁶ C.J.C.E., 29 novembre 2001, aff. C-17/00, *De Coster, Rec.*, p. I-9445; Conclusions de l'avocat général Saggio présentées le 1^{er} juillet 1999, dans les affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *Guipúzcoa e.a, Rec.*, p. I-1073. Il existe en outre de nombreuses applications non fiscales de ce principe. Voy. e.a., en matière de libre circulation des personnes (travailleurs), C.J.C.E., 13 février 1985, aff. 293/83, *Gravier c. Ville de Liège, Rec.*, p. 593; 6 juin 2000, aff. C-281/98, *Angonese, Rec.*, p. I-4139; en matière de libre circulation des capitaux, C.J.C.E., 1^{er} juin 1999, aff. C-302/97, *Konle, Rec.*, p. I-3099; 14 juin 2001, C-178/99, *Salzmann I, Rec.*, p. I-4421; 5 mars 2002, affaires jointes C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99, *Reisch, Rec.*, p. I-2157; 15 mai 2003, aff. C-300/01, *Salzmann II, Rec.*, p. I-4899; 23 septembre 2003, aff. C-452/01, *Ospelt, Rec.*, p. I-9743; 1^{er} décembre 2005, aff. C-213/04, *Burtscher, Rec.*, p. I-10309.

¹⁷ Voy. C.J.C.E., 31 mars 1992, aff. C-200/90, *Dansk Denkavit, Rec.*, p. I-2217, pt. 14; 29 avril 2004, aff. C-387/01, *Weigel, Rec.*, p. I-4981; 15 juillet 2004, aff. C-415/02, *Commission c. Belgique, Rec.*, p. I-7215.

¹⁸ Il s'agit désormais de l'article 400 de la directive 2006/112/CE.

sur d'autres produits¹⁹, l'institution de taxes sur les véhicules ou encore l'institution d'une retenue à la source sur certains paiements transfrontaliers entre sociétés associées. Ces règles, étant elles aussi applicables tant aux autorités centrales qu'à l'ensemble des collectivités territoriales des Etats membres, limitent l'exercice de compétences fiscales autonomes de la part de ces dernières.

3. Le régime communautaire des aides d'Etat et l'encadrement de la concurrence fiscale dommageable

Troisièmement, le régime communautaire des aides d'Etat prohibe de manière générale «les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions»²⁰. Parmi les critères qu'établit la jurisprudence de la Cour de justice, le critère déterminant est, sans aucun doute, la nature sélective de la mesure d'aide, par opposition aux mesures d'application générale, licites. Cette sélectivité de la mesure d'aide peut être d'ordre territorial, lorsque la mesure ne s'applique que sur une partie du territoire pris comme cadre de référence, généralement le territoire d'un Etat membre, mais aussi d'ordre matériel, lorsque la mesure ne procure des avantages qu'à un secteur économique déterminé. Ces avantages peuvent prendre la forme de réductions de la charge fiscale. A moins de bénéficier d'une cause d'exemption, les Etats membres et les collectivités territoriales ne peuvent donc adopter dans l'exercice de leurs compétences fiscales des mesures constitutives d'aides d'Etat²¹. Le contrôle communautaire sur les aides d'Etat est renforcé, en ce qui a trait à la matière fiscale, par le développement d'instruments de *soft law* visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable entre Etats membres. Ces règles communautaires non contraignantes s'appliquent à l'ensemble des autorités des Etats membres, y compris les autorités régio-

¹⁹ Directive 92/12/CEE, article 3. Voy. e.a. C.J.C.E., 9 mars 2000, aff. C-437/97, *EKW et Wein and Co., Rec.*, p. I-1157.

²⁰ Une telle formulation traduit très clairement les options de politique économique défendues par le Traité. Dans une optique libérale de libre concurrence et de libre échange, toute interférence des pouvoirs publics dans l'économie nationale est *a priori* négative pour cette même économie. Une telle doctrine part du présupposé que le marché possède en lui-même une capacité de s'autoréguler et d'atteindre un équilibre optimal sans intervention de l'Etat. Les deux sphères, publique et privée, doivent rester dans la mesure du possible étanches l'une à l'autre, dès lors que leurs acteurs obéissent à des motivations diverses. Si l'Etat s'ingère dans le fonctionnement du marché, il cause des «distorsions» de concurrence qui perturbent l'équilibre de ce dernier et en menacent l'efficacité. Cette vision négative est néanmoins tempérée par les nombreuses exceptions à ce principe que constituent les exemptions prévues par le Traité.

²¹ C.J.C.E., 14 octobre 1987, aff. 248/84, *Allemagne c. Commission, Rec.*, p. 4013, pt. 17.

nales et locales ²². Concernant ces dernières, toutefois, il apparaît d'après l'application des critères fixés par le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises par le groupe PRIMAROLO, chargé de la mise en œuvre de ce Code et de la détermination des mesures fiscales dommageables dans les Etats membres, que c'est bien la mise en place de régimes préférentiels exorbitants du système fiscal de la collectivité territoriale, et non de l'Etat membre pris comme un ensemble, qui est interdite par le Code ²³. En revanche, les mesures de portée générale, qu'elles soient adoptées par un Etat membre, comme l'Irlande ou par une collectivité territoriale disposant des compétences internes pour le faire, semblent, jusqu'à présent, exclues du champ d'application du Code de conduite.

4. Les limites à l'autonomie procédurale des Etats membres

Finalement, le droit communautaire impose aux autorités des Etats membres des contraintes d'ordre procédural. En vertu des principes communautaires d'effectivité et d'équivalence, les Etats membres sont ainsi tenus de mettre en œuvre le droit communautaire de telle manière à garantir aux contribuables l'effectivité des droits que ceux-ci tirent des Traités CE et du droit communautaire dérivé. Selon la Cour de justice, il incombe aux Etats membres «de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne et qu'elles ne rendent pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire» ²⁴. Lorsque les collectivités territoriales disposent dans l'ordre interne, de compétences dans les domaines des procédures administratives ou judiciaires, elles doivent les exercer conformément à ces principes ²⁵.

²² C'est ainsi, que, sur la base du Code de Conduite et du rapport de mise en œuvre de celui-ci, dit Rapport PRIMAROLO, des régimes fiscaux favorables mis en place par des collectivités territoriales, notamment par le Pays Basque, ont été démantelés. Voy. Rapport du Groupe «Code de conduite» (fiscalité des entreprises) au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, rendu public le 28 février 2000, disponible sur le site de la DG TAXUD de la Commission européenne, p. 24, mesure A005.

²³ Ceci implique notamment qu'une mesure fiscale de nature générale adoptée par une collectivité territoriale et qui s'avérerait particulièrement favorable aux investisseurs par rapport aux conditions fiscales offertes par les autres collectivités territoriales du même Etat membre pourrait être plus efficacement combattue par l'application du régime des aides d'Etat que par celui du Code de conduite.

²⁴ C.J.C.E., 16 décembre 1976, aff. 33/76, *Rewe, Rec.*, p. 1989, pt. 5 et aff. 45/76, *Comet, Rec.*, p. 2043, pts. 13 et 16.

²⁵ C.J.C.E., 2 octobre 2003, aff. C-147/01, *Weber's Wine World, Rec.*, p. I-11365.

§2. Les limitations spécifiquement applicables aux collectivités territoriales des Etats membres

Outre ces limites générales à l'exercice du pouvoir fiscal au sein des Etats membres, il existe, dans le droit communautaire, des limites qui s'appliquent de manière spécifique aux collectivités territoriales des Etats membres dotées, en vertu du droit interne, de compétences fiscales autonomes.

1. L'extension des libertés de circulation du Traité CE aux situations internes aux Etats membres

La Cour de justice a ainsi étendu le champ d'application de l'article 25 CE, comportant l'interdiction des droits de douane et des taxes d'effet équivalent entre Etats membres, aux échanges internes à un Etat membre, en vertu des principes de l'unicité du territoire douanier communautaire et, ensuite, de la réalisation du Marché intérieur²⁶. Cette portée absolue donnée à l'article 25 CE semble préfigurer une extension de la protection accordée par les règles du Traité en matière de libertés de circulation à l'ensemble des situations considérées comme purement internes aux Etats membres²⁷. Une telle extension restreint particulièrement le pouvoir des collectivités territoriales d'adopter des mesures fiscales constitutives d'obstacles aux échanges intra-étatiques. De telles mesures sont en Belgique et en Italie prohibées par des normes de droit interne²⁸. Néanmoins, les libertés garanties par le droit communautaire pourraient trouver à s'appliquer de manière subsidiaire à de telles normes, dans l'hypothèse où celles-ci, en vertu de leur formulation ou de l'interprétation qui leur est attribuée par les juridictions nationales, auraient un champ d'application plus restreint que les règles du Traité CE.

2. L'application aux compétences fiscales des collectivités territoriales des règles communautaires en matière d'aides d'état

En outre, l'application du régime communautaire des aides d'Etat limite de manière spécifique l'exercice de compétences fiscales de la part des collectivités territoriales au sein des Etats membres. En effet, les institutions communautaires ont été confrontées à une forme particulière de répartition des compétences, à savoir le fédéralisme asymétrique. Sans recouvrir les

²⁶ Voy. C.J.C.E., 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Legros*, *Rec.*, 1992, p. I-4625; 9 août 1994, affaires jointes C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 et C-411/93, *Lancry et al. Rec.*, p. I-03957; 14 septembre 1995, aff. C-485/93 et C-486/93, *Simitzi*, *Rec.*, p. I-2665; 9 septembre 2004, aff. C-72/03, *Carbonati Apuani*, *Rec.*, p. I-8027.

²⁷ C.J.C.E., 8 novembre 2005, aff. C-293/02, *Jersey Produce Marketing Organisation Ltd c. States of Jersey et Jersey Potato Export Marketing Board*, *Rec.*, p. I-9543.

²⁸ Voy. pour la Belgique, le principe de l'union économique et monétaire de l'article 6 de la loi spéciale de réformes institutionnelles de 1980; pour l'Italie, l'article 120 de la Constitution.

multiples acceptions dont ce terme fait l'objet dans la doctrine constitutionnelle des Etats membres, le fédéralisme asymétrique se définit, dans la jurisprudence communautaire, comme une situation où une «entité infra-étatique» adopte une mesure, «visant (...) à fixer, dans une partie seulement du territoire d'un Etat membre, un taux d'imposition réduit par rapport au taux en vigueur dans le reste dudit Etat membre»²⁹. Par extension, il s'agit d'un système de répartition des compétences fiscales dans lequel une ou plusieurs collectivités territoriales disposent de prérogatives fiscales plus étendues que la majorité des autres collectivités territoriales de même rang, et en font usage de telle sorte à diminuer la charge fiscale de leurs contribuables, la rendant inférieure à celle supportée par les contribuables sur les autres parties du territoire national.

Selon la Cour de justice, les mesures fiscales adoptées par une collectivité territoriale dans un tel contexte sont en principe des aides d'Etat incompatibles avec le Traité CE. Ces mesures pourraient néanmoins être justifiées si la collectivité territoriale a «un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises»³⁰ et si elle a adopté les mesures fiscales dans le cadre d'une véritable «autonomie politique et fiscale» par rapport à l'Etat central³¹. Cela implique notamment un statut constitutionnel autonome, une absence de contrôle de l'Etat central sur les mesures adoptées par la collectivité territoriale, et, surtout, une absence d'interventions financières émanant de celui-ci ou des autres collectivités territoriales, et destinées à compenser les pertes de recettes fiscales causées par l'adoption de ce régime de faveur. Dans ce cas, la mesure échappe à la qualification d'aide d'Etat, car le cadre territorial de référence pris pour apprécier la sélectivité de la mesure se restreint au territoire de la région concernée et non celui de l'Etat membre pris dans son ensemble³².

Section 2. — Le droit communautaire conforte l'exercice de l'autonomie fiscale et financière des collectivités territoriales

S'il existe ainsi de nombreuses situations où le droit communautaire limite l'autonomie fiscale des collectivités territoriales, il en est par contre

²⁹ C.J.C.E., 6 septembre 2006, aff. C-88/03, *République portugaise c. Commission*, Rec., p. I-7115, pt. 56.

³⁰ C.J.C.E., arrêt *Açores* (C-88/03), précité, pts. 58 et 66.

³¹ C.J.C.E., arrêt *Açores* (C-88/03), précité, pt. 60.

³² Il n'est pas exclu que la qualification d'aide d'Etat soit tout de même reconnue à cette même mesure, si celle-ci même au sein du cadre de référence ainsi restreint, continue à ne favoriser que certaines entreprises ou certains productions. Sur les critères des aides d'état, voy. J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'Etat communautaires*, Bruxelles, Bruylant, 1999.

où l'application du droit communautaire reconnaît, voire conforte, l'autonomie fiscale et financière des collectivités territoriales. Ces garanties se retrouvent dans l'ensemble des domaines du droit fiscal communautaire; elles sont tantôt explicitement, tantôt implicitement reconnues aux collectivités territoriales des Etats membres.

§1. Les garanties liées à une reconnaissance communautaire explicite de l'autonomie fiscale et financière des collectivités territoriales

Les garanties explicites de l'autonomie fiscale et financière des collectivités territoriales au sein des Etats membres se retrouvent principalement dans le domaine des aides d'Etat. Néanmoins, le développement de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de libertés de circulation, ainsi que le régime mis en place pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable, fournissent aux collectivités territoriales des Etats membres une protection non seulement contre des abus commis par d'autres Etats membres, mais aussi par d'autres collectivités au sein du même Etat membre. Finalement, le Traité CE protège de manière spécifique certaines régions, dites ultrapériphériques.

1. La prise en compte des compétences des collectivités territoriales dans le contrôle communautaire des aides d'Etat

Les collectivités territoriales des Etats membres peuvent trouver dans le régime communautaire de contrôle des aides aux entreprises, un instrument efficace de préservation de leur autonomie fiscale. En premier lieu, le régime des aides d'Etat est neutre par rapport aux systèmes nationaux de répartition symétrique des compétences, au sens du droit communautaire. Selon la Cour de justice, une mesure fiscale adoptée par une collectivité territoriale dans le cadre d'«un modèle de répartition des compétences fiscales dans lequel toutes les autorités locales d'un même niveau (régions, communes ou autres) disposent du pouvoir de décider librement, dans la limite des compétences dont elles sont dotées, du taux de l'impôt applicable dans le territoire qui relève de leur compétence»³³ n'entre pas dans le champ d'application de l'interdiction de l'article 87 CE. En outre, une utilisation abusive de compétences fiscales asymétriques peut être considérée comme

³³ C.J.C.E., arrêt *Açores* (C-88/03), *précité*, pt. 64. Une telle situation n'exclut pas cependant que certaines des collectivités territoriales n'assument pas pleinement la responsabilité financière des mesures fiscales qu'elles adoptent, vu la possibilité d'organiser des transferts en vertu d'un mécanisme de péréquation générale ou en vertu de programmes particuliers. Voy. F. WISHLADE, *State aid and competition policy in the European Union*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 20.

une aide d'Etat. Il s'agit d'une première protection pour les régions «ordinaires» dans les Etats membres ayant adopté une forme asymétrique de répartition des compétences fiscales au sens du droit communautaire des aides d'Etat ³⁴.

Deuxièmement, l'application du régime des aides d'Etat peut conduire à une extension du champ d'application personnel des compétences fiscales des collectivités territoriales. C'est le cas lorsque certaines entreprises, souvent d'anciens monopoles publics, disposent de prérogatives exorbitantes du droit commun, telles des exonérations totales ou partielles d'impôt locaux ou d'autres avantages fiscaux comparables. Ces exonérations peuvent résulter de règles instituées par l'Etat central, qui s'imposent aux collectivités territoriales ³⁵. La qualification de telles exonérations comme aides d'Etat incompatibles avec le droit communautaire a comme double conséquence d'imposer à ces entreprises une obligation de restitution des aides perçues sous ces formes d'allègements fiscaux et de les assujettir aux impositions des collectivités territoriales desquelles elles étaient précédemment exonérées. Toutefois, dans ce cas où l'aide est accordée sous la forme d'une exonération, l'Etat membre n'est néanmoins pas tenu d'étendre le bénéfice de l'exemption à l'ensemble des contribuables ³⁶. De même, si l'exemption de l'impôt est totale, il ne doit pas supprimer l'impôt pour se conformer au droit communautaire ³⁷.

Troisièmement, il existe dans le Traité CE des causes d'exemption justifiant les aides d'Etat destinées à certaines régions des Etats membres considérées en retard de développement économique. Ceci peut être vu comme une légitimation de l'exercice, par les collectivités politiques dont le terri-

³⁴ Voy. décision 2000/795/CE de la Commission, du 22 décembre 1999, concernant l'aide d'Etat mise à exécution par l'Espagne en faveur de Ramondín SA et de Ramondín Cápsulas SA, *J.O.*, 16 décembre 2000, L 318, p. 36; 6 mars 2002, affaires jointes T-92/00 et T-103/00, *Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava et Ramondín, SA et Ramondín Cápsulas, SA c. Commission, Rec.*, p. II-1385; 6 mars 2002, affaires jointes T-127/99, T-129/99 et T-148/99, *Diputación Foral de Álava (T-127/99), Comunidad Autónoma del País Vasco et Gasteizko Industria Lurra, SA (T-129/99) et Daewoo Electronics Manufacturing España, SA (Demesa) (T-148/99) c. Commission, Rec.*, p. II-01275; C.J.C.E., 11 novembre 2004, affaires jointes C-186/02 P et C-188/02 P, *Ramondín SA et Ramondín Cápsulas SA et Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava P) c. Commission, Rec.*, p. I-10653; 11 novembre 2004, affaires jointes C-183/02 P et C-187/02 P, *Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) et Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava c. Commission, Rec.*, p. I-10609.

³⁵ C.J.C.E., 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España, Rec.*, p. I-877, pt. 3.

³⁶ C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 52; 13 juillet 2000, aff. C-36/99, *Idéal Tourisme c. Etat belge, Rec.*, p. I-6049, pts. 20; 2001, aff. C-390/98, *Banks c. The Coal Authority and Secretary of State for Trade and Industry, Rec.*, p. I-6117, pt. 80.

³⁷ C.J.C.E., 15 juin 2006, affaires jointes C-393/04 et C-41/05, *Air liquide industries, Rec.*, p. I-5293, pts. 40 à 46, et 48.

toire coïncide avec les régions économiques ainsi favorisées, de compétences fiscales autonomes.

2. L'application des libertés de circulation du Traité CE aux restrictions aux échanges internes aux Etats membres

Ensuite, en matière de libertés de circulation, l'extension de la protection garantie par le Traité aux échanges internes à un Etat membre, tout en limitant la compétence fiscale des collectivités territoriales, peut s'analyser comme préservant les intérêts des celles-ci qui, autrement, auraient à subir les conséquences négatives de mesures protectionnistes adoptées par l'une d'entre elles. Si cette extension est avérée pour la libre circulation des marchandises, et en particulier pour l'interdiction des taxes d'effet équivalent, elle reste encore *in fieri* en ce qui concerne les autres libertés économiques garanties par le Traité. L'existence, notamment dans les ordres juridiques belge et italien, de règles similaires aux garanties communautaires couvrant les situations internes, telles l'article 120 de la Constitution italienne et le principe belge de l'Union économique et monétaire, permet en principe de garantir une protection juridique adéquate contre les dérives protectionnistes de certaines régions ou collectivités locales. Néanmoins, en cas d'insuffisance de ces règles internes à couvrir de telles situations, que ce soit en vertu de leur formulation même ou d'une interprétation trop étroite qui en serait faite par les juridictions nationales, l'application des règles du traité CE par la Cour de justice pourrait avoir dans ce contexte un tel effet régulateur des rapports entre l'Etat et les collectivités territoriales ou même entre les collectivités territoriales.

3. La lutte contre la concurrence fiscale entre les collectivités territoriales d'un même Etat membre

En outre, la concurrence fiscale dommageable entre collectivités territoriales d'un même Etat membre peut aussi être efficacement combattue par l'application des critères établis par le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises³⁸. Il serait en effet paradoxal que le Code de conduite se limite aux mesures fiscalement dommageables adoptées par les collectivités centrales des Etats membres et autorise ainsi des mesures semblables adoptées par les collectivités territoriales des Etats membres. Ce constat est d'autant plus renforcé par l'existence de collectivités territoriales au sein de certains Etats membres, comme la Lombardie ou la Flandre, qui par leur taille et leur puissance économique, sont comparables à des Etats membres

³⁸ Sur le Code de conduite, voy. C. PINTO, *Tax competition and EU Law*, Deventer, Kluwer, 2003, pp. 35 et s.

entiers, comme l'Irlande ou la Slovaquie. L'application des critères du Code de conduite aux régimes fiscaux préférentiels mis en place par les collectivités territoriales des Etats membres a en outre pour effet de protéger les autres collectivités territoriales du même Etat membre contre une concurrence fiscale dommageable au sein de celui-ci. Le droit communautaire renforce ainsi l'effectivité de normes internes destinées à combattre ce phénomène³⁹. Il est néanmoins impuissant à réguler la «simple» concurrence fiscale entre collectivités territoriales, à l'instar de la «simple» concurrence fiscale entre Etats membres, consistant en tout allègement général de la charge fiscale grevant les entreprises, telle une diminution générale du taux normal d'imposition.

4. Le statut particulier des régions ultrapériphériques

Enfin, il convient de mentionner la protection particulière dont jouissent en vertu de l'article 299 CE, certaines régions de l'Union caractérisées par une «situation économique et sociale structurelle [...], qui est aggravée par leur éloignement, l'insularité, leur faible superficie, le relief et le climat difficiles, leur dépendance économique vis-à-vis d'un petit nombre de produits, facteurs dont la permanence et la combinaison nuisent gravement à leur développement». Il s'agit des départements français d'outre-mer (DOM), des Açores, de Madère et des îles Canaries. Ces régions peuvent bénéficier, par décision du Conseil, de régimes particuliers en matière de libertés de circulation, qui les autorisent notamment à percevoir des impôts normalement contraires aux dispositions du Traité CE relatives à la libre circulation des marchandises⁴⁰. Elles sont en outre généralement exclues du champ d'application des directives fiscales d'harmonisation ou bien bénéficient de dérogations particulières. Enfin, en ce qui concerne les aides d'Etat, les régions ultrapériphériques se voient appliquer, pour les aides qu'elles reçoivent, des critères assouplis de compatibilité relatifs aux aides régionales, notamment en ce qui concerne l'admission des aides au fonctionnement (normalement exclues) ou le calcul du plafond maximal d'intensité des aides⁴¹.

³⁹ En Belgique, voy. loi spéciale de financement de 1989, *précitée*, article 9.

⁴⁰ Voy. décision du Conseil du 10 février 2004 relative au régime de l'octroi de mer dans les départements français d'outre-mer et prorogeant la décision 89/688/CEE, *J.O.*, L 52, 21 février 2004, p. 64; décision du Conseil 2002/546/CE du 20 juin 2002 relative au régime de l'impôt AIEM applicable aux îles Canaries, *J.O.*, L 179, 9 juillet 2002, p. 22.

⁴¹ Sur le statut des régions ultrapériphériques, voy. article 299, §2 CE et Communication de la Commission du 26 mai 2004 au Conseil «Un partenariat renforcé pour les régions ultrapériphériques», COM (2004) 343.

§2. Les garanties liées à une reconnaissance communautaire implicite de l'autonomie fiscale et financière des collectivités territoriales

Une autre forme de reconnaissance des spécificités des collectivités territoriales des Etats membres est constituée implicitement par une certaine jurisprudence de la Cour de justice. Elle consiste à interpréter les dispositions du droit communautaire de manière telle à sauvegarder l'autonomie fiscale ou financière des collectivités territoriales.

On retrouve des illustrations d'une telle approche tant en ce qui concerne l'interprétation des critères sur la base desquels la Cour de justice admet la non-rétroactivité des arrêts rendus sur question préjudicielle déclarant un impôt national incompatible avec le droit communautaire, qu'à propos de l'interprétation des limites aux compétences fiscales des Etats membres contenues dans les directives d'harmonisation fiscale.

1. La limitation dans le temps des effets des arrêts déclarant l'incompatibilité communautaire d'impôts prélevés par les collectivités territoriales

Ainsi, cette préoccupation se retrouve dans la jurisprudence de la Cour de justice, à propos de la limitation dans le temps des effets des arrêts qu'elle a rendus sur question préjudicielle. En effet, une déclaration d'incompatibilité d'une réglementation fiscale nationale fait naître une obligation de remboursement des sommes illégalement perçues sur la base de cette réglementation ⁴². Lorsqu'il s'agit d'impôts dont les recettes sont attribuées aux collectivités territoriales, cette obligation de remboursement peut s'avérer particulièrement lourde et mettre en péril l'équilibre financier de ces collectivités.

Dans un tel contexte, la Cour de justice a, tant au regard des libertés de circulation que des règles contenues dans les directives d'harmonisation fiscale, tenu compte de cet impératif de préservation de l'autonomie financière des collectivités territoriales pour accorder le bénéfice de la non-rétroactivité de l'arrêt à l'Etat membre responsable du manquement ⁴³.

Bien qu'autonomie financière et autonomie fiscale soient deux notions distinctes, il apparaît qu'une telle attitude de la Cour de justice, en préservant la première, protège indirectement la seconde. Certes, un arrêt d'incompatibilité avec le droit communautaire d'une réglementation fiscale adoptée par une collectivité territoriale en vertu de compétences autonomes a-t-il pour

⁴² Voy. e.a. C.J.C.E., 14 janvier 1997, affaires jointes C-192/95 à C-218/95, *Comateb e.a.*, *Rec.*, p. I-165, pt. 20.

⁴³ C.J.C.E., arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt. 34 et arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt. 59.

premier effet de limiter pour l'avenir la compétence des autorités territoriales de lever l'impôt déclaré contraire au droit communautaire. En ce sens, on ne peut bien, entendu, pas parler d'une préservation de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales. Néanmoins, en ce qu'il maintient les effets pour le passé des dispositions fiscales des collectivités territoriales de l'Etat membre, un arrêt de la Cour de justice dans lequel est accordée la non-rétroactivité préserve non seulement les effets de l'exercice passé de compétences fiscales autonomes par les collectivités territoriales, mais en outre diminue les risques que l'arrêt ait pour conséquence d'accroître la dépendance des collectivités territoriales vis-à-vis de l'Etat central, par l'augmentation des transferts financiers depuis celui-ci qui résulteraient nécessaires au remboursement.

2. L'interprétation jurisprudentielle favorable aux collectivités territoriales des limitations contenues dans les directives fiscales d'harmonisation

En outre, ce même phénomène s'observe en ce qui concerne des limitations contenues dans les directives fiscales d'harmonisation. Des récents arrêts rendus par la Cour de justice, dans les affaires *Hermann*, concernant les accises sur les boissons alcooliques ⁴⁴, et *IRAP*, à propos de la TVA ⁴⁵, consacrent des interprétations du droit dérivé communautaire, respectivement des articles 3 de la directive 92/12/CEE et 33 de la sixième directive TVA, particulièrement favorables aux collectivités territoriales, en l'occurrence les régions italiennes et les communes allemandes. Ces jugements infléchissent la jurisprudence précédente ⁴⁶ et s'apparentent à des revirements déguisés, dont les motivations pourraient être liées à une volonté de sauvegarder la liberté des Etats membres quant à l'organisation de la répartition interne des compétences fiscales.

Outre ces revirements de jurisprudence, le contrôle opéré par la Cour de justice sur la mise en œuvre des directives d'harmonisation fiscale dans les Etats membres peut de surcroît protéger les collectivités territoriales d'une application trop extensive, par l'Etat central, de sa compétence en matière d'impôts harmonisés. Un exemple de ce phénomène est l'incompatibilité avec le droit communautaire de l'assujettissement des collectivités territoriales à la taxe sur la valeur ajoutée lorsque celles-ci perçoivent des sommes d'argent en exerçant leurs compétences fiscales propres ⁴⁷.

⁴⁴ C.J.C.E., 10 mars 2005, aff. C-491/03, *Hermann*, *Rec.*, p. I-2025.

⁴⁵ C.J.C.E., 3 octobre 2006, aff. C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, *Rec.*, p. I-9373.

⁴⁶ Comp. en matière de TVA, avec l'arrêt *Dansk Denkavit* (C-200/90, précité) et en matière d'accises avec l'arrêt *EKW* (C-437/97).

⁴⁷ Concernant l'établissement par une collectivité locale de prélèvements rémunérateurs, C.J.C.E., 14 décembre 2000, aff. C-446/98, *Câmara Municipal do Porto*, *Rec.*, p. I-11435.

Section 3. — Le droit communautaire influence la répartition interne des compétences fiscales

Non seulement le droit communautaire conditionne l'exercice de compétences fiscales par les collectivités territoriales des Etats membres mais, en amont, il peut influencer le transfert de compétences fiscales à ces collectivités en tant que tel. En vertu de l'article 10 du Traité CE, les Etats membres sont chargés de l'application du droit communautaire. Toutefois, selon la Cour de justice, «lorsque les dispositions du Traité ou des règlements reconnaissent des pouvoirs aux Etats membres ou leur imposent des obligations aux fins de l'application du droit communautaire, la question de savoir de quelle façon l'exercice de ces pouvoirs et l'exécution des obligations peuvent être confiés par les Etats à des organes internes déterminés, relève uniquement du système constitutionnel de chaque Etat»⁴⁸. Cette affirmation mérite néanmoins d'être assez fortement nuancée en ce qui concerne la répartition des compétences fiscales entre autorités centrales et collectivités territoriales au sein des Etats membres.

§1. Le droit communautaire comme obstacle aux transferts de compétences fiscales aux collectivités territoriales des Etats membres

En effet, le droit communautaire peut constituer un obstacle aux processus de fédéralisation ou de décentralisation caractérisés par des transferts de compétences fiscales aux collectivités territoriales. Constituent ainsi des freins à de tels transferts de compétences, la responsabilité centralisée des Etats membres composés au regard de l'obligation de mise en œuvre du droit communautaire, les différentes directives d'harmonisation fiscale prises au niveau communautaire, particulièrement en matière d'impôts indirects, ainsi que le contrôle communautaire des aides fiscales aux entreprises, qu'il soit effectué dans le cadre du régime des aides d'Etat ou dans celui de l'encadrement de la concurrence fiscale dommageable.

1. L'obligation de mise en œuvre du droit communautaire et le pouvoir de substitution dans les Etats membres

Tout d'abord, de manière générale, les Etats membres sont tenus par une obligation d'assurer une mise en œuvre effective et uniforme du droit communautaire sur l'ensemble de leur territoire. Il s'agit d'une obligation de

⁴⁸ C.J.C.E., 15 décembre 1971, affaires jointes 51 à 54/71, *International Fruit Company NV et autres contre Produktschap voor groenten en fruit*, Rec., p. 1107, dispositif; 1^{er} juin 1999, aff. C-302/97, *Klaus Konle c. Republik Österreich*, Rec., p. I-3099, pt. 63.

résultat, dont les manquements ne peuvent être justifiés, toujours selon la Cour de justice, par des causes liées à la répartition interne des compétences entre différentes autorités ⁴⁹. Dès lors que les institutions communautaires n'ont comme interlocuteurs dans les procédures en manquement que les seuls Etats membres, à l'exclusion des collectivités territoriales qui les composent, ce n'est qu'à l'égard de ces derniers qu'ils peuvent constater des violations du droit communautaire et exercer des sanctions. Cette situation justifie, au sein des Etats membres, la mise en place de mécanismes de substitution de l'Etat central aux collectivités territoriales, qui préjudicient l'autonomie normative, y compris en matière fiscale, dont ces dernières disposent en vertu du système constitutionnel de répartition des compétences. Il s'agit donc d'une première incidence, grave mais cependant limitée, du droit communautaire sur la souveraineté des Etats membres d'organiser leurs systèmes fiscaux nationaux.

2. Les transferts aux collectivités territoriales de compétences normatives en matière d'impôts harmonisés

Ensuite, dans le droit dérivé, les dispositions contenues dans les différentes directives harmonisant à des degrés divers, les éléments structurels d'impôts perçus par les Etats membres, restreignent également cette autonomie d'organisation interne reconnue par le droit communautaire aux Etats membres. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, le degré élevé d'harmonisation, portant tant sur la base imposable et sur le taux que sur les éléments formels d'imposition, semble exclure qu'un transfert, même minime, de compétences normatives concernant cette imposition des autorités centrales aux collectivités territoriales, puisse être conforme à la sixième directive, qui, suite à sa refonte, mériterait l'appellation de «Code communautaire de la TVA» ⁵⁰. Les Etats membres demeurent cependant

⁴⁹ Voy. notamment C.J.C.E., 5 juillet 1990, aff. C-42/89, *Commission c. Belgique*, Rec., p. I-2821, pt. 24; 10 avril 2003, C-114/02, *Commission c. France*, Rec., p. I-3783, pt. 11; 8 mars 2001, C-276/98, *Commission c. Portugal*, Rec., p. I-1699, pt. 20; 26 septembre 2002, C-351/01, *Commission c. France*, Rec., p. I-8101, pt. 9; 8 juillet 2004, C-27/03, *Commission c. Belgique*, J.O., C 217, 28 août 2004, p. 4, pt. 43. Cette jurisprudence s'applique aussi au cas de l'inexécution d'un arrêt de la Cour de justice : C.J.C.E., 14 janvier 1988, affaires jointes 227/85 à 230/85, *Commission c. Belgique*, Rec., p. 8, pt. 10.

⁵⁰ Voy. la directive 2006/112/CE, précitée. Il est toutefois envisageable de modifier la structure de l'actuelle TVA communautaire pour la rendre compatible avec une régionalisation de celle-ci. Néanmoins, cela nécessiterait une modification substantielle de la sixième directive. Voy. J. MUGURUZA ARRESE, «La autonomia financiera de las regiones en el proceso de construcción europea», *Cuadernos Europeos de Deusto*, 2002, n° 27, pp. 130 et 131 et F.M. MENDELLA, *Riforma fiscale e finanza locale : federalismo e fonti di finanziamento delle regioni : le novità della finanziaria 2005 : autonomia e tassazione : come funziona in Spagna e Germania*, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 87 à 91.

libres d'affecter tout ou partie des recettes de cet impôt au financement d'autorités fédérées ou décentralisées ⁵¹.

En matière d'accises, tout comme pour les autres impositions harmonisées, il apparaît opportun de suivre le même raisonnement. Certes, le Conseil, sur proposition de la Commission a autorisé la France, au regard de la réglementation communautaire, et principalement de la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ⁵², à opérer un transfert, très partiel, de compétences aux régions concernant la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) ⁵³. Néanmoins, la réglementation communautaire a pour objectif, comme son nom l'indique, d'harmoniser les réglementations fiscales des Etats membres. Cet objectif n'impose pas aux Etats membres d'adopter d'initiative des normes semblables pour tous les impôts qu'ils auraient institués dans leurs ordres juridiques internes. Ce but devrait toutefois impliquer que ces mêmes Etats membres, une fois enclenché le processus d'harmonisation au regard d'un prélèvement déterminé, s'abstiennent d'introduire, dans leurs ordres juridiques respectifs, des mesures qui conduiraient à une diversification encore plus grande des régimes nationaux au sein du Marché intérieur. Or, le transfert de compétences fiscales en matière d'impôts harmonisés de l'Etat central aux collectivités territoriales induit nécessairement cette diversification. Au moment où la Commission annonce un ambitieux projet d'harmonisation de la base de l'imposition des sociétés (CCCTB), l'introduction d'une telle clause de *standstill* fiscal semble indispensable.

3. Les transferts asymétriques de compétences fiscales aux collectivités territoriales au sein des Etats membres

En outre, la jurisprudence développée par la Cour en matière de fédéralisme asymétrique conduit, dans l'hypothèse où une collectivité territoriale à statut spécial ne disposerait pas d'une autonomie politique et fiscale suffisante, à interdire à celle-ci l'exercice de compétences fiscales particulières, qui lui seraient par ailleurs attribuées en vertu du système interne de répartition de compétences, d'une telle manière à offrir à ses contribuables un régime fiscal plus favorable par rapport au régime en vigueur sur le reste du territoire de l'Etat membre. Dès lors qu'il est difficilement envisageable

⁵¹ C'est le cas, par exemple, des Communautés en Belgique.

⁵² Directive 2003/96/CE, *précitée*.

⁵³ Décision 2005/767/CE du Conseil du 24 octobre 2005 autorisant la France à appliquer un niveau de taxation différencié sur des carburants, conformément à l'article 19 de la directive 2003/96/CE, *J.O.*, L 290, 4 novembre 2005, p. 25. Cette décision n'a toutefois pas fait l'objet d'un arrêt de la Cour, seul juge de la validité des actes de droit communautaire dérivé.

que de telles compétences fiscales soient exercées de telle sorte à accroître la charge fiscale des contribuables de la collectivité territoriale en cause, une telle limitation remet fondamentalement en cause non seulement l'exercice, mais l'opportunité du transfert asymétrique de compétences fiscales aux collectivités territoriales.

4. Les compétences fiscales des collectivités territoriales et la régulation communautaire de la concurrence fiscale

Finalement, l'attribution de compétences étendues en matière d'imposition des entreprises aux collectivités territoriales pourrait se révéler incompatible avec la *soft law* communautaire encadrant la concurrence fiscale dommageable⁵⁴. En effet, un renforcement de la concurrence fiscale entre les collectivités d'un même Etat membre est susceptible de créer d'importantes distorsions de concurrence au niveau du marché intérieur. La responsabilité communautaire des Etats membres implique ainsi de ne pas adopter des mesures, quelle que soit leur forme, dont l'effet serait de renforcer cette concurrence. Parmi ces mesures, on ne peut exclure les réformes du système de répartition des compétences fiscales qui auraient pour conséquence de passer d'une réglementation unifiée au niveau national, garante d'une absence de concurrence entre les différentes parties du territoire de l'Etat membre, à des réglementations différenciées au niveau des collectivités territoriales.

§2. Le droit communautaire comme incitant aux transferts de compétences fiscales aux collectivités territoriales des Etats membres

Il se peut cependant, plus rarement, que le droit communautaire puisse être indirectement à la base d'un renforcement des compétences des collectivités territoriales, voire à la base de la création de telles collectivités. Ces situations, plus marginales, méritent néanmoins de l'attention. Elles concernent, d'une part, l'attribution, dans le cadre d'une même imposition, des compétences en matière de résidents et de non-résidents à des niveaux de pouvoir distincts, et, d'autre part, dans le régime des aides d'Etat, la détermination des régions éligibles à bénéficier des aides régionales.

⁵⁴ Voy. le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, dans les conclusions du Conseil Ecofin du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale, *J.O.*, 6 janvier 1998, C 2, p. 1.

1. L'attribution à des autorités distinctes, au regard d'une même imposition, de la compétence en matière de résidents et de non-résidents

D'une part, le Traité CE reconnaît des libertés économiques, garantissant la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux au sein du Marché intérieur. Ces libertés économiques contiennent à l'égard des Etats membres une interdiction de discrimination entre leurs ressortissants et les ressortissants des autres Etats membres de la Communauté. Cette interdiction prend la forme, en matière fiscale, d'une prohibition de différence de traitement injustifiée entre résidents et non-résidents de l'Etat membre, pour peu qu'ils soient considérés être dans des situations comparables⁵⁵. La portée restrictive que la Cour de justice donne aux causes de justification admissibles induit à penser qu'une justification tirée de la répartition des compétences entre autorités distinctes au sein d'un même Etat membre ne saurait être accueillie⁵⁶.

Il en découle donc que, dans l'état actuel du droit communautaire, la disjonction, pour le même fait imposable, de la compétence de réglementer la situation des résidents et de celle de réglementer la situation des non-résidents dans l'Etat membre, et l'attribution de chacune de ces deux compétences à des autorités distinctes sont susceptibles de violer les articles du Traité CE consacrant les libertés de circulation, dès lors que le régime prévu pour les non-résidents est moins favorable que celui prévu pour les résidents, alors que ces deux catégories de contribuables se trouvent dans des situations jugées comparables. Un Etat membre ne pourrait donc pas transférer aux collectivités territoriales une compétence en matière d'impôt sur le revenu ou de droits de succession ou pour toute autre imposition, en prévoyant une réserve de compétence au profit de la collectivité centrale pour les non-résidents. Cet Etat membre s'exposerait à une procédure en manquement dès l'instant où une collectivité fédérée exercerait une telle compétence nouvellement attribuée de manière à atténuer la charge fiscale pesant sur les résidents sur son territoire par rapport à la charge fiscale grevant les résidents d'autres Etats membres de la Communauté⁵⁷. Pour être conforme

⁵⁵ Voy. e.a. C.J.C.E., 12 février 1974, aff. 152/73, *Sotgiu, Rec.*, p. 153, pt. 11.

⁵⁶ Voy. l'affaire, portée devant la Cour de justice, concernant les Pays Basques (affaire jointes C-400 à 402/97, *précité*).

⁵⁷ Une possibilité de rester en conformité avec le droit communautaire serait d'adapter instantanément le régime fédéral des non-résidents au régime fédéré des résidents. Cette solution non seulement serait paradoxale, dès lors qu'elle subordonnerait l'exercice de la compétence fiscale fédérale à celui de la compétence fiscale fédérée. Elle deviendrait en outre difficilement praticable dans l'hypothèse où plusieurs collectivités fédérées procéderaient à des modifications favorables de leurs régimes respectifs. Voy. cependant C.J.C.E., arrêt *Commission c. Italie* (C-388/01), *précité*, pts. 14 et 15.

au droit communautaire, un tel transfert devrait comporter l'entièreté de la compétence fiscale *ratione personae*.

2. La compatibilité des aides d'Etat à finalité régionale et le transfert de compétences aux collectivités territoriales

D'autre part, une mesure qualifiée d'aide d'Etat au sens du droit communautaire peut bénéficier d'une des causes d'exemption prévues par le Traité et mises en œuvre par la Commission ⁵⁸. Dans ce cas, la mesure est considérée une aide d'Etat compatible avec le droit communautaire. L'Etat membre doit néanmoins veiller à respecter les obligations procédurales qui lui sont imposées par ou en vertu du Traité ⁵⁹. Le développement régional constitue une des causes d'exemption reconnues par le droit communautaire. Les Etats membres et les collectivités territoriales à l'intérieur de ceux-ci, sont ainsi autorisés, à verser des aides aux entreprises situées dans certaines régions en retard de développement économique. L'intensité maximale des aides et la détermination de ces régions sont fixées par la Commission, en collaboration avec les Etats membres ⁶⁰. Bien que ces régions soient déterminées par l'Etat membre selon des critères purement géographiques, elles recoupent généralement les limites des collectivités territoriales. La fixation de plafonds d'aides en fonction de la richesse produite par les «régions» peut donc être ainsi vue comme un incitant pour les Etats membres à procéder à la création ou au renforcement des autonomies régionales et locales ⁶¹.

On observe donc que la reconnaissance communautaire du principe de l'autonomie institutionnelle des Etats membres ne signifie pas que ces derniers ne sont pas contraints d'adapter la répartition des compétences fiscales entre les niveaux de pouvoirs aux exigences liées à la mise en œuvre effective et uniforme du droit communautaire. Selon David ORDONEZ SOLIS, «déduire [du] principe [d'autonomie institutionnelle et procédurale] que 'la

⁵⁸ Traité CE, article 87, §2 et §3.

⁵⁹ Traité CE, article 88.

⁶⁰ Voy. les «cartes des aides à finalité régionale» adoptées pour chaque Etat membre, ainsi que les lignes directrices de la Commission : Lignes directrices concernant les aides d'Etat à finalité régionale pour la période 2007-2013, *J.O.*, C 54, 4 mars 2006, pp. 13 à 45.

⁶¹ L'indication par l'Etat membre d'une «région» de taille trop importante risquerait en effet de les exclure des bénéfices de l'exemption communautaire, par un phénomène de compensations entre sous-régions plus et sous-régions plus pauvres de l'ensemble territorial ainsi considéré. Cette situation est probablement une des raisons pour lesquelles de nombreux Etats membres d'Europe centrale et orientale, tels la Slovaquie et la Slovénie, ont procédé à des réformes internes tendant vers une plus grande décentralisation dans les années immédiatement antérieures ou postérieures à leur adhésion à l'Union. Voy. X., *Les finances locales dans les dix pays adhérent à l'UE en 2004*, Paris, Dexia éditions, 2003 et X., *Les finances locales dans les 25 pays de l'Union européenne*, Paris, Dexia éditions, 2004.

répartition interne des compétences demeure inaltérée', ne correspond pas aux résultats des analyses de la doctrine qui a prouvé que l'impact du droit communautaire sur les institutions nationales peut avoir des conséquences de vaste ampleur : il modifie l'équilibre entre le législatif et l'exécutif, il altère la distribution des fonctions entre le gouvernement et l'administration et met en question la répartition des compétences entre l'Etat et les entités territoriales»⁶². Ces affirmations valent donc aussi en ce qui concerne la répartition des compétences fiscales entre la collectivité centrale et les collectivités territoriales.

CHAPITRE III. — QUELQUES PROPOSITIONS

Ces constats font apparaître la relation ambiguë entre, d'une part, l'application du droit fiscal communautaire aux Etats membres, et d'autre part, l'exercice par les collectivités territoriales qu'elles soient fédérées ou décentralisées, de compétences fiscales, de quelque nature qu'elles soient, d'une manière autonome par rapport à l'Etat central. Cependant, vu la multiplicité des situations dans lesquelles intégration fiscale communautaire et exercice de compétences fiscales par les collectivités territoriales des Etats membres se rencontrent, voire s'opposent, il apparaît indispensable que deux phénomènes puissent se coordonner. En effet, la reconnaissance communautaire de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales des Etats membres est indissolublement liée à la prise en compte, par ces mêmes collectivités territoriales, des contraintes qui résultent, en matière fiscale, du processus d'intégration communautaire.

Section 1. — Le rejet d'une application différenciée du droit communautaire

Il convient tout d'abord de procéder, en l'état actuel du droit communautaire, à une reconnaissance plus explicite des contraintes liées à la mise en œuvre du droit fiscal communautaire par les collectivités territoriales des Etats membres. Cette reconnaissance est nécessaire, dès lors qu'il ne peut être envisagé que le droit communautaire s'applique aux collectivités territoriales de manière différente par rapport à la manière dont il s'applique aux autorités centrales des Etats membres.

⁶² D. ORDONEZ SOLIS, *La ejecucion del derecho comunitario en Espana*, Collection, «Cuadernos de estudios europeos», Madrid, Fundacion Universidad empresa, Civitas, 1994, p. 70 (cité et traduit par R. VUILLERMOZ, *La Belgique, l'Espagne et l'Italie face à l'intégration communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 475-476).

§1. La nécessité d'une interprétation uniforme des règles garantissant les libertés de circulation dans le marché intérieur

L'application aux compétences fiscales des collectivités territoriales des libertés économiques contenues dans le Traité CE fait apparaître que les limites à l'exercice de compétences fiscales découlant des droits individuels des contribuables doivent tendre vers une uniformisation, quelle que soit l'autorité à laquelle elles s'imposent. Il n'est pas souhaitable que la protection des libertés de circulation soit moins étendue dans le cadre d'échanges internes à un Etat membre que dans les échanges entre Etats membres.

Certes, dans l'intérêt des Etats membres, il est préférable que les libertés économiques consacrées par le droit interne soient appliquées aux situations limitées au territoire national de manière symétrique par rapport à l'application des libertés économiques du Traité CE, telles qu'interprétées par la Cour de justice.

Cette voie a été suivie par la Belgique. Le principe de l'union économique et monétaire belge, consacré par la Cour d'arbitrage et repris par le législateur spécial, s'inspire explicitement des libertés de circulation garanties par le Traité CE⁶³. Il importe néanmoins que ce principe soit interprété conformément à la jurisprudence de la Cour de justice par l'ensemble des juridictions nationales⁶⁴. En vertu du principe de subsidiarité, la protection accordée par les normes de droit interne peut toutefois être plus large⁶⁵.

Concernant l'Italie, l'article 120, premier alinéa, de la Constitution interdit aux seules Régions, tant à statut ordinaire qu'à statut spécial, de porter atteinte à l'union économique nationale, en entravant les libertés de circulation et la liberté de commerce⁶⁶. Cette interdiction n'est cependant pas applicable à l'autorité centrale, ni aux collectivités décentralisées. Dans un tel contexte, l'application directe des libertés de circulation du Traité CE tant à la première qu'aux secondes est inévitable pour assurer l'effectivité des prérogatives économiques des contribuables⁶⁷. Bien que nécessaire,

⁶³ Parmi la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, voy. e.a. C.A., 25 février 1988, n° 47/88, *M.B.*, 17 mars; 15 octobre 1996, n° 55/96, *M.B.*, 29 octobre; 26 mai 1999, n° 53/99, *M.B.*, 8 septembre, B.6.3. En ce qui concerne les régions, voy. loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, article 6, VI, alinéa 2, 2°.

⁶⁴ Ce n'est pas toujours le cas. Pour un exemple, voy. C.A., 18 octobre 2001, n° 128/2001, *M.B.*, 7 décembre.

⁶⁵ Concernant la question des octrois communaux et provinciaux, voy. Cass., 10 novembre 1994, *Rev. dr. commun.*, 1995, p. 101; Cass., 17 mars 2005, *Rev. dr. commun.*, 2005, liv. 4, p. 51.

⁶⁶ Cour Const. It., 7 février 1963, n° 12/1963, en droit, pt. 3.

⁶⁷ En matière fiscale, le principe de légalité fait toutefois obstacle à une compétence propre de ces dernières. Cela n'exclut pas cependant que celles-ci puissent entraver les libertés de circulation par l'application de compétences dérivées. Voy. C.J.C.E., arrêt *Carbonati apuani* (C-72/03), précité.

cette extension de l'application des libertés de circulation du Traité CE aux situations internes est une solution moins respectueuse de la souveraineté des Etats membres et de l'autonomie des collectivités territoriales.

§2. L'application uniforme des règles communautaires en matière d'harmonisation fiscale et en matière d'aides d'Etat

En outre, l'attribution de compétences fiscales aux collectivités territoriales ne devrait pas influencer l'interprétation et l'application des dispositions du droit communautaire. Ce dernier n'a, en effet, pas pour objectif de garantir l'autonomie, en l'occurrence fiscale, des collectivités territoriales des Etats membres. De même, les Etats membres ne peuvent se soustraire à certaines obligations qui leur sont imposées par le droit communautaire par l'adoption d'un système fédéré ou décentralisé de répartition des compétences fiscales. Cette position constante des institutions communautaires doit être maintenue ⁶⁸.

Certes, il importe de tenir compte, au nom d'un principe de solidarité, des différences d'ordre socio-économiques qui existent entre les «régions» de la Communauté. C'est le cas, en matière d'aides d'Etat, où les aides régionales constituent une des causes d'exemption reconnues par le Traité ou en ce qui concerne l'application du droit communautaire dans les régions périphériques.

Les directives d'harmonisation introduisent également certaines différences d'application territoriale, notamment sous la forme de dérogations. En matière d'accises sur les produits énergétiques, la Commission a ainsi récemment entrepris le réexamen de ces dérogations régionales, afin de s'assurer qu'elles sont justifiées au regard des objectifs de l'intégration communautaire ⁶⁹. Il convient en effet de préserver l'application effective et uniforme du droit dérivé, en particulier lorsque celui-ci a pour but d'harmoniser, c'est-à-dire de rendre plus semblables, les réglementations fiscales des Etats membres ⁷⁰.

⁶⁸ Voy. e.a. C.J.C.E., 11 octobre 2001, C-111/00, *Commission c. Autriche*, Rec., p. I-7555, pt.12 et 17 janvier 2002, aff. C-423/00, *Commission c. Belgique*, Rec., p. I-593, pt. 16.

⁶⁹ Voy. la communication du 12 décembre 2006 de la Commission au Conseil en application de l'article 19, paragraphe 1, de la directive 2003/96/CE du Conseil (dérogations régionales), COM (2006) 795, ainsi que la décision 2006/323/CE de la Commission du 7 décembre 2005 concernant l'exonération du droit d'accise sur les huiles minérales utilisées comme combustible pour la production d'alumine dans la région de Gardanne, dans la région du Shannon et en Sardaigne, mise en œuvre respectivement par la France, l'Irlande et l'Italie, *J.O.*, L 119, 4 mai 2006, pp. 12 à 28.

⁷⁰ Une telle politique en matière d'accises n'a pas empêché la Commission d'autoriser la France à régionaliser une partie de l'accise sur les carburants (voy. décision 2005/767/CE, *précitée*). Cette directive constitue, dans cette optique, un écart par rapport à une pratique constante, qui, on peut l'espérer, ne sera pas considéré comme un précédent significatif.

Si une telle priorité doit être conservée dans la mise en œuvre des Traités par le Conseil et la Commission, il importe également qu'elle soit prise en compte par les juridictions communautaires dans le cadre de leur mission d'interprétation. Concernant les applications fiscales des libertés de circulation du Traité CE, il a été vu que les impératifs liés à la réalisation du Marché intérieur rentrent parfois en conflit avec les compétences fiscales autonomes exercées par les collectivités territoriales des Etats membres. Néanmoins, il apparaît distinctement que la Cour de justice fait prévaloir les premiers sur les seconds, quitte à remettre en cause l'exclusion des situations purement internes de la sphère d'application du droit communautaire ⁷¹. En revanche, c'est l'intention inverse qui semble ressortir des récents arrêts de la Cour, à propos, d'une part, des interdictions contenues dans les directives d'harmonisation en matière de TVA et d'accises ⁷², et d'autre part, de la prohibition des aides d'Etat de l'article 87 CE.

Concernant l'harmonisation fiscale *sensu stricto*, la Cour consacre des interprétations à ce point restrictives du champ d'application des articles 33 de la sixième directive TVA et 3 de la directive 92/12/CEE qu'elles semblent exclure des futures applications de ces dispositions. Or, ces arrêts, qui par ailleurs constituent une rupture par rapport à la jurisprudence antérieure, concernent tous deux des impositions relevant de la compétence des collectivités territoriales. Il semble donc que cette circonstance ne soit pas totalement étrangère aux motivations qui ont poussé la Cour à rendre de tels jugements. Si tel était le cas, l'on peut néanmoins s'interroger sur l'opportunité d'affaiblir la portée de normes essentielles à l'effectivité des systèmes fiscaux communs au niveau communautaire, au profit de phénomènes nationaux de décentralisation de compétences fiscales qui constituent la négation de l'harmonisation.

En matière d'aides d'Etat, la Cour de justice admet dans l'arrêt *Açores*, qu'une mesure fiscale applicable à une partie du territoire d'un Etat puisse ne pas être territorialement sélective et ainsi échapper à la qualification d'aide d'Etat. Certes, elle circonscrit cette éventualité au cas où cette mesure fiscale aurait été adoptée par une collectivité territoriale ayant un rôle fondamental dans la détermination de l'environnement où évoluent les entreprises actives sur son territoire et disposant d'une autonomie dans l'exercice de ses compétences fiscales, autonomie déterminée en partie selon des cri-

⁷¹ Voy. en matière de libre circulation de marchandises, C.J.C.E., arrêt *Jersey Produce* (C-292/02), *précité*; arrêt *Carbonati Apuani* (C-72/03), *précité*. La tendance est moins affirmée en ce qui concerne les autres libertés de circulation. Voy. néanmoins, C.J.C.E., 16 janvier 2003, aff. C-388/01, *Commission c. Italie, Rec.*, p. I-721.

⁷² C.J.C.E., arrêts *Banca popolare di Cremona* (C-475/03) et *Hermann* (C-491/03), *précités*.

tères que lui a suggérés son avocat général ⁷³. Néanmoins, le principe même qu'un élément de nature formelle, tel le degré d'autonomie du pouvoir ayant édicté la mesure dans l'ordre interne, en influence la qualification, contraste avec la nature communautaire du contrôle des aides d'Etat, basé sur un examen des effets des mesures nationales sur la concurrence et les échanges entre Etats membres ⁷⁴. Une telle différenciation risque de porter atteinte non seulement à la cohérence de la politique régionale communautaire, mais, de manière plus générale, à l'effectivité du contrôle exercé par la Commission ⁷⁵.

En outre, cette approche pourrait favoriser le développement d'une concurrence fiscale dommageable entre collectivités territoriales des Etats membres, en contradiction avec les buts poursuivis par le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises.

Le droit communautaire ne peut sacrifier ses objectifs à la reconnaissance d'un phénomène sur lequel il n'a aucune prise et qui poursuit des buts différents, comme l'attribution de compétences fiscales autonomes aux collectivités des Etats membres. La sécurité juridique que procure l'application uniforme des dispositions du droit communautaire doit être préservée. Ceci n'exclut pas que, dans certaines circonstances, cette même sécurité juridique puisse imposer de moduler, non pas l'interprétation des règles de droit communautaire, mais les effets d'une violation de celles-ci, lorsque la violation a été commise par une collectivité territoriale ⁷⁶.

Section 2. — Une reconnaissance plus explicite du rôle des collectivités territoriales des Etats membres dans la mise en œuvre du droit fiscal communautaire

Si l'on observe de la part de la Commission, un renforcement du contrôle de l'application du droit communautaire par les collectivités territoriales ⁷⁷, et que ce renforcement est nécessaire, vu les mouvements de décentralisa-

⁷³ Conclusions de l'avocat général GEELHOED présentées le 20 octobre 2005 précédant C.J.C.E., arrêt *Açores* (C-88/03), *précité*.

⁷⁴ Voy. e.a. C.J.C.E., 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark*, *Rec.*, p. I-7747.

⁷⁵ Si ces mesures ne sont pas constitutives d'aides d'Etat, elles échappent à l'obligation de notification à la Commission, prévue à l'article 88, §3 CE.

⁷⁶ Concernant la limitation des effets dans le temps des arrêts préjudiciels de la Cour, voy. C.J.C.E., arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt. 34 et arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt. 59.

⁷⁷ Voy. communiqué de presse de la Commission du 8 janvier 2007 «La Commission poursuit la Belgique devant la Cour de justice pour discrimination pratiquée en Flandre en matière de taxation sur les mutations foncières ('droits d'enregistrement')», n° IP/ 07/11, où la Commission énonce notamment que «ce cas illustre également le fait que les autorités régionales des Etats membres sont liées par le traité CE au même titre que le gouvernement central des Etats membres eux-mêmes».

tion et de fédéralisation connus par de nombreux Etats membres, une intensification du contrôle communautaire doit néanmoins aller de pair avec une plus grande reconnaissance de ces collectivités territoriales au niveau des institutions de l'Union. Ainsi, *de lege ferenda*, le dialogue entre les institutions communautaires et les collectivités territoriales des Etats membres peut être renforcé par une plus grande reconnaissance de ces collectivités «en amont» de la constatation d'éventuelles infractions au droit communautaire commises par ces collectivités dans l'exercice de leurs compétences fiscales.

En effet, la «cécité fédérale» dont souffre la Communauté européenne depuis ses origines⁷⁸ constitue certainement un obstacle à la «conscience communautaire» dont devraient faire preuve les collectivités territoriales lorsqu'elles exercent, de manière autonome par rapport à l'Etat central, des compétences de mise en œuvre des Traités ou du droit dérivé, ou des compétences propres, mais soumises à l'application des principes généraux du droit communautaire tel que l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité.

Il est indéniable que le renforcement du rôle des collectivités territoriales dans le processus d'élaboration du droit communautaire depuis le Traité de Maastricht a contribué à une telle reconnaissance⁷⁹. Néanmoins, au niveau de l'application et de la mise en œuvre du droit communautaire, des carences évitables demeurent. Ainsi, les Etats membres, c'est-à-dire les autorités centrales de ceux-ci, sont les seuls destinataires des directives communautaires, quand

⁷⁸ Il s'agit d'une traduction libre de l'expression allemande *Landesblindheit*. Sur ce concept, voy. H.P. IPSEN, «Als Bundestaat in der Gemeinschaft», in *Probleme des Europäischen Rechst. Festschrift für Walter Hallstein zu seinem 65. Geburtstag*, Frankfurt, 1966, pp. 248 et s., sp. p. 256, cité par A.D'ATENA, «Il doppio intreccio federale: le Regioni nell'Unione europea», *Le Regioni*, 1998, n° 6, pp. 1401 à 1425; E. GRABITZ, «Die deutsche Länder in der Gemeinschaft», *Europarecht*, 1987, pp. 310 à 321; zur G.-E. HAUSEN, «Die deutschen Länder als Souffleure auf der Brüsseler Bühne?», *Europarecht*, 1987, pp. 322 à 332.

⁷⁹ A ce sujet, voy. e.a. M.-Th. BITSCH, *Le fait régional et la construction européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2003; M.-C. PONTHEUREAU, «La question de la participation des collectivités territoriales françaises à l'élaboration nationale du droit communautaire», *A.J.D.A.*, 2004, pp. 1125 à 1131; R. VUILLERMOZ, *La Belgique, l'Espagne et l'Italie face à l'intégration communautaire*, op. cit.; T. CONZELMANN et M. KNOTT, *Regionales Europa-Europäische Regionen*, Frankfurt, New York, Campus, 2002; B. KOHLER-KOCH, R. EISING. (dir.), *The transformation of governance in the European Union*, London, Routledge, 1997; M. KEATING et L. HOOGHE, «By-passing the Nation State? Regions and the EU policy process», in J. RICHARDSON (dir.), *European Union. Power and policy making*, London, Routledge, 1996, pp. 216 à 229. Voy. aussi le Protocole (n° 30) sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité, annexé au Traité d'Amsterdam, *J.O.*, 10 novembre 1997, C 340, p. 105, pt. 6. Ce même Protocole, tel que modifié et annexé au projet de Traité constitutionnel, prévoit en son article 2 qu'«avant de proposer un acte législatif européen, la Commission procède à de larges consultations. Ces consultations doivent tenir compte, le cas échéant, de la dimension régionale et locale des actions envisagées».

bien même la compétence de transposition aurait été confiée à d'autres collectivités territoriales au sein de ceux-ci. De même, les procédures d'infraction tant dans leur phase administrative que dans la phase contentieuse, ne sont adressées qu'aux autorités centrales de l'Etat membre défaillant. Dans une telle situation, il serait excessif de prétendre que l'Etat central pourrait se décharger de sa responsabilité communautaire et que les collectivités territoriales compétentes dans l'ordre interne deviendraient les seuls interlocuteurs des institutions communautaires. Charger la Commission ou la Cour de justice, de la tâche d'identifier la ou les collectivités territoriales fautives dans l'Etat membre où est intervenue la violation du droit communautaire nuirait à l'effectivité de celui-ci. Il pourrait en outre en résulter une violation caractérisée du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres tel que reconnu par la Cour de justice⁸⁰. Néanmoins, il conviendrait qu'à la demande des Etats membres, les collectivités territoriales compétentes dans l'ordre interne pour la mise en œuvre puissent être plus étroitement associées au «dialogue» entre institutions communautaires et Etats membres.

En ce qui concerne la transposition des directives communautaires, il serait ainsi envisageable que ces collectivités territoriales soient mentionnées en annexe comme co-destinataires. Une telle prise en compte permettrait notamment de justifier que ce soient les collectivités territoriales elles-mêmes qui communiquent à la Commission les informations et les mesures nationales d'exécution des directives⁸¹. En cas de manquement, la Commission pourrait ainsi s'adresser, outre à l'Etat membre, aussi et directement à la collectivité territoriale défaillante. De même, les collectivités territoriales pourraient être associées, le cas échéant, à la procédure devant la Cour de justice⁸².

Cette reconnaissance formelle du rôle des collectivités territoriales dans la construction du droit communautaire, notamment en matière fiscale, nécessiterait une réforme du texte du Traité CE⁸³. Elle serait une juste compensation de la responsabilité communautaire accrue à laquelle celles-ci doivent faire face au fur et à mesure de l'extension de leurs compétences. Reste à se poser la question de savoir si cette reconnaissance ne devrait bénéficier

⁸⁰ C.J.C.E., 25 mai 1982, aff. 96/81, *Rec.*, p. 1791, pt. 12 et aff. 97/81, *Rec.*, p. 1819, pt. 12.

⁸¹ Ces mesures nationales d'exécution sont actuellement transmises par les Etats membres au secrétariat général de la Commission (voy. le site du secrétariat général : http://lec.europa.eu/community_law/eulaw/index_fr.htm).

⁸² Les procédures devant la Cour, concernant les manquements des collectivités territoriales sont uniquement dirigées contre les Etats membres. Voy. en matière d'environnement, C.J.C.E., 7 décembre 2006, aff. C-54/06, *Commission c. Belgique*, *Rec.*, p. I-127*, concernant un manquement dans la transposition d'une directive dans la seule Région flamande mais imputé à l'Etat belge.

⁸³ G. VANDERSANDEN, «La place des régions dans le contentieux communautaire : le chaînon manquant», *Mélanges Jean Victor Louis*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 565 et s.

qu'aux collectivités fédérées, ou pourrait être étendue aux collectivités décentralisées des Etats membres. Il apparaît que trancher cette question au niveau communautaire heurterait l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres. Toutefois, indépendamment de l'appellation donnée aux collectivités territoriales dans le système constitutionnelle interne, il semble important de réserver cette reconnaissance communautaire aux collectivités territoriales, qui de par leur autonomie, exercent une responsabilité propre dans la mise en œuvre du droit communautaire. Dans ce contexte, la notion de «l'autonomie politique et fiscale», consacrée par la Cour dans le domaine des aides d'Etat ⁸⁴, pourrait servir afin de dégager les critères nécessaires à éviter que cette reconnaissance ne cause pas une inutile dissolution de responsabilité, nuisant *in fine* à l'effectivité du droit communautaire.

CONCLUSION

Il apparaît illusoire de considérer que l'obligation de mise en œuvre du droit fiscal communautaire par les Etats membres est un phénomène neutre par rapport à l'attribution et à l'exercice des compétences fiscales des collectivités territoriales des Etats membres. Il existe en effet de nombreuses interactions d'ordre normatif entre le niveau communautaire et le niveau des collectivités territoriales des Etats membres.

Cette tension est le reflet de la divergence entre, d'une part, le mode d'attribution des compétences fiscales à la Communauté, et d'autre part, les systèmes internes aux Etats membres de répartition de compétences fiscales entre les autorités centrales et les collectivités territoriales.

Les problèmes rencontrés dans cette étude renvoient à la question plus générale de la reconnaissance de l'autonomie normative des collectivités territoriales des Etats membres par le droit communautaire. L'approche développée, abordant les aspects fiscaux de cette question, met en lumière l'anomalie dont souffre l'exercice des compétences communautaires dans ce domaine. Cette anomalie provient du cadre institutionnel dans lequel les institutions communautaires exercent les compétences qui leur sont confiées par les Traités. La dissociation, voulue par les Etats membres, entre compétences budgétaires, organisées selon le système des ressources propres ⁸⁵

⁸⁴ Voy. C.J.C.E., arrêt *Açores* (C-88/03), et *supra*.

⁸⁵ Décision 2000/597/CE, Euratom du Conseil du 29 septembre 2000 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, *J.O.*, L 253, 7 octobre 2000, p. 42. Voy. aussi la Proposition de la Commission du 8 mars 2006 de décision du Conseil relative au système des ressources propres des Communautés européennes (CE, Euratom), COM (2006) 99 final, non publiée au *J.O.*

et compétences fiscales, fonctionnelles à la réalisation du Marché intérieur, est à la source d'une indétermination fondamentale ⁸⁶.

Le caractère uniquement fonctionnel des compétences fiscales communautaires rend ces dernières extensibles pratiquement à l'infini, en fonction du contexte politique. Il dépossède en outre la Communauté/Union européenne de la responsabilité financière indispensable à la mise en œuvre d'une politique fiscale traditionnelle. De par sa nature même, il menace l'autonomie dont jouissent les collectivités territoriales en vertu du droit national des Etats membres. L'émergence, et surtout, le maintien de cette autonomie régionale et locale passe, de manière paradoxale, par un renforcement de l'autonomie fiscale de la Communauté et une réforme fondamentale du système des ressources propres, selon un système de répartition des compétences semblable à celui qui existe dans les Etats membres qui ont adopté une structure fédérale ou fortement décentralisée ⁸⁷.

Cette *Finanzverfassung* communautaire est non seulement la meilleure garantie de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales des Etats membres et des Etats membres eux-mêmes, mais représente en outre l'aboutissement d'un processus de nature constitutionnelle ⁸⁸, où la préservation des prérogatives des Etats membres se conjuguerait avec la protection des droits fondamentaux en matière fiscale. Une constitution financière est en effet indissociable d'une constitution fiscale. Celle-ci ne peut que prendre appui sur les traditions constitutionnelles des Etats membres, basées sur les principes de légalité et de consentement à l'impôt, d'égalité formelle et de capacité contributive reflétant à la fois les valeurs de liberté et de solidarité ⁸⁹.

Afin d'assurer le respect des principes de légalité et du consentement à l'impôt, l'attribution de compétences fiscales propres à la Communauté implique une révision des procédures d'adoption des actes de droit dérivé

⁸⁶ Cette question dépasse le cadre fiscal : voy. D. HANF et T. BAUME, «Vers une clarification de la répartition des compétences entre l'Union et ses Etats Membres? Une analyse du projet d'articles du Présidium de la Convention», *Research Paper in Law*, n° 1/2003, Bruges, Collège d'Europe, Europe legal Studies, 2003.

⁸⁷ En effet, les ambiguïtés rencontrées dans l'étude des interactions entre la mise en œuvre des compétences fiscales de la Communauté et l'exercice de compétences fiscales autonomes par les collectivités territoriales de Etats membres ne peuvent être résolues par une application différenciée du droit communautaire aux réalités régionales et locales. Voy aussi G. MARONGIU, «Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi», *Rivista di diritto tributario*, 2003, vol. 7, pp. 114 à 123.

⁸⁸ F. SAPONARO, «L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo», *Riv. Dir. Trib.*, I, 2002, p. 1093.

⁸⁹ J. LANG, «I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa», in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario, Annuario*, Padova, Cedam, 2001, pp. 444-504, spéc. pp. 462 et s.

ayant une incidence sur les droits et obligations des contribuables européens, notamment en matière d'harmonisation fiscale ⁹⁰.

La prise en compte de l'égalité formelle et substantielle au niveau communautaire présuppose, quant à elle, l'introduction de principes de solidarité à côté des principes de liberté économique et d'établissement du marché intérieur ⁹¹.

L'échec de l'adoption d'une première « Constitution pour l'Europe », qui, du point de vue du droit fiscal, ne pouvait absolument être considérée comme telle, pourrait se révéler, dans ce contexte, bénéfique ⁹².

Toutefois, à l'heure où la Belgique et l'Italie envisagent de confier de nouvelles compétences fiscales aux collectivités territoriales, il importe donc de tenir compte de ces contraintes d'origine communautaire. En Belgique, la perspective d'une nouvelle réforme de l'Etat fait pressentir un accroissement des compétences fiscales des Régions. Cet accroissement pourrait concerner l'impôt des sociétés. Néanmoins, outre la circonstance que cet impôt fait l'objet dans la doctrine de profondes remises en question, tant dans sa forme que dans son principe ⁹³, l'annonce faite par la Commission européenne d'une prochaine proposition de directive d'harmonisation en la matière rend urgente la prise de conscience des avancées de l'intégration fiscale communautaire dans les débats institutionnels nationaux.

En Italie, la nécessité de mettre en œuvre les principes constitutionnels de répartition des compétences fiscales entre Etat, Régions et collectivités locales adoptés en 2001 rend cette prise de conscience également indispensable. Si la compatibilité de l'IRAP, principal impôt des Régions, avec le droit communautaire est désormais établie, il n'en demeure pas moins que le développement d'une fiscalité régionale autonome amènera l'Italie à être confrontée à de nouveaux enjeux, tels le maintien des libertés internes de circulation entre collectivités territoriales autonomes et l'accroissement de la concurrence fiscale entre Régions, au nom du principe du bénéfice ⁹⁴.

⁹⁰ F. HEINEMANN, « Perspektiven einer zukünftigen EU-Finanzverfassung », *Integration*, 2003, v. 26, n° 3, pp. 228 à 243; R. NEUBÄUMER, W. SESSELMEIER, « Leitlinien für eine europäische Finanzverfassung », in W. SCHAFER (éd.), *Zukunftsprobleme der europäischen Wirtschaftsverfassung*, Berlin, Duncker & Humblot, 2004.

⁹¹ F. GALLO, « Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea », *Rassegna Tributaria*, n° 5, 2003, p. 1473; S. LA ROSA, « Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel Trattato costituzionale europeo », *Rivista di Diritto Tributario*, 2003, IV, p. 112.

⁹² A. CARINCI, *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, *Rassegna Tributaria*, n° 2/2005, pp. 543 et s.

⁹³ M. DEVEREUX et P. SORENSEN, *The corporate income tax : international trends and options for fundamental reform*, Economic papers, n° 264, Bruxelles, Commission européenne, décembre 2006.

⁹⁴ Sur le principe du bénéfice, voy. F. GALLO, « Il federalismo fiscale cooperative », *Rass. Trib.*, 1995, n° 2, pp. 275 à 284, spéc. p. 282.

En conclusion, l'apport du droit communautaire aux débats nationaux concernant la question de la répartition des compétences fiscales entre niveaux de gouvernement est sans aucun doute de recentrer les questions institutionnelles autour des libertés fondamentales des citoyens-contribuables. Inversement, les réformes de la répartition des compétences à l'œuvre dans les Etats membres, axées sur la responsabilité fiscale et financière des collectivités territoriales, mettent en évidence une condition essentielle de la transformation de l'Union européenne en une véritable collectivité politique supranationale. Elles rappellent en effet que l'exercice de l'autonomie, entendue comme le pouvoir d'adopter librement des normes contraignantes, est indissociable de la responsabilité, comprise comme l'obligation d'assumer les conséquences, notamment d'ordre fiscal et financier, de l'application de ces normes devant leurs destinataires.

1^{er} novembre 2007